



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
FACULTAD DE DERECHO
CON RVOE DE LA SEP NÚM. 974181, DE FECHA
15/07/1997

**LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE
REVISIÓN FISCAL CONSIDERANDO SU CARÁCTER
EXCEPCIONAL: ANÁLISIS DE LA TESIS (IV Región)
1o.30 A (10ª.)**

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRA EN DERECHO FISCAL
PRESENTA LA

LIC. ALICIA KARINA GONZÁLEZ GARCÍA

DIRECTOR DE TESIS
MTRO. RAÚL BOLAÑOS VITAL

CIUDAD DE MÉXICO, 2026

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se desarrolla con el análisis de manera medular, a la tesis (IV Región) 1º.30 A (10ª.), cuyo rubro es ‘REVISION FISCAL. PROCEDE ESE RECURSO CUANDO LA SALA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DECLARE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR INCOMPETENCIA DEL SERVIDOR PÚBLICO QUE LA EMITIÓ, CON BASE EN LA INTERPRETACIÓN DEL PRECEPTO APLICABLE (INAPLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2ª./J. 67/2015 -10ª-)’, misma que versa respecto de la procedencia del recurso de revisión fiscal aun cuando el Tribunal Federal de Justicia Administrativa haya declarado la nulidad de la resolución impugnada por virtud de considerar como incompetente al funcionario público que intervino en el acto del cual deriva dicha resolución, al considerar el Tribunal Colegiado resolutor que en el caso en concreto la Sala Fiscal no se abocó simplemente a la aplicación de la norma con la que se terminó la incompetencia, sino que además, se efectuó un ejercicio interpretativo para desentrañar el sentido del numeral en análisis, lo que dio al asunto el carácter excepcional requerido para la procedencia de dicho medio de defensa.

Es así, que para dicho análisis es necesario abocarse a las razones que se han tenido para que, a través de la evolución legislativa, así como los diversos criterios emitidos por el Poder Judicial, se tenga un contexto acertado respecto de las razones que se han tenido para enfatizar el carácter de excepcionalidad para la procedencia del recurso de revisión fiscal, pero además, lo que primigeniamente consideró el legislador con la creación de dicho medio de defensa, así como los

diversos medios legales con que con anterioridad se contaban a la par o bien, de manera alternativa al medio de defensa que ahora se analiza.

Así, y con base en tal contexto, es que finalmente se podrá hacer una crítica y/o reflexión al criterio que en concreto se analiza en el presente proyecto, mismo que ha quedado expuesto es este apartado introductorio.

Pero además, con dicha investigación en cuanto a la evolución histórica, legislativa y judicial del recurso de revisión fiscal, es que se podrá igualmente hacer una reflexión en cuanto a la necesidad de generar un medio alternativo para la autoridad a efecto de que siga contando con la oportunidad procesal que le permita impugnar las sentencias emitidas en primera instancia, es decir, las emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa de manera tal, que se dé continuidad a la intención del legislador de que cuente con un medio de defensa y así se tutele la paridad procesal entre las partes involucradas en el juicio contencioso administrativo.

DEDICATORIAS

A Dios porque siempre ha estado conmigo en cada paso que doy, agradeciendo la vida y la familia que me regaló, así como las tantas bendiciones que me ha concedido.

A mis queridos papás que siempre han sido mi máximo ejemplo de esfuerzo y constancia. Agradecida siempre por todo su amor y apoyo incondicional.

A mi querido Monky, mi niñito criollito hermoso, mi cielo; tengo la esperanza de que me cuidas y de que en algún momento nos volveremos a encontrar para estar juntos eternamente, mientras tanto vives y vivirás en mi mente y en mi corazón. Gracias por tanto mi chiquito precioso.

A Rudy que ha sido un compañero constante e incondicional en mi vida, agradeciendo a Dios por concederme un compañero alegre, entregado, noble, siempre distraído y olvidadizo, pero de buen corazón.

A mis hermanas con el mucho cariño que les tengo y que siempre les tendré, así como agradecida por su cariño y porque en todo momento son mi seguro soporte.

A mis queridos sobrinitos Mateo, Bruno y Luca, que con su alegría e inocencia invaden de felicidad cualquier lugar donde estén y alegran los corazones de nuestra familia que tanto los quiere. Deseo que sean siempre buenos seres humanos.

A cada integrante de mi querida familia que he conformado junto con Rudy: Mi hijo Monky (que lo llevo siempre en mi memoria y en mi corazón), mi independiente, exigente y comodino Bob (Bocito), mi cariñoso y tierno Minino (que ahora lucha por su vida), mi solitaria y miedosa Cheetara, mi noble e

inteligente Oreo y mi travieso y muy tremendo Blacky-Bodoque. Y, en general, a todos los animalitos a los que tanto quiero y respeto, aprovechando este espacio para expresar mi deseo profundo de que el ser humano los aprenda a valorar y respetar como iguales que somos ante ellos.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	ii
DEDICATORIAS	iv
ÍNDICE.....	vi
CAPÍTULO PRIMERO	2
DE LA NATURALEZA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL Y SUS SUPUESTOS DE PROCEDENCIA CONFORME A LA LEY.....	2
I. DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.....	2
II. DE LOS REQUISITOS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.....	8
CAPÍTULO SEGUNDO	16
DEL CARÁCTER EXCEPCIONAL DE RECURSO DE REVISION FISCAL	16
I. DE LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.	16
II. POSTURAS PARA DETERMINAR LA IMPORTANCIA Y LA TRASCENDENCIA PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.....	18
CAPITULO TERCERO.....	33
DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL CUANDO EL TRIBUNAL DECLARE LA NULIDAD CON BASE EN UN ANALISIS DE LA COMPETENCIA DEL SERVIDOR PUBLICO; A LA LUZ DEL CRITERIO MATERIA DEL PRESENTE PROYECTO.....	33
I. ANÁLISIS DE LA TESIS (IV Región) 1o.30 A (10ª.).....	33
1. Análisis crítico a la Tesis (IV Región) 1o.30 A (10ª).	41
2. Criterios divergentes del Poder Judicial en relación con la Tesis (IV Región) 1o.30 A (10ª.).....	58
CONCLUSIONES	64
BIBLIOGRAFÍA	68

CAPÍTULO PRIMERO

DE LA NATURALEZA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL Y SUS SUPUESTOS DE PROCEDENCIA CONFORME A LA LEY

En primer lugar y dado que el recurso de revisión fiscal emana o deriva del contencioso administrativo en nuestro país, considero oportuno citar a continuación de manera concisa los cambios mayormente significativos del mismo para que, con posterioridad, aborde en este proyecto la procedencia del citado medio de defensa derivado, precisamente, del juicio contencioso administrativo.

I. DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.

En principio se debe señalar que de acuerdo a los antecedentes relatados respecto del Tribunal Federal de Justicia Administrativa según la obra de Carlos Chaurand Arzate¹ el surgimiento de un mecanismo de defensa data desde la Constitución de 1857 en donde se estableció el amparo como medida para garantizar los derechos fundamentales, sin embargo, en aquél entonces no había aún la necesidad de crear concretamente un mecanismo contencioso administrativo dado que, como se desprende de los antecedentes históricos,

¹Chaurand Arzate, Carlos. et. al. “Estudios sobre Justicia Administrativa”. México. Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos. 2017, pp. 20-21.
<https://cesmdfa.tfja.gob.mx>

únicamente se contemplaba el juicio de amparo como el mecanismo de defensa y control de legalidad de la materia administrativa.

Fue hasta la reforma al artículo 104 constitucional que se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, mismo que conocería del juicio contencioso administrativo en donde se analizarían las controversias con la Federación, sin embargo, se instauró originalmente un tribunal de mera anulación, no obstante, poco a poco se fue perfeccionando su creación de forma tal que posteriormente se buscó que existiera una real justicia administrativa, requiriendo para ello que se respetaran los principios de igualdad y de seguridad jurídica, lo cual se colmaría con una verdadera justicia que solucionara los conflictos en un plazo de tiempo razonable y con plena efectividad en la ejecución de las resoluciones o sentencias correspondientes. *Ídem*.

El referido Tribunal Fiscal de la Federación gozó de plena autonomía atendiendo a la separación de la administración activa y la contenciosa, aun cuando perteneciera -y sigue perteneciendo- al Poder Ejecutivo.

De acuerdo a lo expuesto en los antecedentes narrados en los estudios de justicia administrativa,¹ en 1987 se reconocieron plenamente en la Constitución los tribunales de lo contencioso administrativo (en el artículo 73, fracción XXIX-H-2) con independencia, autonomía y atribución para reconocer derechos subjetivos y ya no solamente de anulación y, ya en 1995, con la creación de la Ley Orgánica del referido Tribunal, se amplía la competencia para conocer de los recursos de revisión pero además posteriormente dicho Tribunal igualmente tendría la facultad de determinar la forma de integrar jurisprudencia al resolver contradicciones de las resoluciones de sus Secciones o Salas Regionales, entre otras amplitudes de competencias, además de que cambió de denominación a “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa” y, posteriormente, cambiaría ahora a lo que hoy día conocemos como el “Tribunal Federal de Justicia Administrativa”.

Cabe agregar que tal medio de defensa que se implementaba, tuvo como objetivo primordial constituir un medio de impugnación paralelo al del Juicio de Amparo en materia administrativa, dado que las autoridades tributarias no podían acudir al Juicio de Amparo para impugnar sus fallos como lo hacían los particulares afectados, de ahí que considerando una igualdad entre ambas partes es que se generó la necesidad de dicho medio de defensa como medio alternativo para las autoridades administrativas (Organo Informativo de Investigación del Departamento de Derecho, 1983).

Así, el recurso de revisión fiscal fue creado como uso exclusivo para la autoridad demandada con el fin de impugnar la sentencia de nulidad emitida en única instancia, dejando al particular impugnación paralela, de ser el caso, mediante el amparo directo; a través del cual se podría confirmar, revocar o modificar la sentencia controvertida². Al respecto se advertía en el último párrafo del artículo 248 reformado para 1997, en los juicios que versen sobre las resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso de revisión sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De tal suerte que, si el particular considera que la sentencia del Tribunal no está dictada conforme a derecho, y no obtiene lo que pidió, la tendrá que recurrir al amparo directo como medio de defensa extraordinario y en concepto de control de constitucionalidad por autos de una autoridad formalmente administrativa pero materialmente jurisdiccional ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente.³

²Reyes Sánchez, Sinuhé, *Naturaleza del Recurso de Revisión Fiscal*, <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/naturalezadelrecurso.pdf>

³ Sánchez Pichardo, Alberto, *“Los medios de impugnación en materia administrativa”*, México, Octava Edición, Porrúa, 2008, pp. 766-776.

Sin embargo, dichos fallos, al ser impugnados a través de este nuevo recurso de revisión fiscal, quien conocía de éste era ni más ni menos que nuestro Máximo Tribunal, esto es, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, lo que generaría a la postre un gran problema en cuanto a la cantidad de recursos que se sometían ante el citado Alto Tribunal, ante la forma indiscriminada de hacerlos valer por las autoridades administrativas. Lo anterior pese a que, inclusive, desde el inicio se hubiese contemplado la particularidad de que dicho medio de defensa debía interponerse solo en tratándose de asuntos de importancia y trascendencia, aunado a que tales particularidades estaban a su vez delimitadas en razón de una cuantía del negocio a controvertirse.

Siguiendo con dicho Código Fiscal, en éste se previó un filtro para evitar el cúmulo de interposiciones de la revisión fiscal como lo son los conceptos de “importancia y trascendencia”, sin embargo, tales acotaciones debían no solo expresarse o afirmarse, sino que razonadamente que expusieran las justificaciones correspondientes para demostrar la configuración de tales conceptos.⁴

Asimismo, desde el Código Fiscal de 1967 se estableció como un parámetro más, a fin de evitar la interposición de un cúmulo desmesurado de revisiones fiscales, a que la posibilidad de acudir a dicho medio de defensa ante la Corte se reservara, desde luego, exclusivamente a las autoridades (González Rodríguez, 1971).

Así, y siguiendo la evolución legislativa del medio de defensa que nos ocupa, es pertinente señalar que, para la reforma del Código Fiscal de la Federación

⁴ Cfr. Dolores Heduán Vinies, “*Cuarta Década del Tribunal Fiscal*”, México, 1971, pp. 282-284, Alfonso González Rodríguez, op. ult., cit., pp. 66-69, Jesús Ortega Calderón, “*El Amparo en Materia Administrativa*”, Cit., supra, nota 12, pp. 80-90, Gonzalo Armienta Calderón, “*El Proceso Tributario*”, México, 1977, pp. 323-330.

del 27 de diciembre de 1987, lo particular y trascendente fue que el recurso de revisión fiscal lo analizaría y resolvería el Poder Judicial a través de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa.

