



**Universidad Nacional Autónoma
de México**

FACULTAD DE DERECHO

**EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.**

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A

Maria Elena Aurea López Castillo

MEXICO, D. F.

1980



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas

Tesis Digitales

Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©

PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

I N D I C E

Pág.

PROLOGO.-		1
CAPITULO I.-	Actos y Procedimientos Administrativos de Naturaleza Fiscal.	4
	1.- Actos y procedimientos previos a la determinación del impuesto:	11
	a) Registro o Padrón.	13
	b) Relacionados con la recepción y estudio de declaraciones, datos, dictámenes, avisos, etc.	
	2.- Actos y procedimientos de determinación.	25
CAPITULO II.-	Organización de la Administración Pública para recaudar y controlar los créditos y procedimientos Administrativos de Ejecución.	36
	1.- Recaudación y Control de Créditos.	37
	2.- Principales consecuencias derivadas de fallas en los procedimientos de recaudación y control.	48
	3.- Facultad Económico Coactiva su constitucionalidad.	49
CAPITULO III.-	Medios de Impugnación y Recursos Administrativos.	55
	1.- Generalidades.	56
	2.- Concepto.	63
	3.- Elementos.	65
	4.- Su clasificación.- Doctrina y Legislación.	78

CAPITULO IV.- El Recurso de Oposición al Procedi-	84
miento Administrativo de Ejecución.	
1.- Concepto.	85
2.- Generalidades.	86
3.- Presupuestos Procesales.	87
a) Personalidad de quienes están legitimados para promover.	87
b) Plazo.	91
c) Autoridades.	93
4.- Análisis del artículo 162 del -- Código Fiscal de la Federación.	95
a) Extinción de los créditos.	96
b) Plus Peticio.	125
c) Vicios en el procedimiento.	127
5.- Substanciación del Recurso.	131
a) Fase del Procedimiento.	131
6.- Resolución del Recurso, sus conseq	
cuenas y ejecución.	133
CONCLUSIONES	140
BIBLIOGRAFIA	144
LEGISLACION CONSULTADA	147

P R O L O G O

Las inter-acciones humanas habida cuenta de la naturaleza social del ser humano se manifiestan en su origen, como - expresión de voluntad y solidaridad, elementos que son propios del fenómeno Sociedad y que hacen posible la convivencia del género humano. En ese orden de ideas, la convivencia pacífica presupone por cuanto al individuo, un sometimiento, un ceder parte de su libertad original en beneficio del grupo y por cuanto a la Sociedad, el establecimiento de un orden social que derive en una organización política y en un orden jurídico.

Es así como lo social como expresión de voluntad trasciende a lo político y a lo jurídico dando lugar a la ciencia del Derecho.

En consecuencia las relaciones humanas que dan vida a las inter-acciones sociales están regidas en cuanto a su resultado a la propia voluntad de los actores, que en la generalidad de los casos, se resuelven sin que el resultado trascienda al ámbito del régimen político, es decir, el Derecho se realiza de propia voluntad de las partes en exacto cumplimiento de las normas jurídicas.

Pero cuando surge alguna discrepancia, vicio o incumplimiento, la sociedad organizada en Estado (nos referimos a la Sociedad Moderna) interviene como órgano de control para hacer realidad el Derecho y por ende el orden y la convivencia social.

A la ejecución voluntaria del Derecho, la substituye la ejecución forzosa y el Estado ejercitando su imperium crea - medios legales de ejecución, adecuados para obtener el cumplimiento del Derecho y resolver en una forma pacífica las - disputas existentes entre los particulares, ya sean individuales o colectivas, se constituye en órgano de control de - aquellas situaciones que pudiesen degenerar en un posible -- rompimiento del orden público preestablecido.

Tradicionalmente las vías de ejecución impuestas por el Estado han sido establecidas para normar las situaciones jurídicas existentes entre los particulares, de ahí derivan -- las diferentes formas o vías de ejecución en el Derecho Privado (civil, mercantil, etc.).

Pero la realidad jurídico social ha puesto de manifiesto que para que la Administración Pública pueda llegar a cabo todas sus atribuciones es menester la existencia de un -- procedimiento por medio del cual se puedan hacer efectivas - las decisiones, resoluciones, órdenes, disposiciones, todas ellas de esencia pública en donde priva un interés que por - ser de mayor jerarquía que el privado requiere de un procedi- miento que signifique más celeridad que el que se lleva a -- cabo normalmente en el Derecho Privado, que no esté sujeto a trabas y dilaciones que significarían la intervención de los Tribunales.

Pero si lo anterior es cierto, también lo es, que la Ad ministración Pública debe pugnar porque toda su actividad -- esté enmarcada dentro de un marco de legalidad que le permita

su debido funcionamiento y que garantice al mismo tiempo a los particulares sus situaciones jurídicas frente a ella, -- porque si la autoridad tiene derechos que por procurar el cumplimiento de finalidades de interés general, merecen mayor relevancia, también lo es, que los particulares tienen derechos y garantías que no pueden ser violadas sin que ello de lugar a una acción destinada a lograr su restablecimiento.

De lo anterior enunciado, estriba la importancia de la existencia de los recursos administrativos en general y en especial de los consignados en el Código Fiscal de la Federación, entre los cuales juega un papel importante el de Oposición al Procedimiento Ejecutivo, materia de este trabajo.

I N T R O D U C T I O N

C A P I T U L O I

Los actos y Procedimientos Administrativos de la Naturaleza Fiscal.

1.- Actos y Procedimientos previos a la deter_{minación} del impuesto:

a).- Registro o Padrón.

b).- Relacionados con la Recepción y estudio de declaraciones, datos, dictámenes, - avisos, etc.

2.- Actos y procedimientos de determinación.

CAPITULO I

INTRODUCCION

El Estado para llevar a cabo sus funciones y atribuciones, necesita allegarse medios materiales, recursos que son obtenidos mediante exacciones realizadas sobre los integrantes del propio Estado, que no son espontáneas, sino derivadas del imperativo legal, que se hacen efectivas a través de la facultad económica coactiva, es decir, a través de la acción del ente soberano exigiendo por sí mismo y en uso de su autonomía, el pago de las cantidades que el mismo ha establecido como créditos a cargo de sus miembros. Eso no quiere decir que la autoridad para hacer efectivos todos y cada uno de los adeudos a su favor, tenga que hacer uso de esa potestad, porque el cumplimiento de las obligaciones aunque en forma deficiente constituye la regla, lo que quiere significar, es que, por una parte, la aportación se efectúa en cumplimiento de una norma y no como acto gracioso y por otra, - que en caso de incumplimiento se puede por la naturaleza misma de la relación, hacer efectivo usando de ese imperativo legal del que antes se habló.

La parte soportada por cada contribuyente se llama carga pública. El conjunto de estos fenómenos forman lo que se ha llamado por unos Derecho Financiero, o siguiendo a Duvverger Hacienda Pública que según el autor en su concepción clásica es la "Ciencia de los medios por los que el Estado - se procura y utiliza los recursos necesarios para la cobertura

ra de los gastos públicos, mediante el reparto entre los individuos de las cargas resultantes".⁽¹⁾ En esta definición se toma en cuenta el objeto de la Hacienda Pública que es -- asegurar la cobertura de los gastos públicos y los medios empleados, (repartir las cargas públicas con igualdad entre -- los contribuyentes).

La transformación de la concepción clásica de Hacienda Pública, se realiza por la necesidad del Estado no sólo de -- cubrir los gastos públicos, mediante una equitativa distribución de su carga entre los contribuyentes, sino de intervenir cada vez más en el campo económico, social y político, -- de emplear racionalmente medidas financieras, distribuyendo, orientando, estableciendo políticas financieras, controlando la inflación de precios, estableciendo programas de transferencia, de redistribución de renta derivada de diferente trto fiscal que se da a grupos sociales en atención a que cuentan con distintos recursos económicos, etc; de tal forma que la concepción moderna comprende ahora dos campos: el estudio del uso de los medios financieros con un objeto financiero -- (cobertura de los gastos) y el análisis de su utilización para objetivos intervencionistas (influencia del Estado sobre las actividades económicas, sociales y políticas) se fué estableciendo un cambio del *laissez faire*, del siglo pasado -- que se llegó a definir como la anarquía con policías, el intervencionismo actual, Samuelson en su curso de Economía Moderna manifiesta que existe una creciente participación di--

(1).- DUVERGER.- Instituciones Financieras.- Pág. 9-10.

recta del Estado en la producción nacional y gran expansión de leyes y disposiciones oficiales creadas para regular la actividad económica, y afirma "Al correr el tiempo, las doctrinas radicales de una época se convierten en las creencias generalmente aceptadas, e incluso reaccionarias de otra época posterior, ... Las democracias tienen la clase de gobierno que ellas se buscan. Desgraciadamente hasta mucho después de los acontecimientos y quizá tampoco entonces nos diré la Historia si una expansión dada del poder público constituya una política buena o mala". (2)

El mismo autor realiza un estudio referente a como se fracciona la renta nacional, a través de la transferencia de los ingresos obtenidos de los ricos a actividades de carácter social, por los cuáles se benefician las clases con menores recursos, obteniéndose una redistribución de la renta nacional.

Lo anterior trae como resultado que la definición de la Hacienda Pública sea menos precisa y que se afirma que es la "Ciencia que estudia la actividad del Estado cuando utiliza medidas especiales, llamadas medidas financieras: gastos, tasas, impuestos, empréstitos, medidas monetarias, presupuestos, etc." (3)

Duverger afirma que al transformarse la Hacienda Públi-

(2).- SAMUELSON PAUL A.- Curso de Economía Moderna.- Decimosesta Edición 1968. Pág. 171.

(3).- DUVERGER.- Obra Cit. Pág. 13.

ca, al evolucionar, nacen contradicciones entre la concepción clásica y la moderna y afirma que la igualdad ante la carga pública que forma parte de la esencia de aquella, es sistemáticamente negada por el intervencionismo estatal, porque desgravar a unos y sobregresar a otros, no es otra cosa que crear desigualdades, en casi todas las sociedades modernas es clara la tendencia a gravar más tanto absoluta como relativamente, a los ricos que a los que cuentan con menores recursos y sigue afirmando el autor que la contradicción se hace más patente en lo que se refiere al presupuesto, en el cual según la concepción clásica es básico que haya un equilibrio entre el gasto y el ingreso, por contra en la concepción moderna el equilibrio tiene una importancia relativa por ella, lo esencial es que el conjunto de la actividad económica y social sea orientada de una forma conveniente.

En realidad estas contradicciones son de carácter superficial y se explican por el mismo desarrollo económico, social y político que se ha dado en el mundo que culmina con la crisis de Sistemas que estamos viviendo.

Concluye el autor citado, por demás acertadamente, diciendo que "toda la política económica y social del Estado Moderno, de la que la política financiera no es más que un aspecto, tiene como objetivo establecer un equilibrio social, una especie de "equilibrio pleno", que desborde, englobándola, la vieja noción del equilibrio presupuestario. Equilibrio de la producción y del cambio, equilibrio de la distribución de los bienes y de los riesgos sociales, equilibrio de la moneda y de los precios, equilibrio general del desa--

rollo de la nación". (4)

En forma similar se expresan otros autores, los cuales no hablan de Hacienda Pública sino de actividad financiera - del Estado, entre otros podemos nombrar a Salas de Bujanda - citado por Sergio Francisco de la Garza en su obra, que considera a la actividad financiera como: "una actividad dominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico" (5) y Giuliani Fonrouge: "En suma ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual parece razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la actividad financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante". (6)

Como integrante del Derecho Financiero, está el Derecho Tributario que siguiendo a de la Garza es el "conjunto de -- normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación". (7) Sobre la materia

(4).- DUVERGER.- Obra Cit. Pág. 14.

(5).- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano Pág. 6.

(6).- GIULIANI FONROUGE.- Derecho Financiero Tomo 1, Número 6.

(7).- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit. Pág. 14.

se ha escrito mucho, pero su estudio escape, al que se pretende llevar a cabo, por lo que bastará decir que analizando las diversas definiciones que se dan de Derecho Tributario - la mayoría se refieren a recursos que derivan del poder del imperio estatal: impuestos, derechos y las contribuciones especiales.

Pero no todos los ingresos del Estado son tributarios, ni todos derivan del poder de su imperio, como es bien sabido los productos derivan de la explotación del dominio directo del Estado (subsuelo), de los bienes de la propiedad originaria (aguas nacionales), del mar territorial o del espacio aéreo o de las demás propiedades muebles e inmuebles del Estado. Lo mismo sucede con los ingresos de carácter público o de los organismos descentralizados, que son utilizados en el ámbito conocido como Derecho Privado.

Por último, tampoco se puedan considerar como ingresos tributarios los que percibe el Estado por concepto de empréstitos públicos o privados.

Por otra parte, es necesario hacer referencia a la clasificación de los ingresos del Estado que tradicionalmente - se han dividido en ingresos ordinarios y extraordinarios. Los ordinarios son aquellos que legalmente percibe el Estado en forma regular, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios. Los ingresos extraordinarios son aquellos que se perciben sólo cuando - existen circunstancias anormales que obligan al Estado a imponerlos.

Pertenecen a los ingresos ordinarios los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos.

El impuesto como crédito, relación u obligación, es la forma normal que el Estado tiene para proveer de fondos.

El Código Fiscal de la Federación vigente, define el impuesto como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatoria, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.

1.- Actos y Procedimientos Administrativos de Naturaleza Fiscal.

Así como existe una relación entre el hecho previsto — por la norma, que algunos autores llaman hecho imponible y el sujeto pasivo de la relación tributaria, en atención a diversos criterios establecidos previamente por el legislador, — también existe esa conexión entre el hecho generador con un determinado sujeto activo de la misma relación tributaria.

Jorash, citado por de la Garza manifiesta que la relación tributaria es "La relación personal entre sujetos: nace al verificarse un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria". (8)

(8).- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit. Pág. 525.

De la Garza considera que esa vinculación puede estar en los casos de dos maneras, en los impuestos objetivos o reales, - los que define como "aquellos en los que el sujeto pasivo no está determinado en la ley de manera expresa y en los que no se toman en cuenta las cualidades personales", (9) la relación en este caso es indirecta. Por contra en los impuestos subjetivos o personales, la vinculación es de carácter personal.

Los elementos de vinculación propios de los impuestos reales u objetivos son siguiendo a de la Garza la situación de la materia imponible, la fuente que el objeto proceda, el lugar en que se efectúa el hecho imponible y el lugar en que el hecho imponible produce sus efectos, en los impuestos personales los elementos de vinculación son la nacionalidad, el domicilio y la residencia del sujeto pasivo, ejemplos de diversos tipos de vinculación existen en la legislación mexicana. Para el maestro López Velarde citado por Margain Monatou "el crédito fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas - clases que hacen concreta la situación abstracta prevista -- por la ley". (10)

Pero además de esa vinculación entre el hecho imponible y el sujeto pasivo es necesario por parte de la Administración Pública de un mecanismo adecuado y eficaz, de una serie

(9) .- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit. Pág. 525.

(10).- LOPEZ VELARDE.- 6 Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo.

de actos y procedimientos de naturaleza fiscal tendientes a obtener de la mejor forma posible la recaudación de esos ingresos.