Al respecto, existieron algunas críticas en el sentido de que tal cuestión de que fueran los órganos del Poder Judicial (Tribunales Colegiados) los conocedores y resolutores de tal medio de defensa, era desafortunado, pues tales órganos están encargados a preservar las garantías individuales de los administrados y actualmente los derechos humanos (*pro homine*) y que se ocupan principalmente de la resolución de los juicios de amparo, medio idóneo por excelencia al alcance sólo de los particulares, lo cual implica entonces, según tal crítica, un retroceso en la impartición de justicia administrativa. Además de que tal circunstancia pasa por alto la especialización del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa y confiere su conocimiento a órganos no especializados (Martínez Rosaslanda, 1990).

De esta manera es que entonces bajo esa crítica el contencioso-administrativo fue calificado como híbrido, en tanto que la primera instancia se somete al análisis y resolución de un Tribunal Administrativo, con las características propias del mismo, es decir, de un órgano ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo, pero que realiza funciones materialmente jurisdiccionales y, por lo que toca a la de alzada, se aparta de la justicia administrativa y concedió su resolución al Poder Judicial Federal.

Aunado a la evolución general del contencioso administrativo, de manera concreta el recurso de revisión fiscal que ahora se implementa en el sistema de Justicia en México, tiene antecedentes de los cuales se advierte inclusive la implementación de diversos medios de defensa que se crearon en aras de analizar la legalidad de los actos de las autoridades en una segunda instancia, esto es, con

posterioridad a la sentencia emitida de manera primigenia por el entonces Tribunal Fiscal.

Al respecto es de destacarse que, en tiempos pasados, se contaba tanto con el recurso de revisión, como el de apelación, concretamente, hasta la reforma al Código Fiscal de la Federación de 13 de mayo de 1996 se consideraban a ambos.

Sin embargo, la Apelación fue eliminada a través de la reforma al Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1996, al considerarse una centralización de asuntos en el propio Tribunal.

No obstante tal eliminación, considero que se cuidó que la implementación de un medio de defensa estuviera al alcance de las autoridades como medio para controvertir las sentencias por las cuales se interpusiera el recurso de revisión fiscal correspondiente y, de esa manera, se atendiera fielmente a los postulados constitucionales de impartición de justicia pronta y establecer que la justicia en materia fiscal se impartiera regionalmente en todas sus instancias y para todas las partes; pero además, se consideró tal eliminación de la Apelación considerando que ésta era resuelta únicamente por la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, la cual tiene -y sigue teniendo- su sede en la ahora Ciudad de México, lo que implicaba la concentración de asuntos únicamente en dicha Ciudad (Sistema de Consulta de Ordenamientos).

Con lo anterior, entonces se buscó que existiese un solo medio de defensa para cada una de las partes y que además fuesen resueltos conjuntamente por los Tribunales Colegiados de Circuito, lo que permitiría la emisión de resoluciones congruentes, la regionalización de la justicia administrativa y el respeto cabal a los principios de igualdad procesal, de justicia pronta y de economía procesal, así como la simplificación de procedimientos de impugnación en contra de las sentencias

dictada por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación -ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa-.

Así, y derivado de lo anterior, es que se realizaron las modificaciones pertinentes a la Ley Orgánica del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, con el objeto de adecuar el régimen de competencia de la sala superior y de las salas regionales al nuevo sistema de impugnación de sus sentencias definitivas, de forma tal que actualmente el Tribunal Federal de Justicia Administrativa está estructurado con diversidad de Salas Regionales, Especializadas y Salas Superiores a efecto de tutelar siempre un sistema de justicia eficiente y rector de la imparcialidad e igualdad procesal.

II. DE LOS REQUISITOS DE PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.

Una vez establecidos los antecedentes más relevantes del recurso de revisión fiscal desde su creación, es posible entonces comprender su objeto y, por ende, su naturaleza y de esa manera, entonces poder abordar los requisitos exigidos para su Procedencia como la concebimos hoy en día del actual recurso de revisión fiscal -después del cúmulo de modificaciones a la ley respecto de dicho medio de defensa- mismo que en la actualidad se encuentra previsto en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, sin embargo, la naturaleza de tal recurso, así como el alcance a la ley respecto de tal medio de defensa, igualmente han sido materia de diversos pronunciamientos por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este sentido, el Alto Tribunal puntualizó desde el origen del recurso que nos ocupa, a través del entonces artículo 248 del Código Fiscal de la

Federación a partir de 1988, que para determinados supuestos no se requiere la conjunción de requisitos de cuantía e importancia y trascendencia, tan es así que la citada disposición legal precisó que el recurso de revisión fiscal será procedente “siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos”, aludiendo así a un pronombre indeterminado como lo es “cualquiera” que denota “alguno, sea cual fuere”, lo cual le otorga individualidad a cada una de las hipótesis que en sus fracciones previene dicho numeral bastando así la actualización de uno de ellos para que sea procedente el recurso de revisión fiscal, lo cual incluso fue confirmado por nuestro Alto Tribunal a través de criterio jurisprudencial 2a./J. 11/99⁵.

Asimismo y al día de hoy, el recurso que se interpone con fundamento en cualquiera de las fracciones señaladas por el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (vigente a partir del 1º de enero de 2006, el cual recogió los mismos elementos de procedencia previstos en el citado numeral 248 del Código Fiscal de la Federación), es procedente y no requiere que además esté relacionado o configure con algún otro supuesto de los enunciados en las diversas fracciones del numeral en mención, pues de lo contrario, el legislador hubiera previsto que la revisión fiscal procedía sólo si se actualizaban “todas” las hipótesis señaladas en las diversas fracciones de las normas legales en comento.

A lo anterior, cabe agregar que finalmente, se incorporó la procedencia del recurso contra a) Las sentencias dictadas en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6o. de la propia Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esto es, en materia de pago de los daños y perjuicios causados por los servidores públicos del Servicio de

⁵ Tesis 2a./J. 11/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. IX, marzo de 1999, p. 240.

Administración Tributaria, con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan y b) contra las dictadas conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.

Asimismo, con posterioridad se incorporó la procedencia del recurso de revisión fiscal con motivo de la inaplicación de una norma, en ejercicio de control difuso de la constitucionalidad y de la convencionalidad realizada por el actual Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Por otra parte, es necesario señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia 2a./J. 45/2001⁶, determinó que el análisis de la procedencia del recurso de Revisión Fiscal corresponde de forma oficiosa al Tribunal que resolverá el recurso de revisión, por ser la cuestión de procedencia un tema de orden público y que sólo en el caso excepcional de la fracción II, del artículo 248, (hoy 63, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo), dicha obligación recae en la propia recurrente.

Respecto de tal oficiosidad, el artículo 104, fracción III de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que para la substanciación del recurso de revisión fiscal deberán seguirse las mismas reglas que para el recurso de revisión en amparo indirecto, por lo que resulta de suma importancia tener en cuenta las disposiciones de orden público, relativas a la procedencia del juicio de amparo, a la luz del artículo 62 de la Ley de Amparo en vigor, de donde se advierte que el estudio de tal procedencia es oficioso, de ahí que el órgano jurisdiccional que corresponda deberá efectuar un estudio pormenorizado a fin de examinar que en el caso se actualicen las hipótesis de procedencia del recurso de revisión fiscal,

⁶ Tesis 2a./J. 45/2001, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XIV, Octubre de 2001, p. 427.

tal como inclusive igualmente se han pronunciado diversos criterios de nuestro Máximo Tribunal.

Una vez hechas las precisiones anteriores, es oportuno considerar las acepciones de “importancia” y “trascendencia” para efectos de la procedencia para la interposición del recurso de revisión fiscal previstas en el artículo 63, fracción II de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al respecto, igualmente nuestro Máximo Tribunal ha definido⁷ el alcance de las acepciones de “importancia” y “trascendencia” para efectos de la procedencia del medio de defensa que nos ocupa, puntualizando por “importancia” la calidad de lo que importa, de lo que es muy conveniente, mientras que por “trascendencia” se ha referido a aquel resultado o consecuencia de índole grave o muy importante.

En este sentido y llevando al campo de la legalidad dichas acepciones, se consideró como la “importancia” al negocio en sí mismo considerado, mientras que la “trascendencia” a la gravedad o importancia de las consecuencias del asunto; de forma tal que la importancia puede quedar desligada de la trascendencia porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes.

De forma tal entonces que se estará finalmente en presencia de un asunto de “importancia y trascendencia” cuando se expresen claramente las razones que demuestren que se reúnen ambos requisitos, es decir, que se trata de un asunto excepcional debido a la importancia por su consecuencia y además porque lo que ahí se resuelve trasciende en resultados de índole grave.

⁷ Tesis con Registro digital: 239351. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época. Volumen 3, Tercera Parte, p. 161.

Particularmente considero entonces que la importancia se centra en la posible ilegalidad o bien la ilegalidad que a consideración de la autoridad que recurre se comete derivado de la revisión de los autos del expediente de que se trate que impulsa, precisamente la interposición del recurso de revisión fiscal; mientras que la trascendencia se centrará en la consecuencia o precedente que se generaría de prevalecer el criterio de lo ya resuelto en relación con el resto de los asuntos donde se aborde la misma o similar problemática o inclusive, la gravedad en cuanto al desacato, transgresión o contravención de principios de derecho o criterios ya aprobados por el Alto Tribunal o por cualquiera de los órganos judiciales integrantes del Poder Judicial que es entonces justamente lo que hace indispensable valorar la naturaleza del asunto, las consecuencias jurídicas y de hecho que se verificarían de no darse entrada al medio de defensa, así como el alcance de la eventual resolución que llegara a emitirse al resolverlo, mismo que sólo puede fijarse en función de la gravedad de las consecuencias de la decisión del asunto.

Por otro lado, igualmente deberá colmarse -para la procedencia de trato-, el requisito de que la resolución declarada nula en la sentencia que se pretenda recurrir, haya sido emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades federales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, tal como lo dispone la fracción III del citado numeral 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De la misma manera, siguiendo con los requisitos para la procedencia del recurso de revisión fiscal, se deberá considerar la afectación del interés fiscal de la Federación, es decir, el menoscabo en los ingresos que la hacienda pública tiene derecho a gozar para satisfacer las necesidades de la colectividad, tal como se

advierde del artículo 63, fracción III, inciso f) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

De tal forma que para que se considera que habrá una afectación a los intereses del Fisco, en tratándose de aquellas sentencias que eviten la obtención de ingresos de derecho público a cuyo pago se encuentren obligados los contribuyentes, tal como lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la contradicción de tesis 434/2009.⁸

Sin embargo, aun con toda esta serie de requisitos emanados de la propia Ley Federal de Procedimientos Contencioso Administrativo, así como la interpretación complementaria al mismo por parte del Alto Tribunal a través de sus diversos criterios, la procedencia del recurso de revisión fiscal debe examinarla el Tribunal Colegiado de Circuito de oficio, independientemente de que si la autoridad inconforme precisó o no el supuesto legal que consideró aplicable, e inclusive cuando haya señalado un ordenamiento diverso para apoyar la

⁸ “En otras palabras, las sentencias que eviten la obtención de ingresos de derecho público a cuyo pago se encuentran obligados los contribuyentes, afecta el interés del fisco federal y son susceptibles, por ese motivo, de ser impugnadas a través de la revisión fiscal, en términos de la fracción III, inciso f), del artículo 248 del Código Fiscal de la Federación y 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, sin que el requisito de la cuantía del asunto a que alude la fracción I de esas disposiciones legales, sea exigible en la especie.”

Por tanto, los daños y perjuicios que puede sufrir el erario público por el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, que surjan del dictado de una resolución, facultan a la autoridad hacendaria a interponer el recurso de que se trata, independientemente del monto del asunto.”

procedencia de dicho medio de defensa, caso en el cual ese órgano jurisdiccional debe superar tal inexactitud.

En este tenor, el indicado estudio oficioso debe hacerse aunque no se expresen argumentos para ubicar el recurso en alguno de los supuestos del artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, salvo que se trate del de su fracción II, caso en el cual el legislador obligó a la recurrente a razonar la importancia y trascendencia del asunto para efectos de la admisión del recurso, en el entendido de que cuando el órgano jurisdiccional federal estime que el asunto procede por ubicarse en alguno de los otros postulados establecidos en el numeral referido, debe fundamentar la procedencia y realizar el análisis relativo, como ya ha quedado precisado en líneas anteriores.

No obstante, cuando el Tribunal Colegiado advierta que el asunto no se ubica en alguno de los supuestos de procedencia del indicado precepto legal, no necesariamente debe exponer las razones por las cuales el asunto no se sitúa en cada uno de los establecidos por el legislador, pues la falta de pronunciamiento expreso es indicativo de que no se actualizó alguna de las premisas de procedencia del dispositivo legal, sin que ello implique suplir la deficiencia de la queja a favor de la autoridad recurrente, sino solo acatar en estricto sentido las reglas de trámite de la revisión fiscal, atendiendo a que las cuestiones de procedencia son de orden público y, por ende, de estudio oficioso, esto es, independientemente de que las partes aleguen o no.

Así las cosas, es que queda claro que el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo tuvo como finalidad hacer del mencionado recurso de revisión fiscal, un medio de interposición excepcional por lo que el mismo numeral es estricto en los supuestos únicos de procedencia para su interposición pues en caso contrario, dicho medio de defensa será

improcedente, lo que implica de suyo la palpable improcedencia en aquellas sentencias que declaren la nulidad por vicios formales o por vicios procedimentales.

Sin embargo, a lo anterior el propio Poder Judicial se ha pronunciado en diversas ocasiones en el sentido de que es susceptible de ponderación por el órgano juzgador de que se trate, en cada caso en concreto, la procedencia del recurso de revisión fiscal.

CAPÍTULO SEGUNDO

DEL CARÁCTER EXCEPCIONAL DE RECURSO DE REVISION FISCAL

Una vez expuesta la naturaleza del recurso de revisión fiscal, así como los supuestos para su procedencia considerando los antecedentes que le han dado origen, así como la evolución legislativa del precepto normativo que lo establece, es necesario igualmente considerar su naturaleza para tener claridad en su carácter restrictivo, excepción y selectivo.

I. DE LOS REQUISITOS DE IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA.

Así, es que la procedencia del recurso de revisión fiscal se materializará únicamente cuando se colmen los requisitos de importancia y trascendencia, pues la intención del legislador fue autorizar la apertura de una instancia adicional pero siempre en aras de que el pronunciamiento correspondiente que hiciere el *Ad quem*, esto es, el órgano revisor, contuviera una decisión de fondo, esto es, que tal reconocimiento conlleve a reconocer la existencia de un derecho o bien, la inexigibilidad de una obligación, de forma tal que se amerite la instauración de una instancia adicional.

Es así, que en dicha instancia se busca primigeniamente resolver respecto del contenido material de la pretensión planteada en el juicio contencioso, por lo que evidentemente entonces quedarán descartadas aquellas declaratorias de nulidad debido a la carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal, como son, la fundamentación y la motivación.

En estos últimos casos, es decir, cuando se controvierte tal fundamentación y motivación del acto recurrido, será menester confiarse plenamente, lo dice de esa manera nuestro Máximo Tribunal, del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin necesidad de una revisión posterior, al ser previsible que solo se redundaría en lo ya resuelto por éste.

De esta manera, se reserva a los Tribunales Federales el conocimiento de aquellos asuntos en que, por su importancia y trascendencia, lo resuelto en éstos tenga un impacto en las materias que el legislador consideró importantes, de acuerdo con los supuestos previstos en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Así las cosas, si bien es cierto que el referido artículo, en relación con la procedencia del recurso de revisión fiscal, no distingue en cuanto a que si la resolución recurrida debe consistir en un pronunciamiento de fondo del asunto, o si basta con que la resolución se hubiere declarado nula por carecer de fundamentación y motivación, también lo es que en este último supuesto no se puede considerar satisfecha la presunción de importancia y trascendencia que justifique la procedencia de dicho medio de impugnación, pues en este caso, no se emite una resolución de fondo al no declararse un derecho ni exigirse una obligación, sino que solo se evidencia la carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal.

Es así que la facultad resolutoria del recurso de revisión fiscal se dirige para que en éste se resuelva justamente el fondo del asunto, subsumiendo jurisdicción o bien dando instrucciones precisas de cómo debe resolverse indefectiblemente el juicio contencioso administrativo, tal como inclusive se ha pronunciado nuestro Máximo Tribunal en diversas ocasiones -una de esas ocasiones a través de la Tesis

2a./J. 150/2010⁹-, no obstante que el propio Poder Judicial ha ido perfeccionando su criterio a través de diversas publicaciones pero con el ánimo siempre de interpretar y tratar de clarificar en mayor medida dicho carácter excepcional.

Caso ejemplificativo éste que se menciona a continuación, en el sentido de considerar resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa donde a pesar de declararse la nulidad de los actos recurridos por vicios de carácter formal, y considerando la naturaleza casuista, dice el Poder Judicial que pudiera “ponderarse” por los Tribunales Colegiados, en cada caso en concreto donde se interponga el recurso de revisión fiscal, ello a efecto de dar cabal y efectivo cumplimiento material al supuesto de improcedencia contenido en la jurisprudencia inicialmente aludida, relativo a la sentencia que declara la nulidad de la resolución impugnada en un juicio contencioso administrativo por razones que no entrañan un pronunciamiento de fondo, caso en el cual, estableció la Superioridad, no se está ante un asunto importante y trascendente, como se vislumbra en la Tesis VI.1o.A. J/1 (10a.)¹⁰.

II. POSTURAS PARA DETERMINAR LA IMPORTANCIA Y LA TRASCENDENCIA PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN FISCAL.

⁹ Tesis 2a./J. 150/2010, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 694.

¹⁰ Tesis VI.1o.A. J/1 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación, Libro III*, Décima Época, t. V, diciembre de 2011, p. 3677.

Al respecto y considerando el análisis selectivo y estricto para decretar la procedencia del recurso de revisión fiscal, diversas interposiciones de tal medio de defensa para las autoridades fiscales, han prosperado, ejemplos de ellos han sido bastos y discutidos a través del tiempo, lo que claramente denota una diversidad de perspectivas o criterios diversos respecto de un mismo punto de debate.

Lo anterior, por ejemplo, en aquellos casos donde la Sala resolutora del juicio contencioso administrativo en su modalidad de juicio exclusivo de fondo, desestima un tópico de competencia al resolver que el mismo debe tenerse por no formulado a la luz de las diversas disposiciones alusivas a este tipo de juicio, comprendidas en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, acotando que en este juicio en particular solo tienen cabida aquellos conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantee, esto es, solo aquello que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas.

En efecto, en este ejemplo particular del juicio exclusivo de fondo el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha determinado como criterio para sus resoluciones que únicamente se deberá dirimir aquellos argumentos relacionados 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 pero que impacten o trasciendan al fondo de la controversia y/o la valoración o la falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos ya mencionadas.

De forma tal que aquellas argumentaciones -en este tipo de juicio particular al que me refiero- que no estén referidos a los mencionados elementos de la

contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), se tienen como no formulados, ello bajo la piedra angular basada en la exposición de motivos que dio pie a la reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo acontecida en 2017¹¹, donde se incorpora esta modalidad para el juicio contencioso administrativo federal, se elevó a rango constitucional el deber de las autoridades, de privilegiar por encima de aspectos formales, la resolución del fondo de las controversias.

¹¹ “... la materia contenciosa administrativa federal, no escapa a la dinámica de pronunciamiento de resoluciones formales ocasionadas no sólo por la costumbre procesalista que caracteriza la defensa legal en nuestro sistema judicial, sino también por la incorporación de formalismos procesales que han tenido como consecuencia que, en diversas ocasiones, se tengan que resolver cuestiones formales en primer término.

Esta situación, ha provocado que las controversias tengan que estar sujetas a diversos tipos de procedimientos en lugar de solo uno, cuando las violaciones formales o de procedimiento son reparadas una a la vez, circunstancia que refleja que los gobernados no han obtenido solución definitiva sobre las pretensiones originalmente planteadas, lo que incumple con el principio constitucional de justicia completa pues no se logra, en estos casos, un pronunciamiento de fondo respecto de las cuestiones sujetas a la jurisdicción administrativo federal.

Acorde con lo anterior, dentro de las nuevas competencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Ejecutivo Federal a mi cargo considera que existe la necesidad de creación de una modalidad u opción de juicio en el que, a elección del gobernado, se analicen únicamente aspectos de fondo de las determinaciones de las autoridades fiscales; sin que en este procedimiento se puedan alegar aspectos formales, lo que permitirá a los interesados elegir, de acuerdo a sus razonamientos, la modalidad del juicio que mayores probabilidades de defensa le representen y, en su caso, abreviar los tiempos de definición de la situación controvertida. (Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017)”

Concluyendo así el criterio del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en que el tópic de la competencia de la autoridad demandada no guarda relación con el estudio o análisis donde se pretenda desvirtuar la existencia de la obligación fiscal de que se trate, máxime que dicho sea de paso, tal criterio igualmente se sostiene de lo dispuesto por el propio texto de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 51 (Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2024), que señala que cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resultado fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor, lo que a juicio de dicho Tribunal, evidencia que los argumentos relativos a la competencia de la autoridad no corresponden a lo que se considera el fondo de la controversia.

Sin embargo, como he mencionado en líneas anteriores, tal tópic (del estudio de la competencia), ha sido materia de debate de forma tal que también se ha dilucidado que en aquellos casos -alusivos al análisis de la competencia de la autoridad- en los que se alegue la indebida fundamentación de la competencia de la autoridad, no atañe una violación de forma, sino de fondo, puesto que la propuesta de la parte alegante no se refiere a una incorrecta cita en los preceptos a que alude la autoridad al fundamentar su acto, sino a la carencia total de facultades de ella para emitir dicho acto, lo que de suyo implica un análisis de fondo.

Lo anterior considerando que la garantía de fundamentación prevista en el artículo 16 Constitucional lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la existencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad

jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten y o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

Ello pues la fundamentación de la competencia de la autoridad que dicta el acto de molestia descansa en el principio de legalidad consistente en que los órganos o autoridades estatales sólo pueden hacer aquello que expresamente le permita la ley, por lo que la autoridad tiene que fundar en derecho su competencia y, por tanto, no basta la cita global del ordenamiento jurídico que se le confiere sino que es necesario citar en el cuerpo mismo del documento que lo contenga, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación competencial.

Por lo que para cumplir con tal garantía de fundamentación prevista en el referido artículo 16 constitucional, en cuanto a la competencia de la autoridad para emitir el acto de molestia, es necesario que en el documento que lo contenga se precisa la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o rubincito; y que en el supuesto de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que corresponden a la autoridad emisora del acto de molestia, pues de no ser así se dejará al gobernado en estado de indefensión, pues se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no en el ámbito competencia respectivo y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho.

Por tanto, cuando la autoridad emisora de un acto administrativo no cita con precisión el apartado, la fracción, el inciso o el subinciso correspondiente, o en su caso, no transcribe el fragmento de la norma relativa si ésta resulta compleja,

que le concede la facultad de emitir el acto de molestia, el particular queda en estado de inseguridad jurídica y de indefensión ,ya que desconoce si la autoridad que originó aquél tiene atribuciones para actuar en el sentido que lo hizo, por lo que en estos supuestos el Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar la nulidad lisa y llana del acto administrativo emitida por aquélla, esto es, no vinculará a la autoridad a realizar acto alguno, ni podrá tener un efecto conclusivo sobre el acto jurídico material que lo motivo, salvo el caso de excepción consistente en que la resolución impugnada hubiese recaído a una petición, instancia o recurso, supuesto en el cual se deberá ordenar el dictado de una nueva en la que se subsane la insuficiente fundamentación legal.

De forma tal que la insuficiente, la indebida o la falta de fundamentación de la competencia de la autoridad emisora de los actos de molestia, tanto por razón de grado, materia o territorio, constituyen un supuesto que no puede estimarse incluso de manera implícita, toda vez que la cuestión competencial no constituye un supuesto análogo a las situaciones subsanables por intervención de particulares pues por el contrario, el artículo 16 constitucional se refiere a actos irregulares subsanables, esto es, actos que tienen por propósito, exclusivamente, notificar requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos y que contengan irregularidades que por su naturaleza formal se entiende que no afectan las defensas del particular, ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, y que por esas características permiten al gobernado atender el requerimiento o solicitud de que se trate, en donde no caben las cuestiones relativas a la fundamentación de la competencia de la autoridad.

Tan lo anterior es así, que al respecto incluso nuestro Máximo Tribunal ha señalado que en el documento que contenga el acto de autoridad se debe precisar la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue a la autoridad la

atribución ejercía, citando en su caso el apartado, fracción, inciso o subinciso; y que en el supuesto de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que corresponden a la autoridad emisora del acto de molestia, pues de no ser así se dejaría al gobernado en estado de indefensión, pues se traduciría en que éste no esté enterado si el proceder de la autoridad se encuentra o no en el ámbito competencial respectivo y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho.