En atención a lo anterior, el domicilio de los sujetos pasivos de la relación tributaria es de vital importancia, - porque sirve como elemento de control en el cumplimiento de las obligaciones, incluso también es importante para el sujeto pasivo, pues es ante las autoridades fiscales de su domicilio donde cumple con sus obligaciones fiscales.

El Maestro Flores Zavala manifiesta que el domicilio es uno de los elementos primordiales del sujeto pasivo de la relación tributaria pues permite fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea la nacionalidad del sujeto, también es importante para determinar que oficina es la encargada de efectuar la - determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales, - para determinar el lugar en que deben hacerse las notificaciones, requerimientos y demás diligencias que la ley ordena se hagan en el domicilio del contribuyente. (11)

a) Registro o Padrón:

Este control se lleva a cabo a través del Registro Federal de Causantes (registro o padrón).

(11).- FLORES ZAYALA ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas. Pág. 77 y 78.

La palabra registro proviene de las voces latinas *reges* tus, de *regere*, que significa notar copiar y quiere decir- acción de registrar o lugar donde se registra. Entre otras - acepciones se le llama registro al padrón o matrícula de las personas que hay en un Estado o lugar o el libro con índices en donde se apuntan diferentes cosas.

Para Flores Zavala el Catastro Tributario o Padrón son: "Las colecciones oficiales de los hechos que sirven para determinar los sujetos y los objetos del impuesto, así como la deuda individual de cada causante. Se utilizan para llevar - el control de los sujetos de impuestos que se perciben periódicamente, como por ejemplo, el impuesto sobre la renta."⁽¹²⁾

Por decreto de 22 de abril de 1957, se impuso la obligación a todas las personas físicas o morales, afectas en forma habitual al pago de impuestos federales, de inscribirse - en el Padrón Federal de Causantes que lleva, la Secretaría - de Hacienda y Crédito Público.

El Código Fiscal en su artículo 93 establece que deben- inscribirse en el Registro Federal de Causantes las personas físicas o morales y las unidades económicas que estén obligadas en forma habitual al pago de impuestos federales ya sea en forma directa o por vía de retención en la fuente del ingreso.

(12).- FLORES ZAVALA.- Obra Cit. Pág. 100.

En esta materia existe un Reglamento del Registro Federal de Causantes expedido en el año de 1962, durante el régimen del Lic. Adolfo López Mateos, que fue publicado en el -- Diario Oficial de la Federación el 13 de diciembre de 1962, -- Reglamentaba los artículos 20, 80, 228, 229, 234, 263 y 264 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de -- marzo de 1967.

En el se establece que deben inscribirse también los -- contribuyentes que tienen su domicilio fuera del país como -- en los casos de quienes perciben intereses, dividendos, regalías, prestan servicios o asistencia técnica, permiten la explotación de métodos industriales a personas o empresas mexi-- canas, o en cualquier otro caso en que exista en forma habitual la obligación de pagar impuestos Federales respectivos, la inscripción la harán en forma material, las personas que-- le retengan los gravámenes y para efectos del registro se -- tendrá como domicilio el de los retenedores.

Los hechos que deben manifestarse o avisarse son los si-- guientes:

1.- Iniciación de operaciones, el artículo 5º señala -- que "Para efectos del Registro Federal de Causantes, se con-- siderará como fecha de iniciación aquella en que se realice-- primero alguno de los siguientes hechos:

I.- Iniciación de la prestación de servicios;

II.- Primera explotación o percepción del primer ingre-- so;

III.- Contratación de las operaciones que originen el impuesto;

IV.- Apertura del establecimiento;

V.- Cuando se trate de bodegas de almacenamiento, el día en que se pongan en servicio, y,

VI.- La fecha de la autorización definitiva de la escritura notarial constitutiva, independientemente del registro de dicha escritura o de otras circunstancias.

2.- De cambio o baja (artículo 11):

- a) Cambio de denominación o razón social;
- b) Aumento o disminución al capital social;
- c) Cambio de actividad;
- d) Cambio de domicilio;
- e) Traspaso de la negociación;
- f) Suspensión temporal de actividades;
- g) Clausura o cesación de actividades.

3.- De aumento o disminución de obligaciones fiscales:

El reglamento en cita dispone que llenados los requisitos, se asignará a los causantes su número único de registro y se les expedirá la Cédula de Registro correspondiente, como constancia de su inscripción. De lo anterior se deduce -- que un causante no puede tener más de un registro, a pesar -- de que tengan diversas actividades gravadas.

El número del registro lo proporciona la autoridad fiscal y se forma con cuatro letras y seis guarismos, para las-

personas físicas con las dos primeras letras del apellido paterno, la primera letra del apellido materno y la primera letra del nombre, más las dos últimas cifras del año del nacimiento; para las personas morales se forma con las primeras letras de la denominación social y los numerales del año, mes y día de su constitución.

La Cédula de registro es la constancia que prueba que un causante se encuentra registrado, a las personas físicas se le expide una Cédula personal y a las personas morales -- una Cédula de Establecimiento, la primera debe ser conservada indefinidamente por el causante, aún en el caso de que no esté obligado a pagar ningún tributo, ya sea por exención legal o por suspensión provisional o definitiva de sus actividades.

Por contra la Cédula de establecimiento debe devolverse en los casos de clausura, traspaso, cambio de domicilio y -- cambio o modificación de la denominación o razón social; en estos casos lo que se hace es expedir una nueva con el dato correcto.

El Reglamento de las Oficinas Federales de Hacienda de 13 de junio de 1940, establece que las Oficinas ejecutivas se dividirán en grupos y uno de ellos es el grupo de empadronamiento. El artículo 13 del citado Reglamento establece que el Grupo de Empadronamiento tendrá a su cargo el padrón de las personas físicas y morales radicadas en la jurisdicción, que deben considerarse en forma definitiva o probable, como causantes de impuestos de devengación periódica.

Los formularios se utilizan para obtener los datos de los causantes y con esos datos se forman 3 clases de registros: numérico de causantes, alfabético de causantes y numérico de baja de causantes.

Con la reforma administrativa se creó la Dirección General de Administración Fiscal Regional, Subdirección de Identificación y Registro de Causantes que substituyó a la antigua Dirección de Registro. Actualmente la Dependencia encargada de esta actividad es la Subdirección de Registro y Control de Obligaciones y en cada Administración Fiscal Regional existe una Unidad de Verificación del Registro de los causantes.

b) Relacionados con la recepción y estudio de declaraciones, datos, dictámenes, etc.

El maestro Flores Zavala en su libro de Finanzas Públicas dice que el Procedimiento Tributario puede dividirse en tres fases, la Oficiosa, la Ejecutiva y la Contenciosa.

La primera se forma por todos los actos de la autoridad encaminados a la determinación y percepción del crédito fiscal. La segunda se inicia cuando el sujeto pasivo se rehúsa al cumplimiento de su obligación, por último cuando el causante no está de acuerdo con relación a la determinación del crédito o a su cobro, se inicia la fase contenciosa.

Ahora trataremos la parte inicial de esa primera fase de que habla el maestro Flores Zavala.

Al realizarse el supuesto que prevé la ley, al llevarse a cabo la hipótesis imponible como la llama Be la Garza - nace el crédito fiscal, pero es muy difícil para la Administración Pública poder controlar todos y cada uno de esos hechos generadores del crédito que se producen en forma múltiple en la vida diaria, es muy difícil porque no se cuenta -- con los elementos materiales y humanos para llevarlo a cabo -- y porque aún, en el caso de que contara con ellos, esto sería totalmente impráctico. Por eso resulta lógico que en términos generales sea el causante el obligado a informar de todas aquellas situaciones que dan lugar o que generen créditos fiscales. Esta situación, trae una serie de inconvenientes, entre los que se encuentra la ignorancia por parte de los causantes de las disposiciones fiscales, muchas veces no se pagan determinados impuestos o no se cumple con alguna -- obligación por ignorancia. En otras ocasiones se proporcionan datos falsos de los ingresos percibidos, porque hay una resistencia natural por parte del particular a pagar los impuestos, entre otras razones porque como dice el maestro -- Flores Zavala el causante considera que pagar los impuestos es contribuir a enriquecer ilegítimamente a los funcionarios públicos y porque no se recibe una contraprestación inmediata a cambio de las cantidades que se pagan.

Declaraciones, Manifestaciones o Avisos.

De los avisos y manifestaciones ya se habló aunque sea sólo en parte al tratarse el Registro Federal de Causantes, -- bástanos decir que en todas las leyes especiales vienen in--

Vanoni citado por de la Garza considera a la declaración como "la comunicación, realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la administración tributaria, de haberse -- realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida". (14)

Jarech la define como "un acto que manifiesta el saber- y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitiva de la obligación substancial". (15)

En la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1954 hasta el Decreto de 28 de diciembre de 1961, las declaraciones de los causantes eran sólo una colaboración que el mismo prestaba a la Administración Pública, para que esta -- realizara un cuidadoso estudio, análisis y calificación que -- concluye con la liquidación o calificación del crédito, pero a partir del citado decreto, que modificó entre otros el artículo 203 de la Ley de referencia, se considera que es el -- particular el encargado en principio de realizar la determinación del impuesto, pues se considera que nadie está más interesado en esa situación en concreto que él, además aquí -- hay un elemento de confianza hacia el contribuyente, reforzado con una política fiscal de propaganda a fin de convencer a las personas en general, de cumplir con sus obligaciones -- fiscales.

(14).- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit. Pág. 563

(15).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit. Pág. 563

Este criterio fue adoptado por el Código Fiscal de la Federación vigente, al establecer en su artículo 80 que "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponde a los sujetos pasivos salvo disposición expresa en contrario. La función de la autoridad es sólo de revisión en el caso de que por nuevos datos se establezca que la base del tributo no es la correcta, procediéndose a la determinación correcta del impuesto, aplicando las sanciones respectivas, este criterio ha sido reconocido por el Tribunal Fiscal de la Federación en la resolución plenaria del 13 de noviembre de 1968.

Respecto a cual es la naturaleza jurídica de la declaración existen varias teorías, una de ellas es la que asemeja la declaración a la confesión extrajudicial, pero las diferencias entre una y otra no permiten tener duda alguna respecto a que esa no es el contenido de la declaración, es suficiente decir que la declaración se desenvuelve en el ámbito administrativo, que se hace en cumplimiento de una obligación impuesta por la ley, un acto jurídico por el que el particular pone en conocimiento de la autoridad administrativa la realización de un hecho o una serie de hechos generadores del crédito fiscal, por contra la confesión, es un acto voluntario, que se da en el ámbito del derecho civil, y que funciona como medio probatorio.

Gazzerro citado por De la Garza manifiesta que no puede considerarse como una simple comunicación de datos a la Administración Tributaria, sino que es una declaración de vo

luntad encaminada a que la obligación tributaria sea determinada con los criterios y en la medida indicada en ella.

La definición de De la Garza en la que se unen estos -- criterios se considera acertada en términos generales, entre otras consideraciones porque distingue que en algunos casos la declaración no lleva implícita la determinación del impuesto y en otros casos sí.

La finalidad de la declaración es como ya se dijo dar a conocer a la autoridad fiscal el hecho generador del crédito, proporcionando todos los elementos necesarios para su determinación que en principio la lleva a cabo el causante, pero siempre con la posibilidad por parte de la autoridad de poder determinar alguna diferencia basada en los datos proporcionados en la declaración y los datos y precedimientos distintos a ella que permitan concluir la existencia de una omisión de impuesto.

La actividad revisora de la administración pueda ser externa solicitando información al mismo causante o interna -- entre los distintos organismos de ella.

En la legislación mexicana, por regla general el sujeto pasivo es el obligado a presentar la declaración, sin embargo también contempla el caso de que sea otra persona, como el caso del retenedor en el impuesto sobre productos del trabajo, en los casos de los representantes en el país de contribuyentes extranjeros, en los casos de los notarios públicos.

Por regla general existen ya formatos preestablecidos - por la autoridad para efectuar la respectiva declaración, esto se hace con el objeto de que sirva de guía al causante, - respecto a todos los datos y elementos que debe contener y - que estos se proporcionen correctamente.

La ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 9º establece la posibilidad de que el sujeto pasivo presente declaración complementaria a fin de corregir cualquier error a favor o en su contra que hubiere dado en su declaración inicial.

Las leyes especiales o sus reglamentos establecen los - plazos para presentar las declaraciones, o los avisos que -- por regla general son mensuales (ingresos mercantiles, consumo de gasolina o compra venta de gasolina) anuales, impuesto sobre la renta o bimestrales, (cuotas para sostenimiento de escuelas artículo 123).

La declaración debe presentarse en la Oficina Federal - de Hacienda que corresponde a la circunscripción del causante, para esto es muy importante el domicilio como ya se dijo con anterioridad, actualmente se dan facilidades a los causantes para que presenten las declaraciones en las Instituciones Bancarias. Los impuestos estatales se presentan en las oficinas principales de la Tesorería o en las recaudaciones locales de renta y los municipales en las Tesorerías Municipales.

Por último respecto a esta materia hay el principio ge-

neral establecido tanto en el Código Fiscal (artículo 90) -- como en la Ley del Impuesto Sobre la Renta respecto a la -- obligación de guardar absoluta reserva en relación a todos -- los datos consignados en ellas, con excepción a las solicitudes que los mismos organismos administrativos hagan con fines fiscales, o las autoridades judiciales en procesos penales y los que conozcan de pensiones alimenticias.

2.- Actos y Procedimientos de determinación.

La Ley establece en una forma general el presupuesto -- del hecho generador del crédito fiscal, de cuya realización depende su nacimiento. Pero ese mandato indeterminado tiene una secuencia posterior cuando la norma legal es particular, se en relación a un causante determinado, cuando el acto regle se concreta a un caso en especial, es cuando estamos -- frente a lo que se llama determinación de la obligación.

Para Giuliani Fonrouge la determinación de la obligación tributaria es "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (16)

Para Gaxzerro citado por De la Garza la determinación --

(16).- GIULIANI FONROUGE CARLOS M.- Obra Cit. Pág. 427.

es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que puedan constituir materia útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos", así como también "el acto administrativo - que concretiza la constatación". (17)

Por regla general se usan indistintamente los términos de determinación o liquidación, diversos autores los consideran como sinónimos (Flores Zavala, De la Garza, Margain Mantou). El Código Fiscal de la Federación utiliza ambos términos, el artículo 17 habla de que la obligación fiscal se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento y el artículo 18 considera el crédito como la obligación determinada en cantidad líquida, en igual sentido se encuentran otras disposiciones del citado Ordenamiento.

Naturaleza Jurídica de la determinación.

Respecto a la naturaleza jurídica de la determinación existen en la doctrina 3 teorías que son las siguientes:

- a) La Declarativa.
- b) La Constitutiva.
- c) La mixta.