De forma tal que entonces la falta o indebida fundamentación de la competencia de la autoridad sí incide en la defensa del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, por tratarse de un presupuesto constitucional y no sólo un requisito formal, que rige la actuación de las autoridades y, en ese tenor, los ordenamientos legales la han ponderado de manera diversa a los restantes requisitos formales que deben contener los actos de molestia.

Lo cual se traduce en una genuina garantía de los particulares frente a los actos de autoridad que afecten su esfera jurídica, sin que resulte posible en este caso la subsanación o convalidación posterior cuando el particular desahoga o exhibe lo ordenado o requerido por la autoridad, pues ese solo hecho de ningún modo aseguraría la salvaguarda de sus defensas, ni puede considerarse que convalide la inseguridad jurídica y la indefensión en la que se le deja.

Inclusive, lo anterior fue abordado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de Tesis 262/2011¹², en donde se estableció que la falta, indebida o insuficiente fundamentación de la competencia de la autoridad que

¹² Tesis 2a./J. 174/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro V, Febrero de 2012, Tomo 2, p. 835.

emite un acto administrativo, incide directamente en su validez, toda vez que esas deficiencias impiden que el juzgador pueda pronunciarse respecto a los efectos o consecuencias jurídicas que dicho acto pudiera tener sobre el particular, obligándolo a declarar la nulidad del acto o resolución en su integridad, por lo que la nulidad decretada en esos casos constituye un supuesto en el cual la violación formal cometida no resulta, por regla general, subsanable.

Concluyéndose así tal postura, en que sí debe ser materia de análisis aquellos argumentos que se centren en alegar la falta de competencia de la autoridad demandada pues tal estudio sí implica un estudio de fondo.

Entonces, en este supuesto o tópico de la competencia, sí será procedente el recurso de revisión fiscal en contraposición de la postura antes igualmente expuesta en donde, se reitera, se alude a que tal tópico no versa respecto del estudio de los elementos de las contribuciones y, por ende, no implica un análisis de fondo.

De esta manera es que se vislumbra que ha sido cuestionado, inclusive, el tema de importancia y trascendencia, debatiendo a su vez para ello lo que constituye o no fondo, debatiendo para esto, a su vez, lo que constituye una violación formal o sustantiva como el caso ya expuesto en el sentido de dilucidar si un argumento de competencia puede o no, ser analizado y resuelto en un juicio de fondo y, por ende, puede en su caso, ser tema de controversia en una instancia posterior en el caso de que se impugne la sentencia que al efecto emita el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Lo que es más, inclusive hay quien más allá de cuestionar la actualización de la importancia y la trascendencia para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal, ha considerado que dicho medio de defensa de plano, debiera desaparecer considerando que su existencia se debe al propósito del Poder Ejecutivo para que exista un órgano autónomo que juzgue sobre la legalidad de los

actos del propio Ejecutivo antes de que éstos sean sometidas al Poder Judicial Federal a través del juicio de amparo, por ello se ha considerado que entonces es paradójico que las autoridades acepten la existencia del recurso en cuestión y voluntariamente se sometan al Poder Judicial en el momento en que lo interpongan (González Álvarez, 1999).

Siguiendo con la diversidad de posturas, igualmente hay quien no llega al punto de considerar que el recurso de trato debería desaparecer, pero sí incluso señala que si bien existe un criterio jurisprudencial que se refiere a un caso de nulidad lisa y llana (recaído dentro de la contradicción de tesis 209/2012 emitida por el Alto Tribunal), al actualizarse la figura de la caducidad en el procedimiento administrativo de origen en términos del artículo 60 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (conforme al artículo 60 de la LFPA), dicho criterio también debería resultar aplicable en caso de que se declare la nulidad por haberse actualizado la figura de la caducidad conforme al Código Fiscal de la Federación (Lopez de Quevedo, 2013).

Sin embargo, en el presente proyecto me abocaré a aquellos supuestos donde se ha determinado que la procedencia deriva de la atención en cuanto a la alteración o contravención del orden jurídico a través de las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, lo que ha provocado que, en estos casos, sea el Tribunal Colegiado quien desentrañe en forma definitiva la controversia primigeniamente resuelta por aquel Tribunal.

En este sentido tenemos en principio, el supuesto específico sostenido por la autoridad fiscal -concretamente el Servicio de Administración Tributaria-, en tratándose de la configuración de los supuestos de procedencia previstos en las fracciones II y X, del artículo 63, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por actualizarse los requisitos de importancia y trascendencia en el

caso concreto, así como la aplicación del control convencionalidad *ex officio* por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, declarando así la nulidad de la resolución impugnada.

Lo anterior, con sustento en la Contradicción de Tesis 21/2014, resuelta por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito¹³, en la cual, medularmente se determinó que el recurso de revisión fiscal es procedente contra las sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en las que se declare la nulidad del acto impugnado derivado de la inaplicación de una norma por una cuestión de fondo, en ejercicio del control de convencionalidad *ex officio*, toda vez, que tal circunstancia actualiza los supuestos de importancia y trascendencia para su procedencia al versar sobre la interpretación directa de una norma convencional y, finalmente, inaplicando determinados derechos consagrados en los artículos 1º, 14, 16 y 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con lo dispuesto en determinado numeral del Código Tributario Federal.

Tal supuesto referido en el párrafo anterior, genera per se el supuesto de importancia para la procedencia del recurso de revisión fiscal puesto que es necesario verificar si se puede afectar la armonía del orden jurídico o si cabe interpretar el precepto conforme a la Constitución; aunado a que dicho recurso goza de trascendencia, pues en principio, se requiere que la declaratoria de nulidad descansa en el análisis de aspectos del fondo del asunto, aunado a que la desaplicación de un precepto, genera incertidumbre jurídica en cuanto a si cabe o no, observar el contenido del artículo de que se trate.

¹³ Tesis PC.I.A. J/34 A (10a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 13, Diciembre de 2014, Tomo I, p. 677.

De forma tal que se sostuvo la satisfacción de los supuestos en dicho criterio Jurisprudencial, así como los previstos en el artículo 63, fracción II y X, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2024), al revestirse el caso, de los criterios de importancia y trascendencia, toda vez, que la sentencia que recurrida, no resolvió de manera común u ordinaria, sino excepcional, dado que la Sala, en ejercicio del control difuso de constitucionalidad, ordenó la inaplicación de un precepto, al concluir que resulta violatorio de los derechos humanos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Circunstancia que, pone de manifiesto la importancia del asunto, pues la determinación de inaplicar una norma conlleva la alteración en la validez y eficacia del orden legal, que en el caso justifica la revisión por parte de los Tribunales Colegiados de Circuito, pues es necesario verificar si ha lugar a afectar la armonía del orden jurídico o si cabe interpretar el precepto conforme a la Constitución Federal; de igual forma, con dichos elementos se puede identificar la trascendencia del asunto, pues, se requiere que la declaratoria de nulidad descansa en el examen de aspectos del fondo del asunto, aunado a que la desaplicación de un precepto, genera incertidumbre jurídica en cuanto a si cabe o no, observar el contenido del artículo de que se trate.

Por lo expuesto, se sostuvo la admisión del recurso de revisión sin que fuera impedimento alguno el que la sentencia que se recurre haya sido dictada de forma Unitaria, esto es, en un juicio en vía sumaria, ya que se demuestra la satisfacción, entre otros, de los requisitos de importancia y trascendencia, así como de excepcional, aunado a que la nulidad de la resolución impugnada derivó de la inaplicación de una norma general, en ejercicio del control difuso de constitucionalidad, previstos en el artículo 63, fracciones II y X de la Ley Federal

de Procedimiento Contencioso Administrativo, para que dicho recurso sea procedente.

Es así, que se vislumbran casos donde es exitosa la procedencia del recurso de revisión fiscal al considerarlo -en ciertos casos- como importante y trascendente aun con la aparente improcedencia como lo es el caso que se refiere en el párrafo anterior, es decir, aquél que es resuelto en la vía sumaria, a pesar de que existe criterio que, en principio, contempla claramente tal improcedencia, ello a través de la Tesis PC.I.A. J/19 A (11ª.)¹⁴; no obstante, es ciertos casos es el propio Tribunal Colegiado resolutor quien ha considerado, inclusive, una mayor reflexión con respecto a la procedencia de dicho medio de defensa, cuando por ejemplo, se haya ejercido un control de convencionalidad de un precepto normativo.

Lo anterior, de acuerdo igualmente a un diverso criterio jurisprudencial cuyo rubro es REVISIÓN FISCAL. PROCEDE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE, EN EJERCICIO DEL CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO, ORDENA INAPLICAR UN PRECEPTO, AL ACTUALIZARSE LOS REQUISITOS DE "IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA" PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 63, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, el cual alude a que los requisitos de "importancia y trascendencia", para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal, se actualizan cuando éste se interpone contra una sentencia definitiva en la que el Tribunal Federal de Justicia

¹⁴ Tesis PC.I.A. J/19 A (11a.). *Semanario Judicial de la Federación*, Undécima Época, Libro 19, Noviembre de 2022, Tomo III, p. 3027.

Administrativa (sin distinguir si colegiada o unitariamente), declaró la nulidad del acto impugnado al desaplicar una norma por una cuestión de fondo, en ejercicio del control de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos humanos tutelados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano es parte, circunstancia que de facto pone de manifiesto la importancia del asunto dado que la determinación de inaplicar una norma conlleva la alteración en la validez y eficacia del orden legal.

A más de que con tal pronunciamiento de la Sala Fiscal, se resalta la trascendencia del asunto, pues la desaplicación normativa decretada de un precepto normativo genera inclusive incertidumbre jurídica en cuanto a si cabe o no observar el contenido del artículo de que se trate.

Es así, que el Poder Judicial ha sido escrupuloso en analizar cada asunto que se eleva a su estudio y análisis para así poder desentrañar la procedencia del recurso de revisión fiscal de forma tal que, ante todo, se tutele su principio de excepcionalidad y, en el caso que se comenta, se actualiza tal procedencia pues como se ha explicado, la desaplicación de la norma implica la alteración del orden jurídico.

Similar situación sucede en el caso de la procedencia del recurso de revisión fiscal por virtud de la inobservancia de un criterio jurisprudencial, pues ello implica de la misma manera, que de no ser procedente el estudio del medio excepcional, entonces se avalarían actuaciones contrarias al orden jurídico nacional, esto es, nuevamente se altera el orden jurídico con actuaciones contrarias a éste, de ahí la procedencia plena de que el Tribunal Colegiado analice el estudio solicitado por la autoridad fiscal para que haya un pronunciamiento respecto a la inobservancia de tal criterio jurisprudencial.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el criterio jurisprudencial 2a./J. 139/2011 (9a.)¹⁵ en el sentido de que el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que prevé la procedencia del recurso de revisión fiscal, se materializa cuando se invoque la inobservancia de una jurisprudencia que no haya sido superada, interrumpida o modificada y que no haya perdido su vigencia por virtud de la reforma del precepto cuya constitucionalidad se cuestionó, o bien cuando se cuestione la existencia de dos o más jurisprudencias obligatorias para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en las que se sustenten criterios contradictorios sobre la constitucionalidad de una norma y no se haya emitido un criterio que las unifique.

Es así, que en tratándose de aquellas resoluciones que impliquen el riesgo de contravenir o alterar el orden jurídico, naturalmente será necesario un nuevo análisis del tema por parte del Tribunal Colegiado.

De forma tal que ha quedado claro que la procedencia del recurso de revisión fiscal será procedente únicamente cuando en realidad el tema a resolver está dotado de importancia y trascendencia como lo es, que a través de la resolución emitida por el Tribunal se reconozca un derecho, se determine la inexigibilidad de una obligación o bien, que con tal resolución se altera o contravenga el orden jurídico, amén de los supuestos de procedencia previstos en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al respecto, el Poder Judicial ha de tener sumo cuidado para determinar si, en efecto, se surten los supuestos de importancia y de trascendencia para la

¹⁵ Tesis 2a./J. 139/2011 (9a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro II, Noviembre de 2011, Tomo 1, p. 412.

procedencia del recurso que nos ocupa, pues inclusive, tal como se ha mencionado en alguna publicación jurídica, es preciso efectuar un análisis minucioso de la sentencia controvertida para determinar si la causa de anulación atiende o no a una decisión de fondo (Martínez Recillas & Aguirre Alvarez, 2023).