(17).- DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Obra Cit.- Pág. 555.

a) El principal expositor de esta teoría es A.D. Giannini al que se le suman entre otros Giuliani Fonrouge y el maestro Flores Zavala, según ella la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el presupuesto que contempla la norma, la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito.

b) En contraposición a la anterior teoría, existe la — sostenida por diversos autores según los cuales no basta que se cumplan las circunstancias previstas por la ley como determinantes de la obligación tributaria, que es necesario — que la autoridad fiscal establezca la existencia del tributo precisando su monto o cuantía, la deuda sólo es exigible a — partir del momento de su determinación, antes sólo existe — una relación jurídica pretributaria, actos preparatorios a — la determinación como serían la declaración, datos o informes proporcionados por el causante.

c) La tercera teoría es una mezcla de las dos anteriores, su principal defensor es Pugliese que considera que "la prestación tributaria puede nacer en el instante en que el — hecho previsto por la ley se verifica, independientemente de cualquier accertamento (determinación), pero ese derecho es absolutamente ilusorio, y más que abstracto inexistente, en tanto que la administración financiera ignora si el hecho al cual está condicionado el nacimiento de la obligación se ha verificado aunque la determinación no tiene eficacia constitutiva, constituye una condición indispensable para que la — relación misma sea jurídicamente concreta y eficiente, salga

del mundo de las sombras para entrar en el mundo sensible" (18) y termina diciendo que en cierto modo la determinación es constitutiva, porque determina históricamente los presupuestos materiales, que de otra manera quedarían latentes e incapaces de producir sus propios efectos constitutivos.

De las teorías expuestas, creemos que la más acertada es la del efecto declarativo, la obligación nace en el momento de que acontece la hipótesis prevista por la ley, con independencia de que en ese mismo momento sea o no exigible. - En este sentido el Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido que la relación tributaria tiene diversas etapas, la del nacimiento del crédito fiscal, su determinación en cantidad líquida y su exigibilidad, las cuales no se deben confundir.

Clases de Determinación.

- 1) Por el Contribuyente.
- 2) Por el Fisco.
- 3) Por el Acuerdo del Contribuyente y el Fisco.

1) Como ya se dijo anteriormente, el Código Fiscal de la Federación establece como regla general esta forma de determinación al disponer que "la determinación y liquidación-

(18).- PUGLIESE MARIO.- Instituciones de Derecho Financiero, Pág. 144.- Versión Española de José Silva. Fondo de Cultura Económica México.

de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario" hay autores como - - Jarach que niegan el carácter de determinación a la realizada por el sujeto pasivo, pues sostienen que por su propia naturaleza la determinación es una actividad propia y exclusiva de la administración pública, opinión que no compartimos porque tanto la determinación que realiza el sujeto activo - como la que realiza la administración pública son sobre las mismas bases, en ambos casos impuestas por la autoridad, lo que sucede es que, se supone que la que realiza el Fisco debe ser, al menos esa es la idea, más técnica y con menos -- probabilidades de error.

2). La determinación realizada por el Fisco, era la regla en el anterior Código Fiscal que establecía en su artículo 77 que "la determinación de los créditos fiscales y de -- las bases de su liquidación; su fijación en cantidad líquida; corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la que ejercerá sus funciones por conducto de sus dependencias y de los organismos fiscales autónomos que las leyes est alen".

Actualmente al cambiar el criterio, este procedimiento, sólo se da en caso de excepción como cuando el causante no -- presenta su declaración y la autoridad lo determina en forma estimativa.

3) La mixta cuando la determinación la realiza la administración en colaboración con el sujeto pasivo.

En esta materia Margain Manautou, expone dos ideas que nos parecen muy acertadas respecto a lo que el legislador de be tomar en cuenta para establecer el método de determinación que es el grado de educación, legal, cívica y moral que en materia tributaria guarda el contribuyente y el Fisco; dí ce el Autor:

"Cuando el grueso de los contribuyentes se encuentran en situación irregular frente a la ley tributaria; cuando no causa mella en su ánimo, el daño que por su conducta ocasiona al país, y no repara en medios para eludir el pago correcto de los tributos, la educación del causante deja mucho que desear". "Cuando el Fisco no se percata que las leyes tributarias sólo se aplican en toda la extensión a un reducido -- grupo de contribuyentes; cuando se niega a reconocer o pretende ignorar los problemas de los contribuyentes, o bien, - los aprovecha para obtener recaudación adicional de los propios causantes, y no busca superar en forma efectiva la honestidad de su personal, la educación del Fisco también deja mucho que desear".⁽¹⁹⁾

El mismo autor habla de los requisitos que debe satisfacer el método que aplique el causante, debe ser sencillo, -- que el mismo contribuyente lo entienda, económico que para aplicarlo no necesite asesoría. Actualmente se está haciendo gran publicidad en distintos medios de difusión con objeto

(19).- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Pág. 355.

de que el causante cumpla efectivamente con sus obligaciones fiscales, ésto, más por miedo a represalias o sanciones que por convencimiento se decide a presentar su respectiva declaración pero se encuentra conque no sabe cuales son los ingresos que hay que declarar, ni cuales las deducciones que tiene derecho a consignar, en una palabra, no sabe formularla ni calcular el impuesto y sigue manifestando el autor que el método debe ser comodo, evitando molestias inútiles e innecesarias y por último limpio tratando de evitar la relación entre el causante y el personal hacendario en especial de la persona que lleva a cabo materialmente la determinación del impuesto.

Existen varios métodos de determinación entre los que se encuentran:

- a) El Indiciario.
- b) El Objetivo.
- c) El Declarativo.

En el método indiciario se toman en cuenta pruebas indirectas del causante o del objeto gravado, indicios, que permitan concluir más o menos acertadamente la capacidad contributiva en un caso o el consumo en el otro. Los métodos indiciarios más importantes según Margain Manautou son:

- 1.- El basado en la capacidad abstracta de producción, de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse.
- 2.- El basado en el giro del negocio y capital en él invertido.

3.- El de la teoría de los signos de riqueza.

1.- En éste, se celebra un convenio entre el fisco y el causante, tomándose en cuenta la capacidad de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse.

2.- Este tipo de determinación se llevó a cabo en la -- Revolución Francesa.

3.- También se utilizó en Francia, consiste este método en evaluar los bienes, o signos externos que denoten la capacidad contributiva del causante y su actitud ante el Fisco, - este sistema lo utilizó la Subsecretaría de Ingresos durante la regularización fiscal realizada en los años de 1961 a- 1963 y también se utiliza para determinar el comportamiento de los contribuyentes no regularizados.

b) El método Objetivo. Consiste en señalar una cuota - en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de la mercancía gravada o al valor de la misma y es común que se - utilice en las leyes especiales.

c) El método Declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una de-- claración, los principales son:

- 1.- Declaración jurada.
- 2.- Declaración con inspección de libros y presunciones.
- 3.- Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.

1.- En la declaración jurada el causante, al presentar la declaración de sus ingresos, lo hace sobre la base de que los datos asentados en ella son ciertos, aquí se utiliza el término bajo protesta.

2.- En el método declarativo con inspección de libro, - la Hacienda Pública tiene el derecho de pedir al causante la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que considere necesarios para la determinación del impuesto. Este método es el que se utiliza en materia de renta en la legislación mexicana.

3.- En el método de declaración exigida al pagador del crédito o al que exige un precio, llamado también inspección en el origen o fuente, la determinación la lleva a cabo un - tercero quien descuenta o efectúa el cobro, por ejemplo el - que realiza el retenedor en el impuesto sobre productos del trabajo y en materia eléctrica el que la Cfa. de Luz determina y recauda por impuesto de consumo a cargo de los usuarios.

En el procedimiento de determinación son viables todos los medios legales de prueba, siendo los más comunes las documentales privadas, la pericial, los informes de autoridades y de particulares, las inspecciones y compulsas de libros, - presunciones legales, etc.

En los Ordenamientos Fiscales existen disposiciones en el sentido de que la autoridad fiscal pueda pedir tanto a --

causantes como a terceros en la relación e incluso a otras - autoridades todo tipo de información y documentación.

El artículo 83 del Código Fiscal establece que las autoridades fiscales, pueden solicitar de los causantes, de los responsables solidarios o terceros, datos e informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales y recabar de funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones, en similar sentido el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las autoridades y las personas que tengan relaciones de negocios con los causantes, deberán auxiliar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, proporcionándole los informes y datos que solicite.

En el Código Fiscal y en algunas leyes especiales se regula todo lo relativo a las visitas domiciliarias, inspecciones y auditorías con todos sus requisitos para su validez. - Por último otro medio de prueba utilizado con mucha frecuencia para la determinación del impuesto es el peritaje.

Para que la determinación del tributo sea válida es necesario que sea dictado por autoridad competente aunque no es necesario que esa autoridad sea la hacienda, como es el caso de las determinaciones que realiza la Secretaría de Comercio respecto a derechos de inspección de pesas y medidas. El oficio en que se haga constar la liquidación debe contener en términos generales:

La autoridad que lo emite.

**TESIS DONADA POR
D. G. B. - UNAM**

- 2.- Número de liquidación, oficio y fecha.
- 3.- Nombre y domicilio del causante.
- 4.- Concepto e importe del crédito y período por el que se expide.
- 5.- Fecha en que se hace exigible y autoridad ante la cual debe efectuarse el pago.
- 6.- Cómputo de recargos.
- 7.- Firma del funcionario que lo emite.
- 8.- Debe estar debidamente fundado y motivado.

La notificación del acto determinatorio es la culminación de esta fase administrativa del procedimiento y debe reunir los requisitos establecidos por los artículos 98, 99 y 100 del Código Fiscal de la Federación.

No es necesaria la notificación en los impuestos que se pagan en el mismo momento de adquisición de algunos mercaderías (impuestos indirectos sobre consumo) o bien mediante el pago del impuesto a base de tarifas ya establecidas (impuestos aduanales, derechos) o en los casos en que se paga tributo adhiriendo timbres fiscales.

La notificación de la determinación del crédito, es importante pues a partir de ella empiezan a contarse los términos procesales para impugnarla.

C A P I T U L O I I

**Organización de la Administración Pública
para recaudar y controlar los créditos y Proce-
dimiento Administrativo de Ejecución.**

- 1.- Recaudación y Control de Créditos.**
- 2.- Principales consecuencias derivadas -
de fallas en los procedimientos de re-
caudación y control.**
- 3.- Facultad Económico Coactiva su consti-
tucionalidad.**

CAPITULO II

Organización de la Administración Pública para recaudar y controlar los créditos y Procedimiento de Ejecución o Facultad Económico Coactivo.

1.- Recaudación de Créditos.-

Ya se habló en el Capítulo anterior de que hay que distinguir entre nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad. Nace la obligación cuando se realiza el supuesto normativo generador del crédito, la exigibilidad consiste en que el ente público, la autoridad fiscal, esté legalmente facultada para compeler al causante al pago del tributo. Hay casos en que se reúnen ambos supuestos y en el mismo momento en que nace la obligación se hace exigible, pero por regla general existe un intervalo entre ambos momentos.

Lo anterior lo corrobora el Código Fiscal al establecer en su artículo 17 que la obligación nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales y en el artículo 18 que textualmente dice:

"Artículo 18.- El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse:

1.- Si es a las autoridades a las que corresponde forzar

lar la liquidación, dentro de los quince días siguientes a - la fecha en que haya surtido efectos la notificación de la - misma; II.-Si es a los sujetos pasivos o responsables solidarios a quienes corresponde determinar en cantidad líquida la prestación, dentro de los veinte días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal, y III.- Si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones, que no señalen la fecha de pago, éste deberá hacerse dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento".

Leyendo los dos preceptos mencionados parecería que son contradictorios, pues por una parte se afirma que la obligación nace cuando se realizan las situaciones previstas por - la ley y en el siguiente se habla de que el crédito fiscal - es la obligación determinada en cantidad líquida, pero creemos que no existe tal contradicción, lo que sucede es que el contenido del artículo 17 es más amplio, se refiere a diversos tipos de obligaciones, entre las cuales queda incluido - el crédito fiscal y en el artículo 18 se habla específicamente de él, estableciéndose por razón práctica que es la obligación determinada en cantidad líquida, porque de otra forma, no se podría cubrir el adeudo, ni existiría la posibilidad - de hacerlo efectivo.

Cuando vencido el plazo no se paga el crédito, es cuando éste se hace exigible y se presenta el caso de que la Administración Pública lo haga efectivo a través del procedimiento de ejecución como lo llama el Código Fiscal o procedimiento económico coactivo como generalmente lo llama la doctrina.

Por el momento vamos a ver en una forma general y somera la forma en que la autoridad fiscal está organizada para que el particular pague los créditos que son a su cargo, ya sea espontáneamente o a través del procedimiento de ejecución.

Los ordenamientos legales que regulan todo lo relativo a la recaudación de los créditos son la Ley de la Tesorería de la Federación, su Reglamento y en forma indirecta el Reglamento de las Oficinas Federales de Hacienda, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Código Fiscal al hablar el artículo 23 de las diferentes formas de pago.

Una vez determinado el crédito, éste se comunica a la Tesorería de la Federación o a sus organismos subalternos -- que según la propia ley que la regula son las Aduanas Marítimas y Fronterizas, las Oficinas Federales de Hacienda y las dependencias de las Secretarías y Departamentos de Estado a los que permanente o accidentalmente se les encomienda alguna función de esa naturaleza y los organismos auxiliares, -- que según la ley son las Tesorerías de los Poderes Federales, Legislativo y Judicial, las dependencias de los Gobiernos de los Estados y Municipios; del Distrito Federal; los organismos descentralizados; las sociedades de participación estatal y los particulares legalmente autorizados para ese efecto.

El artículo 72 de la Ley de la Tesorería de la Federación dispone que los créditos a favor del Fisco se harán

efectivos por las oficinas recaudadoras autorizadas en cuyademarcación se encuentre el domicilio de los causantes obligados e inscribirse en el Registro Federal de Causantes, en caso de causantes no sujetos al registro, los créditos se harán efectivos por la receptora autorizada en que originalmente se radique el crédito si el cobro es posible, en caso contrario se trasladará a la Oficina de la demarcación del domicilio del deudor. De aquí deriva entre otras causas la importancia del domicilio del cual ya se habló.

El importe de los créditos puede cubrirse en diversas -- formas, por regla general es en efectivo, pero tanto el Reglamento de la Tesorería de la Federación como el Código Fiscal permiten que también se haga en especie como por ejemplo, en materia de minería, en timbres, que es un caso típico en que coinciden el nacimiento de la obligación con su exigibilidad y que lo encontramos en la celebración de diversos contratos cuya celebración gravaba la ley del timbre (compraventa, donación, arrendamiento, etc.), el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito, en marbetes adheridos a los envases, en bonos expedidos por la Tesorería de la Federación, en girotelegráficos o postales que se consideren como efectivo, en cheques certificados o sin certificar llenando determinados requisitos, los pagarés que expidan los organismos descentralizados con autorización o por acuerdo del Secretario de Hacienda y Crédito Público y en forma excepcional la dación en pago en créditos que no sean de naturaleza tributaria.

Por lo que se refiere a los cheques que no están certificados se aceptarán siempre y cuando reúnan los siguientes requisitos: Que se expidan a favor de la Tesorería de la Federación o de sus organismos subalternos o auxiliares, que el librador esté inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, que el documento esté a cargo de Institución Bancaria de la localidad o de la circunscripción de la receptora, que se anote en el reverso del cheque el nombre del librador y la siguiente leyenda "Este cheque cubre crédito por concepto de y su importe deberá abonarse exclusivamente a la cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación", y que no estén endosados, todos estos requisitos están encomendados a evitar que se substraiga el importe de los cheques por personal de las oficinas recaudadoras y que se cobren con facilidad.

La Ley también contempla la posibilidad de que la Tesorería de la Federación a solicitud de parte interesada, expida certificados especiales por percepciones que obtenga, destinados al pago de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos para que surtan efectos en las oficinas ejecutoras que tengan a su cargo el cobro correspondiente y señalen los datos que debe contener.

Cuando los créditos se paguen parcial o totalmente a través de Instituciones Bancarias, dichas Instituciones están obligadas a expedir certificados por el importe de las percepciones, éstos deberán ser aceptados por las recaudadoras en pago de los propios créditos.

En aquellos casos en que las Instituciones Bancarias no estén obligadas a expedir certificados, concentrarán e acreditarán a la Tesorería de la Federación el importe de las percepciones que obtengan con relación a los créditos, de acuerdo a las disposiciones legales aplicables o a los convnios y acuerdos tomados al respecto.

Tanto la Ley de la Tesorería de la Federación como su Reglamento disponen que toda percepción por recaudación de créditos deben estar debidamente justificadas con el documento determinativo del mismo, o por las declaraciones, manifestaciones presentadas por los particulares cuando sea a ellos a los que les corresponde liquidar los créditos, lo que quiere decir que cuando las oficinas ejecutoras no cuentan con dicho documento, no tendrán base legal para hacerlo efectivo; pero si lo anterior es lo correcto, en la práctica diaria se demuestra lo contrario, pues con mucha frecuencia se inician procedimientos de cobros con base en las anotaciones de las tarjetas kardex que existen en las Oficinas que no son, de ninguna manera, documentos suficientes para iniciar un cobro y los afectados por ese tipo de procedimientos por desconocimiento de las leyes tributarias y de sus derechos lo toleran.

Los pagos que efectúan los causantes se comprueban con el recibo oficial que exprese en número y letras la cantidad pagada, suscrito con la firma autógrafa del manejador de fondos y por el sello oficial de autorizar.

En los casos en que corresponde a la autoridad fiscal determinar el crédito y conste en formas numeradas, sujetas-

a control y reuna todos los requisitos se otorga en el mismo documento, este supuesto previsto por la ley actualmente se encuentra en desuso. Cuando la determinación corresponde a - los causantes, el recibo de pago o comprobante del mismo le puede constituir la impresión que haga la máquina registrada re autorizada para el efecto en alguna copia del documento - presentado por el causante.

Por último, en los casos en que no exista máquina autorizada para registrar el ingreso, se expedirá un formulario oficial numerado que se llama "Recibo Oficial", inscribiéndose en el claramente y sin tachaduras todos los datos.

La ley de referencia establece que todos los fondos y - valores que se recauden por cualquiera de las autoridades autorizadas para ello y que ya fueron citadas, deberán concentrarse invariablemente en la Tesorería de la Federación, entre ellas quedan incluidas los organismos descentralizados y las empresas propiedad del Gobierno Federal.

Todos los fondos concentrados en la Tesorería de la Federación, deben ser depositados a su vez por esta en el Banco de México, S.A., para que se abonen en su cuenta general de cheques.

Por lo que se refiere al control de créditos se tiene - que hacer una diferenciación entre el control que lleva a cabo la administración pública para que los hechos generadores de los créditos no queden sin declararse o sin descubrirse, - para que sean verazmente obtenidos y declarados a fin de que

la determinación o liquidación del impuesto sea correcta y -
la que se realice al controlar que efectivamente esos ingresos recaudados ingresen al Fisco, son obligaciones que P^u-
guese llame accesorias a cargo del deudor o de terceras per-
sonas extrañas a la relación tributaria, preferentemente de
naturaleza administrativa, sin las cuales la relación funda-
mental no podría prácticamente nacer o concretarse, son obli-
gaciones como la de empadronarse que ya se trató someramente,
la de presentar declaraciones, manifestaciones, avisos, pro-
porcionar informes y documentación, aceptar visitas y audi-
torias, etc, etc.

El artículo 83 del Código Fiscal faculta a las autoridades fiscales a practicar visitas en el domicilio de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de terceros y revisar libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales, en sentido similar los artículos 12 y 14 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que dispone que de toda visita de auditoria se levantará acta -- circunstanciada de los hechos observados y el causante en -- forma también circunstanciada dentro de un plazo de 15 días siguientes a la fecha en que concluyó deberá manifestar si -- los hechos son ciertos o las razones por lo que considera -- que no lo son.

Las obligaciones que tienen los terceros son obligaciones de información y en general de auxilio a la autoridad -- fiscal a fin de evitar la evasión del impuesto, al respecto el artículo 87 del Código Fiscal, establece la obligación de

los funcionarios y empleados públicos, que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que puedan entretener infracción a disposiciones fiscales, de comunicarle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La Administración Pública tiene facultades de inspección e investigación, para hacer comparecer al contribuyente para interrogarle o pedirle informes o documentación, para inspeccionar libros, registrar locales destinados al ejercicio de industrias y negocios, al respecto se pueden citar diversos ejemplos enunciados en leyes especiales, como la obligación que impone la Ley del Impuesto sobre Compra-venta de Primera Mano de Aguas-Envasadas a los proveedores de envases, corcholetas y etiquetas, así como a la Unión Nacional de Productores de Azúcar, S. A., de C. V., de informar globalmente de sus operaciones efectuadas con los contribuyentes de ese impuesto, y en materia de alcoholes existen disposiciones similares.

Otra forma de control por parte de la autoridad fiscal es efectúa al obligar a registrar todas las fábricas o plantas industriales de diversas categorías, a fin de ejercitar control sobre los contribuyentes que realizan operaciones con ellas. En forma general se puede decir que se realiza — ese tipo de control en todos los impuestos especiales, por ejemplo los fabricantes y vendedores de anhídrido carbónico, los propietarios o poseedores de fábricas de aguas envasadas, los productos de alcohol o aguardiente, etc.

Para lograr el fin indicado se exige que el tránsito de mercancía cuya producción, venta o consumo se encuentra gra-

vado, esté debidamente amparado durante el traslado que requiera según el caso, por libros, facturas, marbetes, por un comprobante de traslado, etc., en esos términos el artículo 68 del Reglamento de la Ley del Impuesto Forestal establece que la Secretaría de Agricultura y Fomento hoy Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos solamente expedirá a los interesados la gufa forestal de transporte previa presentación del comprobante de pago del impuesto proporcionado por la Oficina Federal de Hacienda correspondiente.

Por último en muchas leyes tributarias se dispone como obligación para los causantes la de expedir facturas; esto se hace con el objeto de precisar el monto de las ventas y calcular si la determinación del impuesto llevada a cabo por el causante se pueda considerar como correcta.

Se habló de 3 fases en el control que lleva la Administración Pública las 2 primeras ya se vieron con anterioridad, sólo queda referirnos aunque brevemente a la actividad encomendada para lograr que efectivamente los ingresos que se recaudan ingresen al erario federal.

Las disposiciones legales al respecto se encuentran dispersas en distintos Ordenamientos Legales, pero existe en particular la Ley Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación que regula gran parte de esta actividad, fue publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1959, durante el régimen del Lic. Adolfo López Mateos, en ella se encuentran una serie de disposiciones que tienen como finalidad última, la ya enumerada.

Las facultades en términos generales son las de:

1.- Vigilar el debido funcionamiento de las Oficinas de la Federación a fin de que recauden, manejen, custodien o administren fondos o valores de la propiedad o el cuidado del gobierno federal y que sus funcionarios y empleados cumplan con las obligaciones que les impone la Ley (artículo 1º y -- 3º).

Para lograr esa finalidad la ley faculta a la Dirección para efectuar funciones de prevención de irregularidades, -- practicar visitas que pueden ser ordinarias que se realizan periódicamente y extraordinarias que se practican siempre -- que se juzgue conveniente, reconocimientos de existencias, -- efectuar investigaciones en contra de los presuntos responsables de irregularidades en la recaudación, manejo, custodia o administración de fondos o valores, promover la constitución de responsabilidades, realizar intervenciones, hacer -- las denuncias que procedan y en el caso ejercer las facultades que conforme a la ley corresponden a la Policía Judicial Federal, aplicar las sanciones correspondientes y suspender provisionalmente cuando proceda a los funcionarios, empleados o agentes que recauden, manejen, custodien o administren fondos o valores.

En el Reglamento de Oficinas Federales de Hacienda se -- establece la responsabilidad del personal de las Oficinas -- por daños y perjuicios que resiente el Fisco por negligencia, descuido, dolo, etc., y todo el funcionamiento de las Oficinas Receptoras estaba controlado por la Dirección de Oficinas

Federales de Hacienda. Actualmente en febrero de 1977 y en concordancia con la nueva política de descentralización administrativa éste control lo realizan las Administraciones Fiscales Regionales por delegación de facultades publicadas en el Diario Oficial de 22 de febrero de 1977. También en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979 en su artículo 23 fracción XVIII se establece como competencia de la Tesorería de la Federación depurar los créditos a favor del Gobierno Federal, y cancelarlos cuando procedan.

En la Procuraduría Fiscal existe una Comisión Depuradora de Créditos, cuya actividad consistía en vigilar que los créditos sean cobrados oportunamente por las autoridades recaudadoras, instruir a las mismas para que localicen a los causantes cuando estos hayan desaparecido, para que se garantice el interés fiscal durante la tramitación de los recursos; en fin servir de auxilio para evitar que los diferentes adeudos fiscales queden sin cubrirse.

2.- Principales consecuencias derivadas de fallas en los procedimientos de recaudación y control de créditos.

En términos generales se puede afirmar que la Administración Pública pierde gran cantidad de recursos que le son indispensables para llevar a cabo sus funciones por no estar debidamente organizada y coordinada en las diferentes fases de control a que nos hemos referido con anterioridad, no -

existe coordinación ni legislativa ni funcional.

No existe unidad en cada fase del procedimiento administrativo ni contencioso, son actuaciones aisladas, existen infinitud de casos en los cuales se determina el adeudo cuando ya no se tienen facultades para ello, o habiéndose liquidado en tiempo no se notifica con oportunidad dando lugar a que - se produzcan causas de extinción que traen como consecuencia serios perjuicios al Fisco.

3.- Facultad Económica Coactiva su Constitucionalidad:

Para que la Administración Pública pueda llevar a cabo todas sus atribuciones es menester la existencia de un procedimiento por medio del cual se puedan hacer efectivas las decisiones, resoluciones, órdenes, disposiciones, etc., todas ellas de esencia pública en donde priva un interés que por ser de mayor jerarquía que el privado requiere de un procedimiento que signifique más celeridad que el que se lleva a cabo normalmente en el Derecho Privado, que no esté sujeto a trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales.

El maestro Serra Rojas en su libro de Derecho Administrativo dice "El Estado y los entes públicos menores, para realizar sus derechos no tienen necesidad de la intervención de ninguna autoridad extraña, sino que pueden alcanzar tal fin por medio de la actividad directa e inmediata por los propios órganos administrativos". (20)

(20).- SERRA ROJAS, ANDRES.- Derecho Administrativo, Pág. 417
2a. Edición Librería de Manuel Perrus, Méx.

Desde la época del ilustre jurista Ignacio L. Vallarta se discutíó sobre la constitucionalidad de la facultad económico coactiva, realizando un estudio, cuyos razonamientos aún son citados por los principales tratadistas en la materia, al mencionarse el tema.

El problema radica en que en la Constitución Política - que nos rige no existe una disposición que expresamente conceda esa facultad a la Administración Pública y por otra en la aparente contradicción con las garantías individuales con sagradas entre otros artículos en el 14 y 17 Constitucionales.

Según el artículo 14 nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se -- cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Se ha considerado que la facultad económico coactiva no viola éste artículo en primer lugar porque en la misma constitución existen disposiciones que autorizan al Poder Ejecutivo para privar al particular de sus bienes sin haber sido oído y vencido en juicio como es en los casos de expropiación por causa de utilidad pública, las dotaciones y restituciones agrarias (artículo 127) en conflictos laborales (artículo 123), en casos de salubridad, etc., pero el argumento más importante para considerar la ejecución forzosa como legal es la inutilidad de la creación constitucional del Poder Ejecutivo si no pudiera llevar a cabo sus determinaciones,-

sería letra muerta como lo expresa el maestro Fraga la facultad atribuida al Ejecutivo para ejecutar la ley y para proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia. (21)

Al respecto el maestro Burgos en su libro de Garantías discurre acertadamente que cuando se trate de un acto administrativo de autoridad o imperio que importe actos de privación en detrimento del gobernado, es necesario que exista un procedimiento defensivo previo a la privación ante las propias autoridades administrativas que no es un verdadero y auténtico proceso, sino una posibilidad de defensa del particular a fin de no violar este precepto. (22)

Similares argumentos se pueden expresar respecto al artículo 17 constitucional que prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para ejercitar su derecho, aquí es válido el argumento de Vallarta que manifesté que "no tolera que como violencia se repite el apremio que una autoridad emplea en los términos de la ley para hacer cumplir sus mandatos, porque la violencia está precisamente caracterizada por una idea contraria del todo a esa falsa noción... y todas las legislaciones han considerado como esencial elemento de la violencia, la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea". (23)

(21).- FRAGA, GABINO.- Derecho Administrativo, Pág. 319.

(22).- BURGOA, IGNACIO.- Las Garantías Individuales. Novena Edición 1975, Editorial Porrúa, S.A. Pág. 556 y sig. México.

(23).- VALLARTA IGNACIO L.- Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva 1885, Pág. 51.

Por otra parte, es importante decir que la autoridad -- Fiscal esté obligada a cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento que le marca la ley, la autoridad fiscal no actúa arbitrariamente, sino por el contrario en cumplimiento de disposiciones legales que son de aplicación estricta.

Por último la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado jurisprudencia en el sentido de que el uso de la facultad económica coactiva por las autoridades administrativas no está en pugna con el artículo 14 constitucional (24) y el Pleno del Tribunal Fiscal ha establecido que no constituye violencia en el sentido jurídico de la palabra usar medidas coercitivas para el pago de un crédito, porque la ley -- sólo reprime la violencia antijurídica, más no la coacción fundada en ley (25).

Naturaleza Jurídica del Procedimiento Administrativo de ejecución.

Es un procedimiento administrativo formal y materialmente porque se lleve a cabo por las autoridades administrativas y porque no dirime ninguna controversia. La facultad económica coactiva presupone la existencia de un crédito que no ha sido cubierto por el obligado a ello, en el plazo estable-

(24).- Apéndice al S.J.F. año 1965, Parte III, 2a. Sala Tercera 104 p 136.

(25).- RESOLUCION DEL PLENO DEL TRIBUNAL FISCAL de 24 de septiembre de 1947.

cido en las disposiciones fiscales según el caso, el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación regula las diferentes formas de pago de los créditos fiscales, cuando la determinación corresponde al sujeto pasivo a falta de disposición expresa, el pago debe hacerse dentro de los 20 días siguientes al nacimiento del crédito (fracción II), en cambio cuando corresponde a la autoridad fiscal efectuar la liquidación el pago deberá efectuarse dentro de los siguientes 15 días - contados a partir de la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación, (fracción I del artículo 18) si se trata de obligaciones derivadas de contratos o concesiones que no señalen la fecha de pago, se deberá cubrir el adeudo dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su celebración u otorgamiento (fracción III).

La falta de pago en los plazos establecidos determina - que el crédito sea exigible.