CAPITULO TERCERO

DE LA PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISION FISCAL CUANDO EL TRIBUNAL DECLARE LA NULIDAD CON BASE EN UN ANALISIS DE LA COMPETENCIA DEL SERVIDOR PUBLICO; A LA LUZ DEL CRITERIO MATERIA DEL PRESENTE PROYECTO

Al respecto, y derivado de lo expuesto en los capítulos anteriores, es que se sostiene la necesidad de considerar en todo momento el carácter excepcional del recurso de revisión fiscal para que solo con posterioridad se determine la procedencia de dicho medio de defensa como medida resolutoria en definitiva respecto del análisis de legalidad de los actos de las autoridades.

I. ANÁLISIS DE LA TESIS (IV Región) 1o.30 A (10ª.).

Ahora bien, a continuación, me permitiré analizar el supuesto en específico de la procedencia de dicho medio de defensa excepcional cuando el Tribunal Federal de Justicia Administrativa ha declarado la nulidad de la resolución controvertida con base en un análisis de las disposiciones jurídicas aplicadas por la autoridad fiscal en el acto impugnado relativas a la competencia del funcionario emisor del mismo.

En este sentido, en principio se transcribe a continuación el criterio a analizar:

REVISIÓN FISCAL. PROCEDE ESE RECURSO CUANDO LA SALA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA DECLARE LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR INCOMPETENCIA DEL

SERVIDOR PÚBLICO QUE LA EMITIÓ, CON BASE EN LA INTERPRETACIÓN DEL PRECEPTO APLICABLE [INAPLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 67/2015 (10a.)].

Del artículo 63, fracción III, inciso a), de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se advierte que el recurso de revisión fiscal procederá cuando en el juicio de nulidad de origen se hubiera impugnado una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales y, además, la materia del asunto hubiera versado sobre la interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa. En consecuencia, cuando la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada por incompetencia del servidor público que la emitió, con base en la interpretación del precepto aplicable, procede el recurso mencionado. Sin que lo anterior se traduzca en incumplimiento a la jurisprudencia 2a./J. 67/2015 (10a.), sostenida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de título y subtítulo: "REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LAS SENTENCIAS QUE DECLAREN LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO QUE DETERMINÓ CONTRIBUCIONES POR INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE LO DICTÓ U ORDENÓ O TRAMITÓ EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA.", al ser un supuesto no previsto en dicha jurisprudencia, toda vez que en el caso no se trata de la simple aplicación de la norma con la que se determine la incompetencia

de la autoridad demandada, sino que al efectuarse un ejercicio interpretativo se otorgó significado y alcance al precepto en que fundó su actuación, lo que da al asunto el carácter excepcional requerido para la procedencia del medio de impugnación. Tesis: (IV Región) 1o.30 A (10a.)¹⁶

De la cita anterior, se advierte que el punto analizado se centró en dilucidar si el recurso de revisión fiscal es o no procedente considerando que la Sala declaró la nulidad de la resolución impugnada.

Al respecto, el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región que emitió el criterio que se analiza, determinó finalmente que el recurso de revisión era procedente pues, a su juicio, lo resuelto por la Sala no se trató de una simple aplicación de la norma a efecto de que finalmente declarara como autoridad incompetente al servidor público emisor del acto, sino que se trató de un ejercicio interpretativo que otorgó significado y alcance al precepto en que se fundó su actuación, lo que de suyo dio al asunto en cuestión el carácter excepcional requerido para la procedencia del medio de impugnación (revisión fiscal), razón por la cual, en este caso, aun cuando se declaró la nulidad de la resolución por incompetencia de la autoridad, el recurso de revisión fiscal fue procedente.

Una vez establecido el supuesto analizado y la cuestión resuelta por el órgano jurisdiccional emisor del criterio que se analiza, es procedente ahora clarificar los supuestos que dieron origen a dicho criterio, los cuales se advierten de la ejecutoria que dio origen a aquél.

¹⁶ Tesis (IV Región) 1o.30 A (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época. Libro 82, Enero de 2021, Tomo II, p. 1361.

En este sentido, se tiene que en principio el criterio de referencia emana de un juicio contencioso administrativo en el cual se controvertieron tanto el crédito fiscal emitido por una autoridad aduanera, como el recurso de revocación que confirmó dicho crédito.

En el juicio contencioso administrativo, el particular hizo valer, entre otros conceptos de impugnación, el relativo a sostener la incompetencia de la autoridad emisora del Acta de Inicio del cual derivó finalmente el crédito controvertido.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa se abocó en principio, a analizar dicho argumento del particular pues era el que, de ser fundado, le concedería un mayor beneficio, pues en su caso, la incompetencia del funcionario público conllevaría al órgano jurisdiccional a decretar la nulidad lisa y llana de la resolución controvertida.

Es así, que la Sala resolvió que la autoridad aduanera fue incompetente al no tener la titularidad de la facultad ejercida, por lo que en todo caso dicha autoridad debió actuar -y circunstanciar- ante la ausencia de los funcionarios titulares de las facultades ejercidas, lo cual no ocurrió y por ello, a juicio del Tribunal resolutor, el sistema de suplencia (previsto en el caso analizado en el artículo 4 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria) no fue respetado a cabalidad, por tanto, finalmente se decretó la nulidad de las resoluciones controvertidas.

Por lo anterior, la autoridad fiscal a través de la diversa autoridad encargada de su defensa jurídica, interpuso el recurso de revisión fiscal, mismo que fue resuelto por el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región a través de la ejecutoria dictada dentro del R.F. 55/2020 en el sentido de declararlo en primer lugar, procedente y, posteriormente al entrar al estudio y análisis, lo declaró como Fundado, ordenando a la Sala a emitir un nuevo

análisis del asunto con libertad de jurisdicción respecto del resto de los conceptos de impugnación pero resolviendo como infundado el relativo a la competencia del funcionario público.

En este marco de ideas, es primordial para el análisis del presente proyecto, tener claro el argumento del Tribunal Colegiado resolutor del asunto que se comenta, en la parte en que declara procedente el recurso de revisión fiscal, razón por la cual a continuación se transcribe la parte conducente de la ejecutoria emitida por dicho Tribunal:

En ese orden de ideas, este Tribunal Colegiado verificará si el recurso de revisión fiscal interpuesto es procedente al tenor de lo dispuesto por el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, lo que incluso puede hacer de manera oficiosa, en términos de las jurisprudencias (...).

La fracción I, del artículo 63 de la citada ley procesal, establece que la cuantía debe de exceder de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia, y ésta se dictó el catorce de enero de dos mil veinte, momento en el que se encontraba vigente el decreto por el que se declaran reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de desindexación del salario mínimo, publicado el veintisiete de enero de dos mil dieciséis, en el Diario Oficial de la Federación, por ello debe atenderse a la unidad de medida de actualización vigente en este año, la cual equivale a \$86.88 (ochenta y cuatro pesos 49/100 moneda nacional), entonces al multiplicarlos por las tres mil quinientas veces, que refiere la mencionada fracción, resulta la

cantidad de \$304,080.00 (trescientos cuatro mil ochenta pesos 00/100 moneda nacional); por lo que, si se determinaron a la actora, crédito fiscales por un total de (...), es incuestionable que excede la cantidad mínima para tener por colmada la cuantía del asunto para su procedencia. Por otro lado, no se estima que se actualice el diverso supuesto de procedencia que prevé el artículo 63, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a saber:

(...)

Se considera así, puesto que la autoridad recurrente no cumplió con la carga que le impone el referido numeral de exponer el por qué el asunto de que se trata reviste las características de “importancia y trascendencia”; a fin de que se estuviera en posibilidad de analizar si, efectivamente, el asunto recurrido guarda tales particularidades que tornarían procedente el presente recurso de revisión fiscal.

(...)

Empero, con esas consideraciones la autoridad no cumple con el deber de razonar la “importancia y trascendencia” del asunto, porque solo alega una indebida interpretación de la jurisprudencia por parte de la A quo; lo que corresponde a una cuestión de fondo, en su caso, del presente recurso, y no es acorde con la exigencia de ese requisito.

(...)

Por tanto, al no haber expresado ninguna consideración en torno a este aspecto, debe tenerse por no actualizada la referida hipótesis de procedencia, ya que sobre este supuesto en concreto este órgano revisor no está obligado a emprender su estudio oficioso, de conformidad con la jurisprudencia (...).

No obstante, este órgano jurisdiccional estima que en el caso sí se actualiza la diversa hipótesis de procedencia prevista en el artículo 63, fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su inciso a), por las razones que se expondrán a continuación:

(...)

En ese orden de ideas, se tiene que la resolución impugnada Enel juicio de nulidad fue emitida por una autoridad perteneciente al Servicio de Administración Tributaria, como lo dispone la aludida fracción III, y en la que se realizó una “interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa”.

(...)

Con lo anterior, se evidencia que en la sentencia recurrida la autoridad responsable sí llevó a cabo una interpretación histórica del precepto, a fin de desentrañar el sentido y finalidad de la forma que pretendía aplicar, pues se remitió a las reformas del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, específicamente sobre el contenido del precepto analizado, y con base en él, concluyó que el acta de inicio (...) de la que deriva la resolución impugnada, fue emitida por una autoridad incompetente.

(...)

Consecuentemente, si en el caso la Sala acudió a elementos externos a fin de comprender la intención o significado de la norma, es claro que existió un ejercicio hermenéutico en la sentencia reclamada, y el presente recurso de revisión fiscal es procedente también en términos del artículo 63, fracción III, inciso a) de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

Sin que se inadvierta la jurisprudencia 2ª./J. 67/2015 (10ª.), de la Segunda Sala del Más Alto Tribunal del País, publicada en la pına 1064, Libro 19, Tomo I, junio de 2015, Décima Época del Semanario Judicial de la federación y su Gaceta, registro 2009290, que se transcribe:

(...)

No obstante, no es aplicable en el caso, en virtud de que, si bien la sentencia determina la nulidad por un vicio formal como lo es la incompetencia del funcionario que emite el acto, lo cierto es que, en la especie, la litis del asunto compartido en sede administrativa, precisamente se constriñe a determinar si la autoridad que emitió el acta de inicio (...) es o no la competente, es decir, el fondo del asunto era determinar si el acto impugnado adolecía de dichos vicios formales.

Además cabe precisar que en la especie no se trata de una determinación en la que simplemente en aplicación de la norma, se haya determinado la incompetencia del funcionario, sino que, como se adelantó en este apartado, se realiza una interpretación del precepto aplicable, del que se desentraña su sentido, y con base en los razonamientos expresados por la A quo, arribó a la determinación de considerar incompetente a la autoridad emisora del acto, por lo que en el presente recurso de revisión, se actualiza la hipótesis de procedencia prevista en el artículo 63, fracción III, inciso a) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, y sí reviste el carácter excepcional.

Esto es así, en virtud de que si bien la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la jurisprudencia, ha logrado dar claras directrices sobre la procedencia del recurso de revisión fiscal atendiendo a su naturaleza excepcional, lo cierto es que no resulta posible que

comprenda todos los supuestos fácticos que se van presentando caso a caso, como ocurre en la especie, que aun cuando se decretó la nulidad por un vicio de carácter formal, se hizo un ejercicio interpretativo sobre la competencia del funcionario que emitió el acto, lo cual le da al asunto, el carácter de excepcional y selectivo.

De lo que se advierte que el Tribunal Colegiado al resolver el recurso de revisión fiscal, estimó actualizados los supuestos de procedencia previstos en las fracciones I y III, inciso a) del artículo 63 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en virtud de que estimó que la cuantía determinada en el asunto controvertido superaba la prevista como parámetro en el inciso I y, por otro lado, la Sala había realizado una interpretación de un precepto normativo para finalmente determinar la incompetencia de la autoridad fiscal por lo cual se surtía la diversa hipótesis del inciso a) de la fracción III del referido precepto.

1. Análisis crítico a la Tesis (IV Región) 1o.30 A (10ª).

En este sentido, y en virtud de la temática del presente proyecto, me abocaré al análisis de la procedencia estimada por el Tribunal Colegiado respecto de la fracción III, inciso a) del citado numeral 63, que se ciñe a contemplar una “interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa”.

Dicha hipótesis pese a que es establecida en el artículo en comento para la procedencia del recurso de revisión fiscal, será insuficiente para acreditar la procedencia del mismo, ello atento a lo establecido, además, por nuestro Máximo Tribunal al señalar que será improcedente el recurso contra sentencias que declaren la nulidad del acto administrativo impugnado por vicios formales al no tratarse de

una resolución de fondo que declare un derecho o bien dejar insubsistente una obligación fiscal.

Al respecto nuestro Máximo Tribunal en la Tesis: 2a./J. 67/2015 (10a.)¹⁷ ha señalado que el recurso de revisión fiscal es improcedente contra sentencias que declaren la nulidad del acto administrativo impugnado por vicios formales y 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, al margen de la materia del asunto, por lo que dichos criterios, dice la Suprema Corte de Justicia de la Nación, son aplicables cuando la sentencia que declara la nulidad lisa y llana del acto administrativo impugnado que determinó contribuciones sólo obedece a la incompetencia de la autoridad que lo dictó u ordenó o tramitó el procedimiento del que deriva (pues en este supuesto no se emite un pronunciamiento de fondo en el que se declare un derecho o se exija el cumplimiento de una obligación), de manera que el requisito de excepcionalidad previsto en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no se satisface, lo que torna improcedente el medio de defensa intentado.

No obstante, en el caso que se analiza el Tribunal Colegiado consideró que dicho criterio jurisprudencial referido en el párrafo anterior, era inaplicable porque si bien es cierto se declaró la nulidad de la resolución por un vicio formal (incompetencia del funcionario público), también es cierto que, a juicio del Colegiado:

¹⁷ Tesis 2a./J. 67/2015 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación, Libro XIX, Décima Época*, t. I, junio de 2015, p. 1064.

- El fondo del asunto era determinar si la autoridad que emitió el acto era o no competente, es decir, el fondo del asunto era determinar si el acto adolecía de dicho vicio formal.

- Además -y sobre todo lo que hace distinto el precedente que se analiza-, la Sala no resolvió respecto de la incompetencia por virtud de una mera o simple aplicación de la norma, sino por virtud de una interpretación jurídica respecto del precepto aplicable para desentrañar así su sentido y su alcance.

Bajo esta tesitura, por lo que hace al primer punto, se considera muy importante realizar una reflexión para cuestionarse si, en efecto, se puede concebir que el fondo del asunto pueda versar sobre determinar si existen o no vicios formales (o bien, procedimentales).

Al respecto es oportuno reiterar que, para efectos de la procedencia del recurso de revisión fiscal, el pronunciamiento de fondo implica la declaración de un derecho o bien la exigencia en el cumplimiento de una obligación, lo que no sucede, por ejemplo, en tratándose de un fallo que se pronuncia sobre la competencia de la autoridad (a menos que haya una interpretación de leyes de por medio como se analizará más adelante y con motivo del criterio materia del presente proyecto) caso este último respecto del cual entonces, no se considera que se colman los supuestos de importancia y trascendencia al no implicar de por medio la declaración de un derecho ni la exigibilidad de una obligación.

En este sentido, el criterio contenido en la Tesis 2a./J. 150/2010¹⁸, señala lo siguiente:

¹⁸ Tesis 2a./J. 150/2010, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010, p. 694.

REVISIÓN FISCAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE SÓLO DECLAREN LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO POR FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- Conforme al artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dado el carácter excepcional de ese medio de defensa, en los casos en los que dichas sentencias decreten la nulidad del acto administrativo impugnado por falta de fundamentación y motivación, la revisión fiscal resulta improcedente por no colmarse presuntivamente los requisitos de importancia y trascendencia que deben caracterizar a ese tipo de resoluciones, pues la intención del legislador fue autorizar la apertura de una instancia adicional en aras de que el pronunciamiento que hiciese el revisor contuviera una decisión de fondo y siendo evidente que el examen de dichas causas de anulación no conduce a la declaración de un derecho ni a la inexigibilidad de una obligación, ya que no resuelve respecto del contenido material de la pretensión planteada en el juicio contencioso, sino que sólo se limita al análisis de la posible carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal, como son la fundamentación y la motivación, aspectos cuyo estudio corresponde plenamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin necesidad de una revisión posterior, al ser previsible que sólo se redundaría en lo resuelto.

De lo que se sigue, que el propio Poder Judicial ha dejado en claro que ponderando la excepcionalidad para la interposición del recurso de revisión fiscal, éste será improcedente cuando no se satisfagan los requisitos de importancia y

trascendencia, pues la intención del legislador fue autorizar la apertura de una instancia adicional en aras de que el pronunciamiento que hiciese el revisor contuviera una decisión de fondo, lo cual no se lleva a cabo cuando el examen de las causas de anulación no conduzcan a la declaración de un derecho ni a la inexigibilidad de una obligación, sino que sólo se limita al análisis de la posible carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal, como son la fundamentación y la motivación, aspectos cuyo estudio corresponde plenamente al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin necesidad de una revisión posterior.

Todo lo anterior permite entonces concluir que el estudio del fondo del asunto -ya quedó puntualizado que implica su estudio-, es lo único que conllevaría al reconocimiento de un derecho sustantivo.

Sin que sea óbice a lo anterior el hecho de que, por ejemplo, en el caso que se analiza, la Sala Fiscal que resolvió el asunto haya declarado la nulidad del crédito fiscal por virtud de la incompetencia declarada como detectada respecto del servidor público emisor del acto del cual deriva dicho crédito fiscal.

Lo anterior es así, toda vez que lo que determinó a la Sala Fiscal nulificar el crédito fiscal, fue la consecuencia de la declaratoria de la nulidad de la resolución, sin que en momento alguno se hubiesen analizado los fundamentos y motivos que tuvo la autoridad aduanera para haber fincado el crédito fiscal en donde se determinaron diversas obligaciones en materia de tributación.

Inclusive tal circunstancia es abordada por el Pleno del Décimo Quinto Circuito, que se cita en el criterio Tesis PC. XV. J/9 A (10a.) el cual señala que para la procedencia del recurso de revisión fiscal es crucial la necesidad de demostrar fehacientemente la importancia y trascendencia, lo que no acontece cuando se declara la nulidad por virtud de vicios formales observados por el Tribunal, al no

resolverse la problemática de fondo, versando tal fondo en que se declare o reconozca un derecho o se exija alguna obligación.

Aunque lo anterior pareciera claro, en dicho criterio se dilucidó una problemática que versó sobre la orden de devolución de mercancías afectas a un procedimiento administrativo en materia aduanera a un particular y, al respecto, los criterios contendientes fueron discrepantes dado que mientras que para uno de los Tribunales resolutores consideró que tal orden no versó sobre un fondo debatido, el otro Tribunal que contendió en tal criterio consideró que tal acción de ordenar la devolución de mercancías implicó, per se, resolver sobre la cuestión efectivamente planteada y, por ende, la restitución del derecho violentado, lo que de suyo hizo procedente el recurso de revisión fiscal intentado.

Sin embargo, el Pleno de Circuito que resolvió dicho criterio estableció que si bien en ambos asuntos se ordenó la devolución de mercancías, eso atendió a una consecuencia jurídica emanada de la nulidad lisa y llana que fue concedida por vicios formales, pero no porque en el juicio contencioso se haya entrado al fondo del asunto (pues no se declaró la nulidad en atención a las irregularidades contenidas en la resolución determinante del crédito fiscal) lo que en todo caso constituye un aspecto fáctico ajeno al análisis de los motivos que originaron la nulidad de los actos impugnados en el juicio contencioso.

Así, se determinó finalmente que al decretarse la nulidad en sede administrativa, no se resolvió respecto del contenido material de la pretensión planteada en el juicio contencioso, ya que en la sentencia que decretó la nulidad no se examinó de forma destacada y en cuanto al fondo, la validez de la resolución determinante del crédito fiscal, sino por vicios propios de las actas que le dieron sustento a la resolución determinante del crédito respectivo, es que se determinó

la nulidad, de modo que la devolución de mercancías tan solo fue una mera consecuencia.

Es por ello que se considera cuestionable el estudio de la procedencia efectuado por el Tribunal Colegiado que resolvió el asunto que dio origen al criterio que en este proyecto se analiza, pues es claro que aun cuando inclusive, como lo señala el propio Tribunal Colegiado, la Sala Fiscal hubiese realizado la interpretación de un precepto de forma tal que así hubiese desentrañado su sentido y, en consecuencia declarar la nulidad de la resolución impugnada, tal circunstancia no implica necesariamente que el recurso de revisión fiscal interpuesto en contra de la declaratorio de nulidad sea o no procedente.

Lo anterior es así, pues en primer lugar tal interpretación que realiza la Sala Fiscal únicamente en todo caso daría pauta a la configuración del supuesto previsto en el artículo 63, fracción III, inciso a) de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, lo cual sería insuficiente para que el recurso de revisión en efecto fuera procedente, pues como ya se ha señalado a lo largo del presente trabajo, no basta con la actualización de alguno de los supuestos contenidos en el citado numeral, sino que además debe acreditarse, por virtud del cúmulo de criterios emitidos por el Poder Judicial, que el asunto amerita ser analizado y resuelto por un Tribunal Colegiado dada su importancia y trascendencia, ello al tener el carácter de excepcional tal medio de defensa en los términos ya desarrollados.

Pero además y lo más delicado para haber resuelto como procedente el recurso de revisión fiscal, es que el Tribunal Colegiado haya determinado sin más, y con ánimo de demostrar la trascendencia del asunto, que *“el fondo del asunto era determinar si el acto impugnado adolecía de dichos vicios formales”*, pues como ya quedó apuntado, la propia Suprema Corte clarifica que el fondo únicamente implicaría el

análisis de un derecho o una obligación, lo cual desde luego no se configura con el simple análisis para determinar si un funcionario público (el emisor del acto del cual deriva la resolución determinante del crédito fiscal) fue o no competente de conformidad con la disposición legal que le concede facultades para actuar en determinados casos y circunstancias.

Incluso, más que un análisis y pronunciamiento indebido, respetuosamente considero que la actuación del Tribunal Colegiado fue en contravención a lo ya resuelto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación conforme a los criterios y ejecutorias ya transcritas, transgrediéndose de tal manera el artículo 217 de la Ley de Amparo, que señala lo siguiente:

Art. 217.- La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas tratándose de la que decreta el pleno, y además para los Plenos de Circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

La jurisprudencia que establezcan los Plenos de Circuito es obligatoria para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del circuito correspondiente.

La jurisprudencia que establezcan los tribunales colegiados de circuito es obligatoria para los órganos mencionados en el párrafo anterior, con excepción de los Plenos de Circuito y de los demás tribunales colegiados

de circuito. La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Así las cosas, es dable colegir que en el caso que se analiza resultaba improcedente el recurso de revisión fiscal considerando además, que conforme a lo ya expuesto, lo que detona la improcedencia de dicho medio de defensa, considerando su carácter de “excepcional”, es que el estudio y análisis del asunto de que se trate verse sobre cuestiones encaminadas a dilucidar si se configuraron vicios formales y/o procedimentales de forma tal que no haya un pronunciamiento jurisdiccional respecto del fondo del asunto.

En este sentido, en el caso analizado, la Sala Fiscal declaró la incompetencia del funcionario público, lo que la llevó a declarar la nulidad del crédito fiscal impuesto por una autoridad aduanera por virtud de la actualización de -a su juicio-, un vicio formal en las actuaciones de esta última, lo que de suyo hace que se actualice el supuesto de improcedencia analizado en diversidad de ocasiones por el Poder Judicial a través de sus múltiples criterios -muchos de ellos jurisprudenciales-.

Sin que sea óbice a lo anterior el dicho del Tribunal Colegiado resolutor, en el sentido de que la jurisprudencia 67/2015 -con el rubro: “*REVISION FISCAL. ES IMPROCEDENTE CONTRA LAS SENTENCIAS QUE DECLAREN LA NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO QUE DETERMINÓ CONTRIBUCIONES POR Incompetencia DE LA AUTORIDAD QUE LO DICTÓ U ORDENÓ O TRAMITÓ EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA*”, mismo que alude a que el recurso de revisión fiscal es improcedente porque la declaratoria de incompetencia de la autoridad constituye un vicio formal- sea inaplicable, pues a su parecer la Sala Fiscal no únicamente realizó una aplicación de la norma para determinar la

incompetencia de la autoridad sino que además realizó una interpretación del precepto aplicable del que se desentrañó su sentido para finalmente considerar como incompetente a la autoridad aduanera.

Lo anterior, pues aun cuando hubiese sido de esa manera, tal circunstancia no rompe la premisa principal en el sentido de que finalmente se detectó un supuesto vicio formal en la competencia de la autoridad, supuesto que es lo que detona para que el recurso sea improcedente acorde con el criterio de nuestro Máximo Tribunal.

Al respecto se considera conveniente hacer la precisión de que, para determinar si la incompetencia de la autoridad que da lugar a la declaratoria de ilegalidad de la resolución controvertida, constituye un vicio de aquellos que haga procedente el recurso de revisión fiscal, se toma en consideración que el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece, en su primera parte nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones sino por virtud de mandamiento escrito por la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Es así, que los derechos de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Federal, tienen el alcance de exigir que todo acto de autoridad, ya sea de molestia o de privación a los gobernados, deba emitirse por quien tenga facultad expresa para ello, señalando en el propio acto como formalidad esencial que le de eficacia jurídica, el o los dispositivos que legitimen la competencia de quien lo emita.