También la facultad económica coactiva debe fundarse en un título que legitime su actividad y que pruebe la existencia del crédito, su liquidez y su exigibilidad, entre otros este título lo constituye la resolución de la autoridad que determina el crédito o el oficio por el que se ordena que se haga efectivo el mismo.

El procedimiento de ejecución por parte de la administración en la esfera jurídica - del deudor, pero como ya se dijo, esa invasión debe sujetarse a las disposiciones legales establecidas al efecto.

El procedimiento de ejecución se desenvuelve en una serie de actos procedimentales, que De la Garza los clasifica en actos de iniciación, actos de desarrollo, actos de coerción y actos de conclusión, cuyo estudio no corresponde hacer en este trabajo, porque además de ser muy extenso su análisis, escapa a la finalidad del mismo, lo cual no es obstáculo para que en sin número de ocasiones se haga referencia a esos actos procedimentales, que al no cumplir la autoridad fiscal con ellos o efectuarlos de manera ilegal o deficiente dan lugar a que los particulares que sientan lesionados sus intereses los ataquen a través de diversos medios de impugnación entre los que se encuentra el recurso de oposición al procedimiento de ejecución cuyo estudio se pretende llevar a cabo.

CAPITULO III

Medios de Impugnación y Recursos Administrativos.

1.- Generalidades.

2.- Concepto.

3.- Elementos.

**4.- Su clasificación doctrinal
y legislativa.**

C A P I T U L O I I I

Medios de Impugnación y Recursos Administrativos.

1.- GENERALIDADES.

En principio todos los actos de la Administración Pública deben estar regidos por el principio de legalidad, esto es, que la Administración sólo debe actuar subordinada al derecho y su actividad debe ser jurídica, tanto en el fondo -- como en la forma, en atención a ese principio los actos administrativos se presumen válidos, legítimos y eficaces, salvo prueba en contrario. Esa necesidad de juridicidad surge como consecuencia del Estado de Derecho, es indispensable que todas las actuaciones de los órganos públicos se ajusten a las normas legales establecidas al efecto.

Los particulares tienen derecho a exigir a la autoridad administrativa ese principio de legalidad que para el maestro Nava Negrete es "básico en la construcción jurídica del Estado moderno, que se descompone en una serie de exigencias como competencia en el órgano administrativo, formas prescritas para actuar, motivación y fin reglados, dirección, contenido, etc." (26)

García Oviedo citado por Escola señala que las "exigencias propias de un Estado de derecho imponen a la Administra-

(26).- NAVA NEGRETE.- Derecho Procesal Administrativo, Pág.51 Editorial Porrúa, S.A., México 1959.

ción un régimen jurídico que ordene su vida y al propio tiempo garantice a los particulares sus situaciones jurídicas -- frente al obrar de aquella". (27)

En atención a que la actuación del Poder Público, no -- siempre se ajusta a la ley por diversas causas, por ignorancia, por inexacta interpretación o aplicación, por arbitrariedad del personal administrativo o incluso por errores en actuaciones de buena fé, en ese supuesto, es que se hace necesario crear medios de protección o defensas de los derechos de los particulares, es indispensable que exista un control-jurídico de la autoridad administrativa que corrija cualquier anomalía o alteración que ocasione al particular un agravio, y que haga posible la revisión del acto para establecer si -- es legal o no.

El conjunto de los procedimientos de control se ha llamado por los autores de diferente manera, unos lo llaman justicia administrativa, otros como Fiorini fiscalización administrativa y según Escola control administrativo que nos parece más acertado.

Uno de los medios con que cuenta el administrado para -- proteger sus derechos es lo que en especial la doctrina italiana llama la auto-tutela de la Administración Pública que entre nosotros la siguen el maestro Nava Negrete, Gabino Fraga y Carrillo Flores, este último la vé como la posibilidad-

(27).- GARCIA OYIEDO.- Derecho Administrativo Madrid 1959
Tomo I. Pág. 619.

que tiene la Administración de "revocar, reformar, anular o suspender una decisión administrativa, sin que estas medidas sean la consecuencia de un derecho subjetivo hecho valer por un particular frente a la Administración, sino bien de una acción espontánea, oficiosa, de ésta o de una simple denuncia del particular, que puede ser un interesado en el caso, pero titular, de lo que... precisamos como un interés simple". (28)

El ente Público es el primer interesado en que sus funcionarios actúen con prontitud y eficacia en el despacho de los asuntos, que su trámite sea sencillo, que no se caiga en el burocratismo, que los funcionarios sean honestos, aquí el Estado actúa esencialmente motivado por un interés público.

Se ha querido establecer con base en el derecho de petición que establece el artículo 8º Constitucional que cada vez que el particular hace una gestión ante la autoridad administrativa, ejercita un derecho subjetivo, pues la autoridad está obligada a contestarlo, lo cual es erróneo porque la autoridad es lo único que está obligada es a dar una contestación a la promoción, pero no a entrar al fondo del asunto ni a resolverlo, mucho menos a favor del particular.

La auto-tutela beneficia a la colectividad en general y pueda favorecer en forma concreta a una o varias personas, -

(28).- CARRILLO FLORES, ANTONIO.- La Justicia Federal y la Administración Pública Segunda Edición Editorial Porrúa México 1973. Pág. 105 y 106.

pero siempre será en forma indirecta de ahí que Jhering y Jellinek hablen de "el reflejo del derecho".

Seguindo a Carrillo Flores se puede decir que la autotutela de la Administración puede tomar las formas de revocación, reforma, anulación y suspensión, para el citado autor la única diferencia entre la reforma y la revocación consiste en que la primera emana de una autoridad jerárquicamente superior a aquella que emitió el acto y en la revocación la misma autoridad que dictó el acto dicta la nueva disposición.

Se puede afirmar que existe un criterio definido en el sentido de que la autoridad al pueda revocar sus propias decisiones, siempre y cuando la disposición acto o resolución que se deje sin efecto no haya creado un derecho adquirido del particular, porque en esos casos, para nulificar ese acto la autoridad tendrá que acudir entre nosotros al Tribunal Fiscal de la Federación (artículo 158 del Código Fiscal de la Federación).

La suspensión es una medida de tipo transitorio, la autoridad puede disponer que la medida dispuesta no sea eficaz transitoriamente.

La auto-tutela de la Administración Pública siendo muy importante, es sólo un medio indirecto de defensa de los derechos de los particulares y tiende directamente a garantizar la eficiencia de la Administración, los particulares en ningún momento podrán exigir concretamente nada, ni la administración se verá obligada a cumplir alguna indicación del particular.

El control administrativo siguiendo a Escola puede ser-
atendiendo al órgano que actúa, parlamentario, administrativo o jurisdiccional.

El Parlamentario es esencialmente político por lo que -
es poco eficaz, consiste en una actividad crítica, de inves-
tigación que concluye prácticamente en una aprobación o cen-
sura, que no modifica el acto administrativo, pero que si le
puede servir al Parlamento como medio de información facili-
tándole su labor y permitiendo el mejor uso de sus faculta-
des y puede ayudarlo a sancionar leyes que tiendan a enmen-
dar determinada actividad de la Administración Pública que -
se considere irregular o equivocada y evitar que se repita -
determinado acto o situación, lo ayuda en una palabra a ten-
er conciencia de la realidad.

El autor en cita, manifiesta que los procedimientos más
usuales en éste tipo de control son la interpelación, la in-
vestigación, la resolución y las aprobaciones o acuerdos ta-
xativamente impuestos por las normas constitucionales del Es-
tado. Por medio de las interpelaciones los ministros impues-
tos por la mayoría del parlamento, deben rendir cuentas ante
él, del ejercicio de sus funciones.

Como nuestro sistema de gobierno es presidencialista no
puede ser aplicable entre nosotros lo expuesto anteriormente,
porque el nombramiento de los ministros o secretarios de Es-
tado lo hace libremente el Presidente de la República, sin -
intervención del Congreso y se les consideran como funcio-
narios.

rios de alto rango que asesoran y auxilian al Presidente en sus funciones, en esas condiciones no puede hablarse de que aquí se realicen las interpolaciones a que se refiere el - - autor de referencia.

El artículo 93 Constitucional establece la facultad del Congreso de la Unión para citar a los Secretarios de Estado, a los jefes de los departamentos administrativos, así como a los directores y administradores de los Organismos descentralizados federales, o a las empresas de participación estatal mayoritaria para que informen en relación a sus respectivos ramos, pero en ningún momento se pueda considerar que sean responsables ante el Congreso, en realidad únicamente es usado como medio político y algunas veces se llega hasta la demagogia para obtener fines muy distintos al control administrativo.

Por lo que se refiere a la investigación, resolución, acuerdos y aprobaciones, los dos primeros no existen en nuestro sistema de gobierno y los dos últimos no tienen ninguna significación práctica, por lo que no es necesario su análisis.

Independientemente de la auto-tutela, existen otros procedimientos de control administrativo entre los que se encuentran; la denuncia, las consultas y asesoramientos previos, - las autorizaciones, la extinción y sustitución de los actos, la intervención preventiva, etc., estos procedimientos son llevados a cabo por la misma autoridad administrativa, y tal situación a dado lugar a controversias al afirmarse que es -

una incongruencia que sea la misma autoridad que dictó el --
acto que originó el control, la que revise su legitimidad. -
Pero tal crítica no tiene fundamento y se ha considerado que
estos tipos de control son un complemento de la misma fun- -
ción administrativa. También es crítica al control adminis--
trativo pues se considera que entre los administrados y la -
administración existen intereses encontrados y que la autori-
dad es muy reacia a reconocer que aplicó incorrectamente una
disposición legal o que cometió algún error, lo que es inco-
rrecto, porque en la generalidad de los casos la autoridad -
administrativa examinará la situación sujeta a control, en -
forma objetiva, buscando la legitimidad y la solución más --
acorde con el interés general.

El control jurisdiccional es aquel que se ejerce a tre-
vés de los órganos jurisdiccionales, y que se realiza en una
verdadera controversia entre la administración y los particu-
lares a través de un verdadero juicio con las formalidades -
propias de el y en el que la administración sólo es parte.

Ahora bien dentro del control administrativo existen --
otras formas de protección en este caso directas destinadas
a satisfacer un interés general, pero sobre todo un interés-
privado, las cuales la autoridad ante la cual se hacen valer,
está obligada a revisar nuevamente el acto o resolución de -
la que el particular se queja, pero aún en éstos casos es ne-
cesario para revisar el acto impugnado, que se den determina-
dos supuestos que son la competencia, la oportunidad, y que
sea el medio idóneo para impugnar el acto y por éstos que -

esté apoyado en la ley, nos referimos a los recursos administrativos.

Dentro del Derecho tiene una gran importancia el estudio de los recursos administrativos a los cuales la doctrina le ha dedicado en gran medida su atención.

2.- Concepto.

En relación al concepto de lo que se entienda por recurso administrativo, hay un sin número de definiciones, de las cuales sólo se mencionará algunas de ellas, haciendo la selección que de las que se citan, la mayoría coinciden en su esencia a la que el maestro Fraga expone, incluso autores mexicanos como Nava Negrete y de la Garza se adhieren a ella, - Fraga considera que "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, - para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrarse comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo." (29)

Para Bielza "es recurso administrativo todo medio de substancia jurisdiccional con el cual se defiende un derecho subjetivo o un interés legítimo". (30)

(29).- FRAGA GABINO.- Derecho Administrativo N° 353, Pág. 463 Octava Edición.- Editorial Porrúa 1959.

(30).- BIELZA.- Derecho Administrativo Buenos Aires 1947. Pág. 303.

González Pérez define al recurso administrativo "como - la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de - ese carácter". (31)

Para Jorge Escola es "una actividad de control administrativo correctivo, de tipo jurisdiccional, que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo, con objeto de mantener la juridicidad de la actividad de la administración, concurriendo, al mismo tiempo, a garantizar los derechos e intereses de los administrados". (32)

Entre nosotros Margain Manautou considera que el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, - los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de - los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida. (33)

De la lectura de las definiciones enunciadas, se puede concluir que en el fondo tienen similares elementos, a pesar de que se cambian conceptos, de que unas sean más formalistas o completas que otras, pero todas lleven implícita la --

(31).- GONZALEZ PEREZ.- Los Recursos administrativos, Madrid 1960 Pág. 21.

(32).- ESCOLA NECTOR JORGE.- Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos.- Ediciones Depalma.- Buenos Aires 1967 Pág. 217.

(33).- MARGAIN MANAUTOU ENILIO.- Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Tercera Edición México - 1975, Pág. 168.

idea de que el particular considere que se le ha violado un derecho o interés legítimo y su pretensión ante la misma Administración con independencia de que sea la misma autoridad que emitió el acto o no, a fin de obtener una resolución que le favorezca. en lo particular creemos que la más clara y -- completa es como ya se dijo en un principio, la del maestro Fraga, que en términos sencillos, da una idea precisa de lo que debemos entender por recurso administrativo.

3.- Elementos.

Existen en la doctrina distintos criterios en esta materia, pero por regla general se acepta que los elementos de los recursos son aquellos que deben darse, indispensablemente para que el recurso exista como tal y pueden ser esenciales o secundarios.

Como elementos esenciales se pueden citar:

- 1.- La existencia de un particular que deduzca el recurso.
- 2.- Que el recurso esté establecido en una Ley.
- 3.- La existencia de un acto administrativo que de lugar a la interposición del recurso.
- 4.- Que se haya lesionado, o el particular así lo estime, un interés jurídico o un derecho.
- 5.- Que la impugnación se haga ante una autoridad administrativa que sea competente.

Como elementos de naturaleza como los llaman de la Cerza

y Haya Negrete se pueden citar:

- 1.- Plazo dentro del cual se puede hacer valer el recurso por el particular.
- 2.- Formalidades y forma de su interposición.
- 3.- Un procedimiento para la tramitación del recurso.
- 4.- Pruebas.
- 5.- Posibilidad de suspensión, previos requisitos legales.

Elementos Esenciales.

1.- Se requiere que exista un sujeto particular ya sea persona física o jurídica que interponga el recurso ante el órgano competente a fin de que lo tramite y resuelva.

Para poder actuar es preciso que tenga capacidad legal-necesaria, en esta materia tienen aplicaciones las disposiciones del Derecho común que son de aplicación supletoria.

Actualmente no existe ninguna restricción para que la mujer casada pueda deducir los recursos que considere necesarios para la defensa de sus derechos.

Por lo que se refiere a los menores, existe el criterio de que deben interponer los recursos a través de sus representantes legales.

El sujeto particular como lo llama Escala, puede actuar por sí o por medio de apoderados o representantes legales — que nombre el afecto, cuya designación se sujetará a las normas comunes del mandato.

2.- Tanto la doctrina como la legislación establecen la necesidad de que el recurso esté establecido en una ley, en esos términos el Lic. Carrillo Flores manifiesta "cuando el derecho objetivo que regule el acto primario o el procedimiento en general dentro del cual se obra, no dé el derecho de ocurrir, no debe hablarse de un recurso administrativo". (34)

La razón para que sea indispensable que el recurso esté previsto en la ley, es que unicamente en ese supuesto la autoridad fiscal se verá obligada a resolver el fondo del asunto, pues al mismo tiempo que se crea esa obligación para la administración, nace un derecho para el particular de poder exigir llenados determinados presupuestos y requisitos que se le tramite y resuelve su instancia, de otro manera, a la única que esté obligada la autoridad de conformidad con el derecho de petición que establece el artículo 8 Constitucional, será a contestarle, pero no a resolver el fondo del asunto. En igual sentido se expresa Escola diciendo:

"Para que el ejercicio de un recurso pueda admitirse debe alegarse la existencia de un derecho subjetivo, de una pretensión jurídica, invocándose la existencia de una norma legal que origina un deber, exigible a la administración, y una facultad que corresponde al recurrente, también por aplicación de aquella norma legal". (35)

(34).- CARRILLO FLORES ANTONIO.- Obra citada, Pág. 108.

(35).- ESCOLA HECTOR JORGE.- Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos.- Ediciones Depalma.- Buenos Aires 1967. Pág. 272.

En la legislación mexicana se sigue este criterio y el artículo 158 del Código Fiscal de la Federación dispone que "Contrá las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código o los demás ordenamientos fiscales. Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiere modificación favorable al causante, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal".

Cerrillo Flores en su Monografía hace un cuidadoso y bien pensado análisis de la reconsideración y de las diferentes opiniones que ha sustentado la Suprema Corte en relación a ella, el concluye afirmando que la reconsideración es un recurso cuando lo prevea la ley, en cuyo caso se hará valer dentro del plazo que se fije al efecto, fuera de ese supuesto si el particular acude a la Administración le hace no como titular de un derecho, sino como un simple denunciante — que pone en movimiento la acción oficiosa de la Administración, quien discrecionalmente pero de buena fé, pues la buena fé es la base del poder discrecional, pueda decidir cuando deba conocer nuevamente del asunto de que se trate; pero aunque la decisión confirme la primera no introducirá ninguna modificación en la situación del particular frente a los procedimientos jurisdiccionales de oposición. En realidad — consideramos que de hecho sí se produce modificación porque—

la práctica ha demostrado que si el particular impugna esa - segunda resolución ante el Tribunal Fiscal este siempre admite la demanda, y procede a conocer si esta última resolución está ajustada a derecho.

3.- Para hablar de recursos es necesario la existencia - de un acto de la administración, del cual se pretenda lesione un derecho o interés legítimo del particular; Margáin Menaudou habla de resolución administrativa la cual debe reunir determinadas características: Que sea definitiva, que -- sea personal y concreta, que cause un agravio, que conste -- por escrito, a excepción de la derivada de una negativa fic- ta y que sea nueva.

4.- También se considera como esencia del recurso, la - existencia de un derecho que resulta del órden jurídico administrativo, y un acto administrativo que lo lesiona, contradicto o que impide su ejercicio.

Para Nava Negrete no sólo se justifica el recurso administrativo cuando se esté en presencia de un acto ilegal o - cuando existe oposición de intereses entre el particular y - la administración, sino que también sería válido el recurso- en aquellos casos en que actuando la administración legimente y dentro de sus funciones se lesionan los derechos de los particulares. En estos casos el particular tendrá derecho a pedir que la administración se abstenga de actuar o al menos que se paguen daños y perjuicios, el autor se refiere essencialmente a la actuación del poder público, en materia de -- servicios públicos.

5.- La autoridad administrativa competente ante quien - se interpone el recurso.

Esta autoridad puede ser la misma que emitió la resolución que dió lugar a la interposición del recurso u otra distinta.

No siempre existe una relación de jerarquía entre la autoridad que emite el acto impugnado y la autoridad que resuelve el recurso, en unos casos el escrito en donde se interpone el recurso, se presenta ante la autoridad que dictó el acto y ésta si no es de su competencia conocerlo y resolverlo, lo turna a la autoridad correspondiente (artículo 159 fracción II del Código Fiscal de la Federación). Esta situación puede darse en los recursos de revocación y oposición - previstos por el citado Ordenamiento.

También se requiere que la autoridad que vaya a conocer de él, no esté afectada por causa de excusación como por - ejemplo el parentesco por consanguinidad o por afinidad, relación de dependencia o de servicio con el interesado, interés directo o indirecto en el procedimiento o amistad o enemistad manifiesta con el o los interesados. En realidad en los procedimientos administrativos no existen los casos en que - se aleguen por parte del funcionario que conoce del recurso una de las excusas citadas, y también es difícil encontrar - algún caso en que el particular haya recusado a la autoridad que tramita el recurso.

Elementos de Naturaleza o Secundarios.

1.- Plazo dentro del cual se puede hacer valer el recur-

se por el particular.

En la interposición de los recursos por regla general - existe un plazo para deducir el recurso, pero hay casos en - que la disposición legal no lo prevé, el maestro Fraga sostiene que "la existencia de un verdadero recurso se reconoce por la fijación de un plazo dentro del cual el particular -- pueda hacerlo valer". (36)

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 159, - establece las disposiciones generales a las que se sujetarán los recursos, cuando las leyes en particular no lo señalen - trámite especial. En relación al término para presentarlo en la fracción II del citado precepto se dispone que el escrito en donde se alegue el recurso deberá presentarse dentro de - los 15 días siguientes al en que surta efectos la notifica-- ción del acto que se impugne.

Este plazo no es susceptible de interrupción ni suspen-- sión y sólo se computarán los días hábiles, o sea aquellos - en que funcionan normalmente las oficinas públicas.

Se debe estar a las disposiciones especiales que en ca-- da caso existan en materia de recursos, sin embargo se pue-- den establecer ciertas generalidades, por ejemplo, el plazo-- para la interposición del recurso se empezará a contar por - regla general al día siguiente en que se notificó la resolu--

(36).- FRAGA GABINO.- Derecho Administrativo.- México. Pág. 464.

ción que se impugna, cuando una ley en particular establezca el término en que se debe de recurrir, y éste es distinto al que señala el artículo 159 del Código Fiscal, debe observarse el de la ley especial.

El vencimiento del término hará que el recurrente pierda el derecho a recurrir, aquí los procesalistas hablan de preclusión de la acción, también traerá como consecuencia -- que el acto administrativo quede firme. Los términos son penales de otra forma no tendría ningún objeto establecerlos.

Si el recurso es presentado ante una autoridad incompetente, para Escala esa presentación interrumpe el término para recurrir, pues considera que con esa presentación queda claro el propósito del particular de impugnar el acto que se consideró ilegal y además esa voluntad se actualiza al presentar el escrito dentro del término establecido para el efecto.

Normalmente, como ya se manifestó, la autoridad incompetente que recibe el escrito, lo remite al órgano competente para conocerlo, algunos autores consideran que sólo se remitirá al órgano competente cuando ambos pertenezcan a la misma Secretaría, en caso contrario la autoridad incompetente -- se limitaría a declarar su incompetencia, dejando a salvo -- los derechos del particular para recurrir dicha resolución.

Consideramos que el tratamiento debe ser el mismo para el escrito que se presenta ante autoridad incompetente, inda

pendientemente de que pertenezcan o no a la misma Secretaría de Estado, porque no existe ninguna razón jurídica o práctica para no aceptarlo.

Existe jurisprudencia de la Corte en el sentido de que la interposición de un recurso improcedente no interrumpe el plazo para ocurrir, éste es importante, porque pueda dar lugar a que el particular pierda su derecho al haber interpuesto un recurso que no era el idóneo.

2.- Formalidades y forma de su interposición.

Por regla general el escrito se presenta ante la autoridad correspondiente, pero también se acepta que se presente por correo certificado cuando el lugar de residencia del particular es distinto al de la autoridad, en cuyo caso, se tendrá como fecha de presentación del escrito, la del día en que se entregue la pieza en la Oficina de Correos. También se acepta que se presente el escrito ante la autoridad que notificó el acto. El artículo 159 del Código Fiscal de la Federación contiene como ya se dijo las disposiciones generales a las que deberán sujetarse los recursos y en su fracción I dispone que se presentará por escrito, expresando los agravios que le cause la resolución impugnada y en el que haga ofrecimiento de pruebas.

El escrito debe contener el nombre del recurrente, su registro federal de causante, citar el domicilio para recibir notificaciones y documentos, la autoridad que emitió el acto, identificación del oficio o documento por el que se le

haga saber al particular la resolución o este impugnado, una relación de los hechos, expresión de agravios, fundamento de derecho, diciendo el recurso que interpone, ofrecimiento de pruebas, lugar, fecha y firma del recurrente o sea en términos generales dar una idea clara de la situación.

Se ha dicho que se requieren menores formalidades en los recursos administrativos que en los procedimientos judiciales, lo anterior es cierto si tomamos en cuenta que, es común encontrar los escritos de los particulares mal planteados, incompletos, sin que reúnan todos los requisitos deseables para una más expedita tramitación, y la autoridad subaga estas irregularidades. Cuando la promoción es obscura, incompleta o no está debidamente acreditada la personalidad del proponente, se pide al causante que cumpla con el requisito en un plazo determinado fijado a discreción por la autoridad, si no obstante lo anterior el particular no da cumplimiento a lo solicitado, se desecha el escrito.

Pero aunque la autoridad fiscal suple algunas deficiencias en los recursos, siempre será más conveniente que estos estén debidamente formulados, que sea correcto su planteamiento, con claridad y precisión de modo de evitar hasta donde sea posible equívocos o erróneas interpretaciones de la verdadera voluntad del particular, para lo cual es oportuno asesorarse debidamente porque existen muchos casos en que asociándole la razón al particular, pierde el asunto, porque está mal planteado o no interpone el recurso procedente, o en el momento procesal adecuado.

En el procedimiento administrativo domina el principio de la oficiosidad en virtud del cual, la autoridad administrativa es la que insta las actuaciones, la que pone en movimiento todo el mecanismo necesario hasta llegar a dictar la resolución.

En esas condiciones, en principio es indiferente la actitud del recurrente respecto al recurso para que éste siga su trámite normal, lo cual no impide e incluso es aconsejable que el particular impulse las actuaciones a fin de agilizar el procedimiento.

También es generalmente aceptado que en el recurso administrativo no es obligatorio para la autoridad constreñirse a los agravios o fundamentos legales invocados por el particular, la razón para el Llc. Carrillo Flores es que en dicho procedimiento no hay ni demanda ni contestación, ni exigencia de que haya una sentencia congruente con la premoción — del causante, como en el procedimiento judicial en el que según el distinguido autor se forma una verdadera litis.

Tramitación y Pruebas.

En el recurso deben ofrecerse pruebas que deben descargar en un término de 15 días.

El Código Fiscal dispone que si el particular dentro — del trámite que haya dado origen a la resolución o acto recurrido, tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, sólo se admitirán en el recurso las que hubiere allegado en tal oportunidad.

Esta disposición es vaga e imprecisa, y puede dar lugar a arbitrariedades por parte de la autoridad, porque depende de una apreciación subjetiva de la autoridad, de lo que entienda por "oportunidad razonable de rendir pruebas". Generalmente la autoridad administrativa pide todos los informes que estime convenientes tanto a las autoridades relacionadas con la resolución impugnada o al particular, de acuerdo con el principio dentro del procedimiento administrativo que es menos rígido y cuya finalidad última, es la juricidad de la actividad administrativa.

Resolución.

Una vez rendidas las pruebas y proporcionados todos los elementos necesarios se dicta la resolución según el Código en el plazo de 30 días, plazo que nunca se cumple.

Si la autoridad no dicta resolución dentro del plazo de 90 días, se configura la negativa ficta, o sea que se considera que la autoridad la resuelve en forma negativa, teniendo la posibilidad el particular de intentar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Suspensión del Procedimiento de Ejecución.

Para de la Garza se entiende por suspensión del procedimiento de ejecución "La suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a el y que, transcurrido el tiempo, o bien son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento".⁽³⁷⁾

(37).- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- Obra citada. Pág. 801.

Para el Lic. Carrillo Flores partiendo del supuesto de que los actos de la autoridad administrativa salve prueba en contrario son legítimos y son emitidos buscando la tutela de un interés general, y tomando en consideración que el recurso administrativo protege un interés particular, no puede -- sostenerse en general el efecto suspensivo del recurso.

Se debe observar lo establecido por el Derecho Objetivo respecto a la suspensión, a falta de disposición expresa según el citado autor el particular no tiene derecho a la suspensión, pero la autoridad puede ejercitando su facultad, -- oficiosamente o a petición del particular suspender la ejecución del acto impugnado.

La suspensión puede ser total o parcial, según afecte o no todo el procedimiento, ejemplo de suspensión total lo tenemos en los recursos de revocación y oposición, en los que la continuación del procedimiento administrativo traería perjuicios al particular, ejemplo de la suspensión parcial - lo tenemos en el recurso de oposición de tercero en el que - se continua el procedimiento respecto a los demás bienes embargados a los que no se refiere el opositor. En el recurso de reclamación de preferencia el procedimiento continúa hasta antes de la aplicación del producto del remate.

La suspensión la regula el Código Fiscal en su artículo 157, según el cual para concederse debe ser solicitada por - el interesado ante la oficina ejecutiva, acompañando copia - sellada del escrito con el que hubiere interpuesto el recurso

administrativo. La exactora suspenderá provisionalmente y -- concederá un término de 15 días para el otorgamiento de la -- garantía del interés fiscal y de los posibles recargos.

Constituida la garantía se suspenderá el procedimiento hasta la solución definitiva del asunto.

Las instituciones de Crédito en atención a su reconocimiento de solvencia, no están obligadas a prestar garantía del interés fiscal de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares.

Por último para terminar lo relativo a las generalidades de los recursos administrativos hay que decir que la resolución que se dicta en el, opera sólo a favor del recurrente.

4.- Clasificación de los Recursos Administrativos.

Doctrinal y Legislativa.

La clasificación doctrinal de los recursos administrativos es muy diversa, cambia de un autor a otro según el punto de vista que se tome en cuenta para hacerla y también es denominada de diferente manera, se clasifica en atención a la autoridad que lo resuelve, quien lo interpone, el objeto que se persigue, en virtud de su naturaleza etc.

González Pérez distingue tres tipos de recursos:

- 1) Ordinarios.
- 2) Especiales.
- 3) Extraordinarios o excepcionales.

1.- Se entiende por recurso ordinario según el autor -- aquellos que no han sido establecidos para situaciones determinadas sino que pueden plantearse en todos los casos a excepción de los supuestos establecidos por la ley para los -- cuales provee un recurso en particular y cita como ejemplo de este tipo el recurso jerárquico.

En contraposición a los recursos ordinarios, se encuentran los especiales previstos para situaciones expresamente consignadas en la ley.

Los recursos extraordinarios o excepcionales, son los -- que proceden en casos muy especiales, cuando ya no se pueden plantear los recursos ordinarios o especiales, principalmente por haber quedado firme el acto administrativo, considera González Pérez al recurso de revisión entre este tipo de medios de impugnación.

Escola clasifica los recursos en atención a la finalidad perseguida en:

- a) Recursos de Juridicidad y,
- b) Recursos de Oportunidad.

En los de ~~juridicidad~~ se pretende restablecer la legitimidad de los actos de la administración.

En el recurso de oportunidad el objetivo es el rescambio de un acto que se considera inoportuno o inconveniente -- por otro que se adapte al interés que debe tener la Administración.

Tomando en cuenta la autoridad ante quien se interpone, existen 3 tipos de recursos, los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto o resolución que se impugna, ante su superior jerárquico y ante una comisión o dependencia especial.