Por lo anterior, las cuestiones de competencia son de orden público, pues se trata de un presupuesto esencial de validez de todo acto de autoridad; de ahí que la validez del acto dependerá de que haya sido realizado por autoridad facultada

legalmente para ello, dentro de su respectivo ámbito de competencia, regido específicamente por una o varias normas que lo autoricen.

Lo expuesto encuentra apoyo en la tesis Tesis: 2a./J. 57/2001)¹⁹, que señala que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

En este sentido, dice el Poder Judicial a través del criterio de mérito, que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación, que establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación.

De lo ser lo anterior así, el criterio en análisis señala que entonces se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio y, en

¹⁹ Tesis 2a./J. 57/2001, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XIV, noviembre de 2001, p. 31.

consecuencia, si está o no ajustado a derecho pues no está permitido albergar alguna ambigüedad pues lo que se busca es una exacta individualización del acto de autoridad, de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado en relación con las facultades de la autoridad.

Ahora bien, el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2024), bajo cuya vigencia se tramitaron y resolvieron los juicios contenciosos respecto de los cuales derivaron los criterios sostenidos por los aquí contendientes, es del tenor siguiente:

Art. 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento siempre que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

El tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

Los órganos arbitrales y de otra naturaleza, derivados de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia de prácticas desleales, contenidos en tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, no podrán revisar de oficio las causales a que se refiere este artículo.

El precepto reproducido, en lo que interesa para la resolución de este asunto, establece como causas de nulidad, entre otras, la incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva la resolución, la cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá hacer valer de oficio, así como la ausencia de fundamentación y motivación.

Además, prevé que de resultar fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

Congruente con lo anterior, considero que la nulidad de la resolución impugnada decretada sólo por incompetencia de la autoridad que haya dictado la resolución impugnada u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva esa

resolución, no constituye un vicio de fondo que haga procedente el recurso de revisión fiscal.

Pues la nulidad así decretada se basó en que las respectivas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin hacer un pronunciamiento sobre la legalidad de las razones que llevaron a la autoridad fiscal a emitir las determinaciones de los créditos fiscales; consideraron que las resoluciones controvertidas eran ilegales, al haber sido emitidas por autoridades incompetentes, esto es sin analizar argumentos de fondo.

Así, la nulidad declarada por las Salas es consecuencia de aspectos que no entrañan un pronunciamiento de fondo en cuanto a si en el caso era o no procedente la determinación de los créditos fiscales, porque se dieran las hipótesis aducidas en las determinaciones.

En esa línea argumentativa resulta innegable que al declararse la nulidad por considerar incompetente a la autoridad que ordenó el procedimiento o bien, la que emitió la resolución impugnada; luego, el recurso de revisión fiscal previsto en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo no es procedente, pues no se colman los requisitos de importancia y trascendencia que se exigen, en virtud de que esa situación no implica la declaración de un derecho, ni la exigibilidad de una obligación, dado que las Salas Fiscales y Administrativas no resolvieron respecto del contenido material de la pretensión planteada en el juicio contencioso, esto es, no emitieron una resolución de fondo, ya que sólo concluyeron, que la autoridad emisora del acto impugnado, fue incompetente para tal efecto.

Es así que entonces se desprende una indebida actuación del Tribunal Colegiado que resolvió el recurso de revisión fiscal R.F. 55/2020, por virtud de haberse transgredido lo dispuesto por el artículo 217 de la Ley de Amparo, pero

además tal actuación causó una afectación al promovente del juicio de nulidad del cual deriva el referido recurso de revisión fiscal.

Lo anterior considerando que derivado de la resolución recaída en el R.F. 55/2020, la Sala Fiscal estuvo instruida a emitir una nueva sentencia en cumplimiento, por virtud de que el efecto de la sentencia dictada consistió en señalar que determinado servidor público sí estuvo facultado para suplir ausencias de uno diverso, por lo que fue infundado el concepto de impugnación relativo a la competencia de la autoridad respectiva.

Así las cosas, en cumplimiento a lo resuelto en dicho recurso de revisión fiscal, la Sala concluyó que el servidor público emisor del acto del cual derivó el crédito fiscal controvertido en el juicio de nulidad, fue una autoridad competente.

Esto es, la Sala Fiscal emitió sentencia acatando lo que el resolvió dentro de un recurso de revisión fiscal en materia de una resolución que detectó un vicio formal, no obstante que, se insiste, dicho análisis a la luz de la diversidad de pronunciamientos respecto de los límites de la procedencia, no podría ser llevado a cabo por los Tribunales Colegiados al haberse encomendado a ellos los recursos de revisión que gocen de “importancia” y trascendencia” para que solo así se tutele y respete el carácter de excepcional del medio de defensa sometido a su análisis y resolución.

Sin embargo de todo lo expuesto, si bien es cierto ya ha quedado de manifiesto la evidente improcedencia del recurso de revisión fiscal en el caso que se analiza, considero que el basto ya de por sí pronunciamiento de nuestro Máximo Tribunal y de los distintos Tribunales Colegiados respecto de la improcedencia por cuestiones formales y/o procedimentales, no podría impedir hacer una nueva reflexión en cuanto a la finalidad que se buscó desde los primeros inicios de la instauración del Sistema de Justicia en México, en donde se vislumbra claramente

que la intención de la creación de medios de defensa posteriores a la sentencia dictada en primera instancia por el Tribunal en materia Administrativa y Fiscal (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa) fue que las partes contendientes en un juicio de nulidad, tuvieran al alcance la misma oportunidad de que se analicen las cuestiones de legalidad (fondo, forma y procedimiento).

Si bien es cierto, se fue conformando un criterio ya generalizado para acotar la procedencia del recurso de revisión fiscal para analizar únicamente cuestiones “de importancia y de trascendencia”, ello considero que no puede apartarse de forma tal que se desconozca la oportunidad que tiene igualmente la autoridad para someter a revisión las distintas cuestiones de legalidad ante un Tribunal Superior (Tribunales Colegiados).

Lo anterior considerando que en los primeros inicios se contaban con otros medios alternativos del recurso de revisión (apelación) y por ello, es que entonces era dable y factible acotar tal medio de defensa a cuestiones muy particulares y que incidieran únicamente en el fondo del asunto sometido a análisis y resolución jurisdiccional, sin embargo, ante el cumulo de modificaciones legislativas, fue que el recurso de revisión fiscal quedo como medio de defensa único al alcance de las autoridades, es por ello que en su caso debería de existir un medio que permita efectivamente impugnar la sentencia emitida en primera instancia pues de prevalecer lo que hasta actualmente acontece al respecto, se deja sin oportunidad de defensa a la autoridad fiscal haciendo tal circunstancia por demás imparcial entre las partes involucradas.

No obstante lo anterior, hoy en día considero que debe nuevamente efectuarse un nuevo estudio interpretativo del objetivo y el alcance de un recurso de revisión fiscal donde, como ya ha quedado expuesto, se estableció claramente que solo aquellos asuntos con importancia y trascendencia podrían ser

merecedores de hacer procedente la interposición del recurso de revisión correspondiente, entendiéndose por tales características, aquellas sentencias -que serían materia del referido medio de defensa, en su caso-, conduzcan a la declaración de un derecho, o bien, a la inexigibilidad de una obligación.

Lo anterior es así, dado que hoy en día pareciera que tales características en determinados asuntos pudieran encontrarse de alguna manera superados dadas las particularidades del asunto en cuestión por el cual se cuestione o se debata la procedencia del recurso de revisión fiscal.

2. Criterios divergentes del Poder Judicial en relación con la Tesis (IV Región) 1o.30 A (10ª.).

Al respecto, y tal como se ha abordado en el presente trabajo, el propio Poder Judicial a través del criterio analizado, ha determinado que resulta procedente la interposición del recurso de revisión fiscal donde, si bien es cierto, se realiza un pronunciamiento respecto a la competencia de las autoridades demandadas involucradas, no menos cierto lo es que tal pronunciamiento conllevó un estudio o un análisis interpretativo de las normas relacionadas a dicha competencia, de forma tal que se colige finalmente que tal análisis de interpretación de normas, se alejan de un simple o de un mero pronunciamiento formal que haría de facto improcedente la interposición del medio de defensa correspondiente.

A este respecto, y en mi experiencia personal, cada vez más han sido los asuntos en donde efectivamente se realiza ese cuestionamiento o debate para determinar si un simple pronunciamiento en cuanto al estudio de la competencia de las autoridades demandadas es o no un simple debate formal.

Por ejemplo lo anterior, en el asunto ya expuesto a lo largo del presente asunto en donde se cuestionó, en principio, si en un juicio exclusivo de fondo era procedente el análisis de las argumentaciones hechas valer por la parte actora entorno a la competencia de las autoridades fiscales, siendo que tal tópico (de competencia) nada tenía que ver con los elementos esenciales de las contribuciones a los que se refiere la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo como elementos a analizar por conllevar precisamente la declaración de un derecho o bien la inexigibilidad de una obligación.

Así, si en principio era debatido dentro del juicio exclusivo de fondo la procedencia del estudio y del análisis de cuestiones alusivas a la competencia, con igual de razón se cuestionaría tal debate en una instancia posterior, es decir, ante el Tribunal Colegiado correspondiente, pues si la Sala resolviera el juicio de referencia bajo el análisis precisamente de la competencia de las autoridades demandas, ello conllevaría igualmente el análisis de procedencia del recurso de revisión fiscal, en su caso, al no guardar relación alguna con los citados elementos de las contribuciones: sujeto, objeto, tasa, cuota o tarifa.

Sin embargo, para este supuesto, el propio Poder Judicial ha señalado, a través de alguno de sus Tribunales Colegiados²⁰, que aquellos argumentos en que los justiciables alegan la indebida fundamentación de la autoridad, no atañe una violación de forma, sino de fondo, puesto que la propuesta de la impetrante no se refiere a una incorrecta cita en los preceptos a que alude la autoridad al fundamentar su acto de autoridad, sino a la carencia total de facultades de ella para emitir el acto.

²⁰ Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el D.A. 220/2025 a través de la sentencia de fecha 25 de junio de 2025.

Lo anterior equiparando la importancia de una insuficiente o incompleta fundamentación en la competencia, a la de la ausencia, dado que en ambos casos se considera que el particular desconoce si la autoridad tiene facultades o no para emitir el acto administrativo de que se trate.

Así, el Poder Judicial ha señalado en estos asuntos -desde luego no en todos con ese tópico sino que se pone de ejemplo el juicio de amparo directo 220/2025 que ya se ha referido en párrafos anteriores-, que el Alto Tribunal ha determinado que en el derecho administrativo, la competencia de la autoridad se encuentra íntimamente vinculada con las facultades o potestades con las cuales se encuentran investidos los órganos del Estado, lo que se relaciona y se desprende del principio de legalidad que rige toda actuación del poder público, específicamente, de la administración pública.

Al respecto, debe señalarse que dicho principio de legalidad supone una vinculación del órgano público con la ley, en la cual toda acción administrativa para ser válida debe obedecer a una norma jurídica preexistente, es decir, las autoridades no pueden hacer sino solo aquellos que la ley les permita de manera expresa, pues todo acto de la administración pública corresponde al ejercicio de un poder atribuido previamente por la ley, determinado y acotado por ella misma, siendo que tal poder atribuido lo constituyen precisamente las facultades que proceden del ordenamiento jurídico y que implican la capacidad de crear o modificar válidamente situaciones jurídicas.

Así, la falta de fundamentación de la competencia de las autoridades que emiten el acto o resolución impugnadas, incide directamente en la validez del acto administrativo mismo, es decir, las facultades de la autoridad para dictar o emitir el acto que afecta la esfera jurídica del particular constituyen el elemento necesario e imprescindible para calificar la legalidad del acto mismo, en tanto un acto o

resolución dictados por una autoridad incompetente no puede producir efecto alguno en la esfera jurídica del gobernado.

De esta manera, es que se ha considerado que la ausencia de fundamentación de la competencia de la autoridad o, bien, la omisión en la cita del o de los preceptos que facultan al órgano público para emitir determinado acto, impiden que el juzgador pueda siquiera pronunciarse respecto a los efectos o consecuencias jurídicas que dicho acto pudiera tener sobre el particular, obligándolo a declarar la nulidad del acto o resolución en su integridad.

De tal manera entonces que, sin en la demanda de nulidad la actora hacer valer que se transgreden en su perjuicio los principios fundamentales de seguridad jurídica y legalidad, pues en aquellos casos en que una autoridad administrativa emita un acto sin fundamentar su competencia debidamente, ello incide directamente en la validez de su acto, pues este tipo de irregularidad, es decir, la falta de fundamentación, resulta insubsanable.