Si se toma en cuenta el objeto que se persigue Escala los clasifica en recursos de revocación, de adecuación y de substitución. En el primero esencialmente se busca que desaparezca el acto ya sea porque se considera ilegal o por razones de oportunidad o mérito. En los segundos no se busca la extinción del acto, sino su modificación parcial, se impugna solamente uno o algunos de sus elementos, que una vez corregidos, en el supuesto de que sea declarado procedente el recurso, traiga como consecuencia que el acto subsista con plena eficacia.

Los recursos de substitución son aquellos que tienden a buscar el reemplazo del acto impugnado por otro que se considere más legítimo u oportuno.

El recurso jerárquico también se le conoce en la doctrina como recurso de alzada, se interpone ante el superior jerárquico y se le considera muy importante entre los recursos.

Por último el recurso de queja, precede cuando el órgano que dictó el acto administrativo observado, se niega a admitir el recurso jerárquico o alzada.

Recursos administrativos regulados por el Código Fiscal.
En el Código Fiscal de la Federación se regulan cinco -

recursos administrativos que son el de revocación, oposición al procedimiento ejecutivo, el de oposición de tercero, el recurso de reclamación de preferencia y el de nulidad de notificación.

El recurso de revocación lo regula el Código en los artículos 160 fracción I y 161 y procede en contra de resoluciones definitivas en que se determinen créditos fiscales, - se niegue la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o de las que procedan conforme a las leyes fiscales; - se imponga una sanción por infracción a las citadas leyes fiscales; o se otorgue permiso o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente.

Este recurso constituye una excepción a la regla general que dispone que no podrá interponerse el juicio de nulidad cuando exista algún recurso del cual pueda hacer uso el particular, es opcional para el, notificada la resolución -- que lesione sus intereses intentar este recurso o el juicio de nulidad, pero una vez que interpone el recurso no puede -- intentar el otro medio y sólo procederá el juicio en contra de la resolución que se dicte con relación al recurso.

La finalidad de que sea optativo para el particular interponer el recurso o el juicio de nulidad, es evitar gastos inútiles, fomentar las buenas relaciones de los particulares con la Administración, no recargar de trabajo a los Tribunales y sobre todo darle oportunidad a la Administración de -- controlar la legalidad de sus propios actos.

El recurso de oposición al procedimiento ejecutivo se -- estudiará más adelante.

El recurso de oposición de tercero se regula en el Código Fiscal en el artículo 163, y procede cuando no siendo la persona contra la que se despachó ejecución, afirma ser propietaria de los bienes o derechos embargados.

Dispone el precepto citado que se hará valer ante la -- oficina ejecutora en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate, esto constituye una excepción respecto al plazo para interponerlo, pero es lógico que así se establezca, -- porque no siendo la persona en contra de la que se sigue el procedimiento de ejecución, no se le notifican los acuerdos que se dictan en él. Una vez aprobado el remate no se podría interponer por ser actos consumados.

En el anterior Código vigente hasta el 31 de marzo de -- 1967 se conocía este recurso como tercera excluyente de dominio.

El recurso de reclamación de preferencia que en el anterior Código se conocía como tercera de preferencia se puede interponer en cualquier momento hasta antes de que se aplique el producto del remate.

De acuerdo a las disposiciones del anterior Código en -- relación con lo previsto por la abrogada Ley Orgánica de la Procuraduría Fiscal de la Federación, las Oficinas Federales de Hacienda emitían una resolución que era revisada por la -- Procuraduría.

Con la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Ofi

cial de 23 de mayo de 1977, las exectoras tramitaban tanto - la oposición de tercero como la reclamación de preferencia y lo remitían a la Procuraduría para su solución (artículo 94 fracción III). Actualmente el Nuevo Reglamento publicado en Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979 de la competencia en esta materia a las Oficinas Ejecutoras (Artículo 114 fracción III).

Por último el recurso de nulidad de notificaciones está regulado por el Código Fiscal en los artículos 160 fracción V y 165, procede en contra de notificaciones que violen las disposiciones legales, en el artículo en cita se dispone que la nulidad de la notificación traerá como consecuencia la nulidad de todas las actuaciones posteriores a ella, lo cual - resulta lógico, también permite al particular dejar pendiente la impugnación de fondo al establecer que en tanto no se resuelve este recurso quedará en suspenso el término para impugnar la resolución de fondo. No obstante lo anterior, por regla general en el mismo escrito en donde se interpone la nulidad de notificaciones ad cautelam se interpone recurso - en contra del fondo del asunto.

Por último una vez iniciado el juicio de nulidad el particular podrá intentar la nulidad de notificaciones como ampliación de demanda.

C A P I T U L O I V

El Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

- 1.- Concepto.**
- 2.- Generalidades.**
- 3.- Presupuestos Procesales.**
 - a) Personalidad de quienes estan legitimados para promover.**
 - b) Plazo.**
 - c) Autoridades**
- 4.- Análisis del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación.**
 - 1.- Causas que originan la interposición del recurso.**
 - a) Extinción de los créditos.**
 - b) Plus Peticio.**
 - c) Vicios en el procedimiento.**
- 5.- Substanciación del Recurso.**
 - a) Fase del Procedimiento.**
- 6.- Resolución del Recurso, sus consecuencias y ejecución.**

1.- Conceptos:

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, no se encuentra definido en la doctrina y presupuesto en el Derecho positivo mexicano, únicamente en el precepto legal que lo regula, se especifican los casos en que procede dicho recurso. Sin embargo si se tratara de encuadrarlo dentro de una clasificación, aunque con una serie de restricciones, nos inclinamos a considerarlo entre los recursos jerárquicos, por lo que es válido definirlo diciendo que es aquel que se interpone ante el superior jerárquico del Órgano administrativo que dictó el acto que se impugna, con objeto de que lo revoque, lo anule o lo reforme, por considerar que lesiona un derecho o un interés legítimo del recurrente, e implica a la vez una violación a las normas legales establecidas al efecto. En algunos casos de acuerdo a las disposiciones legales vigentes, el recurso será resuelto por la autoridad que determinó el crédito que se impugna.

Se ha afirmado que el recurso se interpone ante el Órgano jerárquico, lo que parece contrario a lo dispuesto por el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, según el cual la oposición será hecha valer ante la Oficina Ejecutiva, que es la autoridad que por regla general emite la resolución o acto que se impugna, pero en realidad estimamos que la contradicción es sólo aparente, porque quien en definitiva resolverá el recurso salvo una excepción, será una autoridad jerárquicamente superior, lo que sucede es que se considera más sencillo y práctico que el particular presente el escrito ante la autoridad que emitió el acto que se combate,

en especial cuando se trate de asuntos que se tramitan en el interior de la República.

La actual política administrativa, tiende a descentralizar la administración tributaria y acorde a ello con la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, se creó en cada Administración Fiscal, con excepción de las ubicadas en el Distrito Federal, las Subprocuradurías -- Fiscales Auxiliares, las cuales en los casos que el mismo ordenamiento legal especifica, conocen de este recurso.

2.- Generalidades.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se establece como tal en el Código Fiscal de -- 1967, en la vigencia del Código de 1938 las violaciones al -- procedimiento de ejecución, se combatían a través del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal. El Artículo 160 del citado ordenamiento en su fracción V lo regulaba y su redacción concuerda en su parte modular con lo dispuesto por el artículo 162 del Código actual, únicamente se incluía dentro del -- precepto de cita, lo que ahora se conoce como recursos de -- oposición de tercero y tercera de preferencia.

Con la creación de este recurso y los demás que prevé -- el artículo 160 del Código actual, se pretendió como ya se -- dijo con anterioridad facilitar los medios de defensa de los particulares dotándolos de medios más sencillos y con menores formalidades que permitan al menos ese es el fin perseguido, que lo más rápido posible se rectifiquen aquellas resoluciones contrarias a las disposiciones legales, disminu--

yendo así, el número de asuntos tanto en el Tribunal Fiscal de la Federación como en la Suprema Corte de Justicia. También es una oportunidad para la Administración Pública de captar lagunas legales o fallas que puedan existir en la legislación positiva y por lo mismo tratar de corregir esa situación.

3.- Presupuestos Procesales.

- a) Personalidad de quienes estén legitimados para promover el recurso.

Respecto a este tema, es válido todo lo que se dijo al respecto en el tercer capítulo.

La representación está regulada por el artículo 97 del Código Fiscal de la Federación y por las disposiciones del derecho común de aplicación supletoria, (artículo 1o. del Código Fiscal) pero con reglas especiales, pues por ejemplo en esta materia no se admite la gestión de negocios.

En atención a ese criterio, en todos aquellos asuntos de cuantía menor a \$5,000.00, se requiere carta poder firmada por dos testigos y en asuntos que excedan de esa cantidad será indispensable exhibir testimonio notarial en donde se concedan facultades suficientes para interponer el recurso.

Cuando la promoción inicial, no se acreditó la personalidad, por regla general se concede un plazo discrecional al promovente, para que la acredite y en caso de incumplimiento se desecha el recurso.

Este criterio ha sido sostenido por diversas resolucio-

nes del Tribunal Fiscal y el Segundo Tribunal Colegiado en -
Materia Administrativa. (38)

El artículo 97 del Código Tributario textualmente dice:
"La representación de las personas físicas o morales ante --
las autoridades fiscales, se acreditará en los términos de
la legislación común. En ningún trámite administrativo se -
admitirá la gestión de negocios. Los interesados podrán auto-
rizar por escrito, en cada caso, a persona que en su nombre-
reciba notificaciones, ofrezca y rinda pruebas e interponga-
recursos dentro del procedimiento administrativo".

La redacción del artículo transcrito, es contradictoria
y confusa y puede inducir al error, por una parte se afirma-
que la representación se sujetará a las disposiciones del de-
recho común, según la cual, en aquellos casos en que el inte-
rés del negocio para el que se confiere sea de cinco mil pe-
ses o exceda de esa cantidad, es necesario que el mandato se
otorgue en escritura pública o en carta poder firmada ante -
dos testigos, ratificadas las firmas del otorgante y de los
testigos ante notario, o ante los jueces o autoridades admi-
nistrativas correspondientes y cuando el interés del asunto-
exceda de doscientos pesos, pero no llegue a cinco mil, el -
mandato deberá otorgarse en escrito privado firmado por dos-
testigos, sin necesidad de que se ratifiquen las firmas ante
notario y por otra parte en su párrafo final se dice que los
interesados podrán autorizar por escrito en cada caso a per-

(38).- Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semana-
rio Judicial de la Federación. Jurisprudencia Común -
al Pleno y a las Salas No. 88 Pág. 161.

sona que en su nombre recibe notificaciones, ofrezca y rinda pruebas e interponga recursos dentro del procedimiento administrativo, lo que resulta contradictorio, porque si aplicamos el primer párrafo del artículo de referencia, en el supuesto de que en el escrito inicial no se hubiera acreditado la personalidad o se presentara un simple escrito en el que se autorizara a interponer el recurso, el trámite que procedería sería pedir que se acreditara la personalidad, porque de acuerdo a la legislación común ese escrito no es un documento suficiente para facultarlo a promover. Por el contrario si aplicamos el criterio contenido en el último párrafo se tendría que tener por acreditada la personalidad con el solo escrito, en donde se autoriza a presentar el escrito, - sin que importara el monto del asunto

Por lo que se refiere a la autorización para recibir notificaciones, no hay problema y es práctica aceptada, respecto a la autorización por escrito para que se rindan pruebas, aunque esa situación pueda afectar en favor o en contra al particular, no obstante creemos que para ello no es necesario que esa facultad revista la formalidad del mandato, cuando se presenta el problema es en la última parte como ya se explicó con anterioridad.

Desconocemos cual fue el espíritu del legislador al redactar este artículo y el informe razonado no aclara nada al respecto, de lo que si estamos seguras, es que se trató de - que ambos párrafos fueran complementarios uno del otro, de ahí se plantea la necesidad de reformarlo a fin de aclarar esa situación.

En el Código Fiscal de 1938, que regulaba la materia de prescripción disponía que la prescripción era personal para los sujetos del crédito, de acuerdo a ello sólo podían solicitarla en aquella época con una simple solicitud y por vía de excepción la persona directamente afectada, el actual Código tiene un contenido más amplio, al permitir que no sólo el sujeto del crédito fiscal, sino cualquier persona con interés jurídico pueda alegar la prescripción.

El precepto que regula el recurso de oposición, habla - de que será hecho valer por quienes hayan sido afectados por él. Lo anterior significa que no solo el causante directo — puede interponer el recurso, pues pueden verse afectados por el procedimiento además de él, los deudores solidarios e incluso un tercero, a condición de que se le trate de hacer — efectivo el crédito.

La expresión veras afectado por el procedimiento, equivale a que se le pretenda cobrar el adeudo, sin desconocer — que habrá casos en que el procedimiento afecta a una persona sin que sea a ella a la que se le pretenda cobrar, en ese supuesto, podrá interponer otro medio de defensas, pero no este recurso.

En la práctica administrativa cuando el caso lo requiere, se pide que la personalidad del preuente quede debidamente acreditada en el expediente, sin que se acepte el dicho del causante de que la tiene acreditada en otra Dependencia aunque dependa de la misma Secretaría y la razón de ello es de índole práctica, al ser problemático constatarlo fehacientemente. No obstante lo anterior, en ocasiones se ha sosteni

do por el Tribunal Fiscal de la Federación, que en virtud de que las distintas Dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público constituyen una unidad, es suficiente que el causante acredite su personalidad en cualquiera de ellas, para que se reconozca en todas las demás promociones que se hayan presentado en otras áreas de la misma Secretaría.

b) Plazo.

El plazo para interponer el recurso es el marcado por el artículo 159 del Código Fiscal, o sea 15 días hábiles contados a partir del siguiente de aquél en que surte efectos la notificación de la resolución que se impugna, (se conceden 15 días a partir de enero de 1978, por reforma publicada en el Diario Oficial de 30 de diciembre de 1978, antes de esa fecha, el plazo para presentar el recurso era de 10 días), esto constituye la regla general, aunque cabe hacer la aclaración respecto a la situación especial que plantea la fracción III del artículo 162 del Código Tributario que regula la oposición al procedimiento ejecutivo cuando éste no se ha ajustado a la Ley, en la cual, no se rige por este principio, pues se interpone en contra de la resolución que aprueba el remate y como ésta resolución va dirigida a la Receptora sin que se dirija copia al causante, es difícil determinar en que momento empieza el cómputo de los 15 días, pues el plazo según lo afirmado comenzaría el día (hábil) siguiente de aquel en que se informó al causante dicha resolución y esa notificación por regla general no reviste formalidad de ninguna naturaleza.

En la Segunda Subprocuraduría Fiscal de la Federación,-

recientemente se acordó solicitarles a las Oficinas Ejecutoras que se notificara personalmente a los deudores las resoluciones aprobatorias de remates y adjudicaciones, a fin de darles oportunidad de interponer si así conviene a sus intereses, el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo.

También aquí, se da por reproducido lo que se dijo en relación al término al tratar los recursos en general.

Para el cómputo del término sólo se toman en cuenta los días hábiles, entendiéndose por tales, según los términos -- del mismo Código (artículo 107), aquellos en que se encuentran abiertas al público las Oficinas Fiscales Federales durante el horario normal, haciendo la aclaración de que la existencia de personal de guardia no habilita los días en que se suspendan las labores, esto es importante porque en este orden de ideas, las vacaciones de los empleados federales, -- se consideran como inhábiles a pesar de que en muchos casos se notifica la resolución impugnada durante ese período, lo que viene a beneficiar al interesado al ampliarse el término para proceder a su defensa.