Lo anterior, máxime que a la luz del artículo 16 constitucional, se tutela la garantía de legalidad, la cual lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios.

A mayor abundamiento, debe tenerse presente que la fundamentación de la competencia de la autoridad que dicta el acto de molestia descansa en el principio de legalidad consistente en que los órganos o las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les permita la ley, por lo que la autoridad tiene que

fundar en derecho su competencia y, por tanto, no basta la cita global del ordenamiento jurídico que se le confiere sino que es necesario citar en el cuerpo mismo del documento que lo contenga, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación competencial.

Así, el Poder Judicial ha colegido que para cumplir con la garantía de fundamentación establecida en el artículo 16 de la Constitución Federal, en cuanto a la competencia de la autoridad para emitir el acto de molestia, es necesario que en el documento que lo contenga se precise la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso, el apartado, fracción, inciso o subinciso y que en el supuesto de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que corresponden a la autoridad emisora del acto de molestia, pues de no ser así se dejaría al gobernado en estado de indefensión, pues ello se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no en el ámbito competencial respectivo y, por ende, si está o no ajustado a derecho.

De tal manera que por lo expuesto, se llegó a la conclusión en el asunto en comento, que la gravedad de la fundamentación insuficiente es equivalente a la de la ausencia de éste, pues el Alto Tribunal determinó que si la autoridad fundó su competencia legal de una manera insuficiente o incompleta, de ello no puede concluirse que la falta de un apartado, fracción o una precisión del numeral en que se apoyó para la emisión del acto de molestia, sea menos grave que la ausencia de fundamentación pues en ambos supuestos el particular desconoce si la autoridad tiene o no facultades para emitir el acto administrativo.

De tal manera que en corolario de lo anterior, el Poder Judicial determinó, en el precedente al que he referido en líneas anteriores, que entonces aquéllos argumentos en que los justiciables aleguen la indebida fundamentación de la autoridad, no atañe una violación de forma, sino de fondo, puesto que la propuesta de la quejosa no se refiere a una incorrecta cita en los preceptos a que alude la autoridad al fundamentar su acto de autoridad, sino a la carencia total de facultades de ella para emitir el acto.

Es por ello que considero que debiera realizarse un nuevo análisis para determinar si dado que el tema de la competencia y sobre todo abordado bajo un análisis de interpretación de leyes como ha quedado albergado en el criterio que es materia del presente trabajo, es detonante para la procedencia del recurso de revisión fiscal, pues si bien es cierto, no conlleva una determinación de un derecho o la inexigibilidad de una obligación al no versar sobre un análisis respecto de los elementos de las contribuciones, igualmente implica un análisis de fondo, puesto que la propuesta de la impetrante o parte quejosa no se refiere a una incorrecta cita en los preceptos a que alude la autoridad al fundamentar su acto de autoridad, sino a la carencia total de facultades de ella para emitir el acto, lo que inclusive puede conllevar a que se lleven a cabo interpretación de las legislaciones jurídicas que correspondan de modo de que tal estudio implica un análisis de fondo, lo que de suyo implica que se hace procedente la interposición del recurso de revisión fiscal, pues un análisis de fondo, considero que actualiza *per se*, las características justamente de importancia y de trascendencia exigidas por nuestro Máximo Tribunal para la procedencia del recurso de revisión fiscal como ha quedado ya expuesto.

CONCLUSIONES

El sistema de justicia en México ha evolucionado de forma tal que al día de hoy es factible entender al recurso de revisión fiscal presentado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y sustanciado ante distintos Tribunales Colegiados que conforman el Poder Judicial, como un medio alternativo para las autoridades fiscales a efecto de someter a análisis las sentencias emitidas por el primero de los Tribunales mencionados, pero siempre que dicho análisis verse sobre las cuestiones de fondo del asunto de que se trate, de forma tal que se tutele el carácter de excepcionalidad de este medio de defensa.

En consecuencia, el recurso de revisión fiscal únicamente será procedente cuando el análisis que se someta a estudio y resolución al Tribunal Colegiado, esté dirigido al reconocimiento de un derecho o una obligación.

Sin embargo, tal circunstancia de excepcionalidad ha ido puntualizándose y reiterándose a través del cúmulo de criterios emitidos por el Poder Judicial.

No obstante, de acuerdo a lo dispuesto propiamente en la legislación aplicable (arto. 63 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo), el recurso que se interpone con fundamento en cualquiera de las fracciones señaladas el citado numeral y, en términos estrictos de dichos supuestos, el recurso de revisión fiscal es procedente y no requiere que además esté relacionado o configure con algún otro supuesto de los enunciados en dichas fracciones, pues de lo contrario, el legislador hubiera previsto que la revisión fiscal procedía sólo si se actualizaban “todas” las hipótesis señaladas en las diversas fracciones de las normas legales en comento.

Así, basta que la autoridad acredite que en la especie se configuró el supuesto de la cuantía del asunto (fracción I), o la importancia y trascendencia del

mismo (fracción II), o que se trate de una resolución emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, o por el Servicio de Administración Tributaria (fracción III), y siempre que el asunto se refiera a la interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa (inciso a), o a la determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones (inciso b), o a la competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación (inciso c), o a violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo (inciso d), o a violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias (inciso e) o a las que afecten el interés fiscal de la Federación (inciso f), o a cualquiera de las demás hipótesis señaladas en las fracciones IV, V, VI, VII, VIII, IX y X; para que el mismo resulte completamente procedente.

De esta manera, se reserva a los Tribunales Federales el conocimiento de aquellos asuntos en que, por su importancia y trascendencia, lo resuelto en éstos tenga un impacto en las materias que el legislador consideró importantes, de acuerdo con los supuestos previstos en el artículo 63 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Así las cosas, si bien es cierto que el referido artículo, en relación con la procedencia del recurso de revisión fiscal, no distingue en cuanto a que si la resolución recurrida debe consistir en un pronunciamiento de fondo del asunto, o si basta con que la resolución se hubiere declarado nula por carecer de fundamentación y motivación, también lo es que en este último supuesto no se puede considerar satisfecha la presunción de importancia y trascendencia que justifique la procedencia de dicho medio de impugnación.

Por tanto, dado el carácter excepcional de ese medio de defensa, en los casos en los que dichas sentencias decreten la nulidad del acto administrativo impugnado por falta de fundamentación y motivación, la revisión fiscal resulta improcedente por no colmarse presuntivamente los requisitos de importancia y trascendencia que deben caracterizar a ese tipo de resoluciones.

Lo anterior, pues la intención del legislador fue autorizar la apertura de una instancia adicional en aras de que el pronunciamiento que hiciese el revisor contuviera una decisión de fondo y siendo evidente que el examen de dichas causas de anulación no conduce a la declaración de un derecho ni a la inexigibilidad de una obligación, ya que no resuelve respecto del contenido material de la pretensión planteada en el juicio contencioso, sino que sólo se limita al análisis de la posible carencia de determinadas formalidades elementales que debe revestir todo acto o procedimiento administrativo para ser legal, como son la fundamentación y la motivación, aspectos cuyo estudio corresponde al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin necesidad de una revisión posterior.

De esta manera, es que en el caso que en concreto se analizó en el presente trabajo, concluyendo que en tratándose de recursos de revisiones fiscales donde la Sala del Tribunal hubiera declarado la nulidad de la resolución impugnada por virtud de haber advertido la incompetencia del funcionario público que intervino en el acto controvertido, el multialudido medio de defensa será improcedente, pues el vicio detectado por el órgano jurisdiccional no conllevó un estudio del fondo del asunto.

Lo anterior aun cuando la Sala Fiscal hubiera llevado a cabo la interpretación de determinado precepto legal con la finalidad de desentrañar su sentido, ello para finalmente haber resuelto el asunto en cuestión, pues aún con tal

estudio y análisis interpretativo, la conclusión del Tribunal fue la declaratoria de nulidad al detectar un vicio de forma en cuanto a la competencia de la autoridad.

No obstante lo anterior, analizados igualmente los antecedentes del recurso de revisión fiscal, se observa que siempre y de manera primigenia, la intención del legislador fue prever un medio de defensa alternativo para la autoridad fiscal a efecto de someter a análisis de un órgano jurisdiccional superior, las cuestiones de legalidad de un acto administrativo, ello con el ánimo de que dentro de una contienda jurisdiccional prevaleciera una impartición de justicia imparcial; es por ello, que considero que debería existir hoy en día un medio alternativo para la autoridad, considerando el carácter de excepcionalidad que se le ha ido imprimiendo al recurso de revisión fiscal, pues en caso contrario, se deja sin oportunidad de defensa a las autoridades dentro de un juicio contencioso administrativo.

Asimismo y dadas las consideraciones expuestas en el presente trabajo, igualmente considero que debiera realizarse un nuevo análisis integral por parte del Poder Judicial para determinar si dado que el tema de la competencia y sobre todo abordado bajo un análisis de interpretación de leyes, es detonante para la procedencia del recurso de revisión fiscal, pues si bien es cierto, no conlleva una determinación de un derecho o la inexigibilidad de una obligación, igualmente para algunos órganos jurisdiccionales, ello implica un análisis de fondo, puesto que la problemática versa sobre el análisis y la interpretación de las legislaciones jurídicas que correspondan, implicando ello, a juicio de tales órgano, un análisis de fondo, lo que de suyo implica que se hace procedente la interposición del recurso de revisión fiscal al actualizarse así justamente las características de importancia y de trascendencia exigidas por nuestro Máximo Tribunal para la procedencia del recurso de revisión fiscal.

BIBLIOGRAFÍA

- Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2017). Ley Federal de Procedimientos Contencioso Administrativo. Diario Oficial de la Federación. Recuperado el septiembre de 2025
- Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2024). Ley Federal de Procedimiento Contencioso Adminsitrativo. Diario Oficial de la Administración. Recuperado el septiembre de 2025, de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>
- Camara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2025). Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Diario Oficial de la Federación. Recuperado el septiembre de 2025, de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/966422/Constitucion_Politica_de_los_Estados_Unidos_Mexicanos.pdf
- Chaurand Arzate, C. (2017). Estudios sobre Justicia Administrativa. México: Tribunal de Justicia Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos.
- El Amparo Mexicano en Materia Administrativa y la Revisión Fiscal. (Julio-Diciembre de 1983). Órgano Informativa de Investigación del Departamento de Derecho, TOMO I
- Fix Zamudio, H. (1983). El amparo mexicano en materia administrativa y la revisión fiscal. Ciencia Jurídica.
- González Álvarez, J. A. (1999). Decadencia de la Recisión Fiscal. Univerddidad Popolar Autónoma de Puebla.
- González Rodríguez, A. (1971). Los Recursos de Revisión establecidos por los artículos 240 y 242 del Código Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación(Cuarto Número Extraordinario).

- Hedúan Vinies, D., González Rodríguez, A., Ortega Calderón, J., & Armienta Calderón, G. (1971; 1977). *Cuarta Década del Tribunal Fiscal; El amparo en Materia Administrativa; El proceso Tributario*. México.
- Lopez de Quevedo, D. (marzo de 2013). *Recurso de Revisión Fiscal: Nuevo análisis de la Improcedencia contra resoluciones del TFJA. Puntos Finos*.
- Martínez Recillas, E. L., & Aguirre Alvarez, A. G. (mayo de 2023). *Análisis crítico de la Jurisprudencia PC.III. A. J/14 A (11a): Recurso de Revisión Fiscal. Puntos Finos*.
- Martínez Rosaslanda, S. (1990). *El Recurso de Revocación como medio para impugnar las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*(20).
- Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver el D.A. 220/2025 a través de la sentencia de fecha 25 de junio de 2025.
- Registro digital: 239351. *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época. Volumen 3, Tercera Parte.
- Sánchez Pichardo, A. (2008). *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa* (Octava ed.). México: Porrúa.
- Tesis 2a./J. 11/99, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. IX, marzo de 1999.
- Tesis 2a./J. 45/2001, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, Tomo XIV, Octubre de 2001.
- Tesis 2a./J. 57/2001, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XIV, noviembre de 2001.
- Tesis 2a./J. 148/2010, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época. Tomo XXXII, Diciembre de 2010.

Tesis 2a./J. 150/2010, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXXII, diciembre de 2010.

Tesis 2a./J. 174/2011 (9a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro V, Febrero de 2012, Tomo 2.

Tesis VI.1o.A. J/1 (10a.), *Semanario Judicial de la Federación*, Libro III, Décima Época, t. V, diciembre de 2011.