Por último cuando el recurrente tiene su domicilio en -- población distinta del lugar en que reside la autoridad que emitió la resolución, se toma como fecha de presentación la del día en que se hizo entrega de la pieza en la Oficina de Correos, pero resulta que en la práctica es muy difícil poder comprobar ese dato, lo que trae como resultado que ante esa dificultad de comprobación, en diversidad de casos se dé por presentado en tiempo el escrito.

e) Autoridades.

El precepto que regula el recurso que se estudia, en su parte final manifiesta que la oposición será resuelta en todos los casos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que se especifique la autoridad en concreto que ha de resolver el recurso.

Internamente y a fin de facilitar y uniformar criterios y evitar resoluciones contradictorias, la anterior Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda, expidió el oficio circular número 314-3-A-73876 de 4 de Octubre de 1971 que -- contenía los lineamientos dados por la Procuraduría Fiscal -- de la Federación para la tramitación de los recursos establecidos en el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación. Respecto a la oposición al procedimiento ejecutivo, se dispone que cuando se alegara como agravio la extinción de facultades o la prescripción, el recurso lo resolvería la Procuraduría Fiscal de la Federación, en caso de que se alegara otro medio de extinción del crédito fiscal, era competente -- para resolverlo la autoridad que hubiera determinado el crédito y si se alegaba que el adeudo era inferior al exigido, -- resolvía la administradora del gravamen. Por último si se -- alegaba que el procedimiento ejecutivo no se ajustó a la ley, la resolución correspondía a las Receptoras previa consulta con la Procuraduría, de lo que resultaba una situación en la que las Ejecutoras debían ajustarse a la opinión de ella, siendo de hecho la Procuraduría la que resolvía. Probablemente se pretendió controlar la actuación de las Federales de Hacienda, con objeto de evitar componendas del personal con

los causantes, pero aún en ese caso, hubiera sido mejor darle de una vez competencia a ella para resolverlo.

Más adelante por acuerdo de 25 de julio de 1975 del C.- Secretario de Hacienda, se dispuso que la resolución de los recursos administrativos de oposición al procedimiento, oposición de tercero, reclamación de preferencia correspondía a las Administraciones Fiscales Regionales y todavía hubo otro acuerdo del Secretario de Hacienda de 19 de septiembre de -- 1975 y publicado en el Diario Oficial de 8 de octubre de -- 1975, por el que se creó la Dirección General de Legislación Tributaria (ahora desaparecida) como una Dependencia de la - Subsecretaría de Ingresos, en el artículo 3o. fracción VI -- del citado acuerdo se le dió competencia para tramitar y resolver los recursos administrativos que no se hayan delegado a las Tesorerías de los Estados o a las Administraciones Fiscales Regionales.

Todas estas disposiciones se emitieron para suplir la - falta del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y fueron resultado de diferentes políticas fiscales, que vinieron a ocasionar una verdadera anarquía respecto a la resolución de los recursos, pues se emitieron infinidad de resoluciones sin tener base legal para ello, dando lugar a un sinnúmero de juicios, cuya defensa principal fue la incompetencia de la autoridad para dictar el acto impugnado.

Esta anarquía terminó con la expedición del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado el 23 de mayo de 1977, en el que se especificaban -- las competencias de las distintas autoridades fiscales y con

su expedición, desapareció la Dirección de Legislación Tributaria, cuya existencia fue efímera, sustituyéndola la Dirección General de Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales, desapareciendo también la Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda.

Por último ante la necesidad de adecuar la reforma administrativa a la presente reforma hacendaria fiscal, se hizo necesario la expedición de un nuevo Reglamento Interior, el cual, nuevamente modificó la competencia en esta materia.

Al hablar de las generalidades de este recurso, se manifestó que se creó al expedirse el Código Fiscal de 1967, — por lo que en este inciso unicamente se hará un análisis del artículo 162 del Código vigente, independientemente de que — constantemente se hará alusión a la situación que prevalecía en la vigencia del Código de 1938.

4.- Análisis del Artículo 162 del Código Fiscal de la Federación.

1.- Causas que originan la interposición del recurso.

El artículo 162 del Código Fiscal, dice textualmente: — "La oposición al procedimiento ejecutivo será hecha valer ante la Oficina Ejecutora por quienes hayan sido afectados por él, y afirman: I.- Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que para el efecto establece este Código; II.- Que el monto del crédito es inferior al exigido, cuando el acto del que derive la diferencia sea imputable a la Oficina Ejecutora que cobra el crédito, o se refiera a recargos y gastos de ejecución; III.- Que el —

procedimiento no se ha ajustado a la Ley. En este último caso la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la resolución que apruebe el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de los casos en que el remate no queda sujeto a aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 146, y de los supuestos a que se refiere el artículo 154 de este Código.

El artículo contempla tres causas que dan origen a la interposición del recurso, la primera que se cita se refiere a la oposición a la procedencia de la ejecución y las dos siguientes a la oposición en contra de actos ejecutivos. En el primer caso se considera que no debió iniciarse el procedimiento y en los subsiguientes se pretende que el procedimiento se modifique ya sea que se le esté cobrando de más o porque se realizaron actos que el particular considera que no están ajustados a la ley.

a) Extinción de los Créditos.

Por lo que se refiere al nacimiento de los créditos fiscales se trató en el primer capítulo, ahora toca estudiar aquellos casos en que el particular considera que no debe hacerse efectivo el adeudo, porque el mismo se extinguió por cualquiera de los medios establecidos por el Código Fiscal.

En el Derecho Privado las formas de extinguir las obligaciones son en primer lugar: el pago, que es el medio ordina-

rio de cumplimiento; la novación; compensación; transacción, confusión; renuncia del acreedor; remisión de deuda; desaparición o pérdida de la cosa sin culpa del deudor; la prescripción de los derechos del acreedor y el mutuo disenso.

En el Derecho Tributario no todos los medios de extinción mencionados pueden ser aplicados, por ejemplo, la rescisión y el mutuo disenso.

También en ésta materia el cumplimiento constituye la forma más natural y frecuente de extinción de las obligaciones pero ese cumplimiento se ajusta a normas, criterios y disposiciones con características propias que teniendo su origen en el ámbito privado, adquirieron progresivamente una faza distinta.

Ese cumplimiento reviste diversas formas, según el tipo de obligaciones de que se traten, cuando consiste en obligaciones de dar, la forma usual del cumplimiento será el pago, en obligaciones de hacer y no hacer su cumplimiento consistirá en la observancia de las disposiciones legales dictadas al efecto (presentar declaraciones, proporcionar informes, llevar los sistemas de contabilidad que requieran las disposiciones fiscales, etc). Este tipo de obligaciones no pueden ser materia de éste recurso.

Por lo que se refiere al pago, Giuliani Fonrouge hace en la definición que aparece en el Código Civil Argentino, considerando al pago como "el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación".⁽³⁹⁾

(39).- Giuliani Fonrouge, Obra citada página 466 número 237.

El pago presupone la existencia de un crédito líquido y exigible, o sea que el pago presupone la determinación del crédito.

Respecto a la naturaleza jurídica del pago, unos autores lo consideran como un acto jurídico contractual, o bilateral, otros como no contractual, como Fenrouge que lo considera un acto o negocio jurídico no contractual y en materia fiscal unilateral, por derivar de obligaciones de derecho público que surgen de la ley y no del acuerdo de voluntades.

El Código Civil del Distrito Federal considera al pago o cumplimiento como la "entrega de la cosa o cantidad debida" (tratándose de las obligaciones de dar) y la "prestación del servicio que se hubiere prometido" (artículo 2062). Los autores distinguen entre deudores con adeudo propio y deudores con adeudo ajeno, como por ejemplo los retenedores.

El obligado a pagar es el sujeto pasivo principal por adeudo propio como lo llama De la Garza o deudor del crédito, también están obligados a pagar los deudores solidarios, entre los que se encuentran los sucesores a título universal (herederos) por considerárseles continuadores de la persona del causante. En el anterior Código se distinguía entre responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, en el actual se consideró más oportuno agrupar los diferentes tipos de responsabilidad en una sola forma que es la solidaria, regulada por el artículo 14 del citado Ordenamiento que dispone que son responsables solidarios quienes en los términos de las leyes están obligados al pago de la misma prestación fiscal o que manifiestan su voluntad de asumir la responsabi-

dad solidaria, la fracción III del citado artículo considera como responsables los copropietarios, los coposedores y los participantes en derechos mancomunados.

También son responsables solidarios, los legatarios y donatarios a título particular, respecto de los créditos fiscales que se hubieren causado, en relación con los bienes legados o donados hasta por su monto, los funcionarios públicos y notarios que autoricen algún documento, si no se certificaron de que se cubrieron los impuestos o derechos respectivos y por último se considera como responsable solidario a las demás personas que señale la ley, donde queda incluida cualquier otra situación como por ejemplo la responsabilidad que adquieren las Afianzadoras cuando asumen una obligación de garantía personal de la deuda tributaria, quién en atención a ello pueden verse obligadas a pagar el crédito que garantizaron.

Haciendo una síntesis se puede afirmar que están obligadas a realizar el pago las personas físicas o morales que realizaron el hecho generador del crédito, las que de acuerdo a sus funciones, están obligadas conforme a la ley a comprobar que se efectuó el cumplimiento, las que adquieren esa obligación por haber adquirido voluntariamente el bien objeto de la prestación tributaria, y las que voluntariamente aceptan pagar el crédito.

El pago puede ser hecho por el deudor del crédito, por su representante o por cualquier persona que tenga interés jurídico en el cumplimiento de la obligación y aún más lo puede hacer cualquier persona, pues lo que le interesa a la-

Administración, es que se realice el pago, aunque éste, lo - efectúe otra persona que no sea el deudor.

En el segundo capítulo se manifestó que de acuerdo a -- las disposiciones legales la encargada de realizar el cobro o recaudación de los créditos es la Tesorería de la Federación, a través de sus organismos subalternos y auxiliares -- (artículo 8o.). Los organismos subalternos son las Aduanas - Marítimas y Fronterizas, las Oficinas Federales de Hacienda - y las dependencias de las Secretarías y Departamentos de Estado, a las que permanentemente o accidentalmente, se les encomiendan algunas de esas funciones, los auxiliares como ya se dijo son las Tesorerías de los Poderes Federales, Legislativo y Judicial, las dependencias de los Gobiernos de los Estados, Municipios y del Distrito, los Organismos Descentralizados, las Sociedades de Participación Estatal y los particiulares legalmente autorizados para este tipo de funciones.

Por lo que se refiere a las autoridades ante quienes - se efectúa el pago, la forma de pago etc., nos remitimos a - lo expuesto cuando se habló de la recaudación de créditos.

En Derecho Tributario el pago por consignación no existe, aunque teóricamente podría darse esa posibilidad en caso de que la autoridad se negare a recibir el pago.

El principio general es que el pago se realice en una - forma total, pero se autoriza que a petición de parte se haga en parcialidades, o se pueda conceder prórroga para el -- cumplimiento de la obligación fiscal. El pago en parcialidades lo pueden autorizar tanto las autoridades que administran

el gravámen como la Tesorería de la Federación, quien además está facultada para autorizar las prórrogas de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 23 fracción XI del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Las administraciones Fiscales Regionales de conformidad con lo dispuesto por el artículo 106 fracción XXII del citado Reglamento, también pueden conceder prórrogas para cubrir adeudos -- fiscales.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 dispone que cuando no se pague el crédito fiscal en la fecha o en el plazo señalado en las disposiciones respectivas, deberán cubrirse recargos, cuya tasa según la disposición citada será el doble de la que establece anualmente la ley de Ingresos de la Federación. También dispone que los recargos se causan por cada mes y fracción que transcurra a partir de -- que el adeudo es exigible. Los recargos deben considerarse -- como una indemnización al erario federal, en virtud de que no se realizó el pago en su oportunidad.

El efecto del pago es la extinción de la obligación y -- por consiguiente la liberación del deudor. Para que el pago tenga ese efecto, es necesario que sea definitivo sin reservas de ninguna naturaleza y De la Garza como segunda condición considera que debe existir buena fé por parte del contribuyente, al no haber ocultado o sustraído a la Administración Pública de los elementos que pudieran haber alterado la determinación del crédito.

Consideramos innecesaria esta apreciación, porque además

de que la buena fé es un elemento subjetivo difícil de probar, es regla establecida que la autoridad dentro del plazo que le concede la ley, si encuentra elementos sobrevinientes que demuestren que la liquidación del impuesto se realizó con bases falsas, puede llevar a cabo otra liquidación -- con independencia de que ya se hubiere realizado un pago.

El particular en determinado momento puede pagar cuando no está obligado a ello o cubrir una cantidad mayor de la debida, dando lugar a que el fisco a su vez tenga el carácter de deudor.

El pago de lo indebido puede ser originado por diversas causas, entre las que se pueden citar que el hecho generador del crédito no se haya producido o habiéndose realizado no es imputable al que realizó el pago o porque se haya practicado erróneamente la liquidación etc.

La materia de devoluciones se encuentra regulada por el artículo 26 y 27 del Código Fiscal y 121 al 126 del Reglamento de la Ley de la Tesorería de la Federación y recientemente en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por diversos acuerdos y circulares, en especial los números 102-2101 del 1o. de octubre de 1948, -- 303-I-33 de 25 de marzo de 1960, 102-2654 de 30 de julio de 1974 y 102-C-990 de 31 de julio del mismo año, las cuales se refieren a cuestiones de competencia y tramitación interna de las mismas.

Compensación:

Otra forma de extinción de obligaciones que pudiera ser

alegada por el acurante en contra del procedimiento seguido en su contra es la compensación en materia civil es un medio común de extinción y existe cuando dos personas reúnen al mismo tiempo la calidad de acreedor y deudor.

Castán citado por De la Garza define la compensación -- como "el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio -- sean recíprocamente acreedores y deudores la una de la -- otra".(40)

El Código Civil para el Distrito, en su artículo 2185 - dispone que "tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

En materia tributaria, la compensación no se puede considerar como un medio común de extinción de obligaciones, debido a la esencia de los créditos fiscales.

Para Giuliani Fonrouge no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas, - debido según manifiesta el autor a la naturaleza especial de los créditos fiscales, su permanencia al Derecho Público y - el carácter de deber cívico inherente a la obligación de su pago.

Esta institución jurídica está regulada por el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y entre otras leyes, -

(40).- CASTAN TOBERAS JOSE, Derecho Común y Feral 6o. Edición Madrid Tomo II página 560.

por el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El informe razonado rendido al Secretario de Hacienda - por la Comisión Redactora del Código Fiscal manifiesta la -- conveniencia de la compensación a fin de evitar devoluciones a los causantes.

Por regla general se exige para tramitar la compensación que el interesado la solicite, pero el mismo informe admite la posibilidad de que la Administración pueda llevarla a cabo de oficio.

El artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta -- dispone que el particular podrá compensar las cantidades que tenga a su favor al hacer los pagos provisionales o definitivos o cubrir diferencias a su cargo.

El mismo precepto dispone que el contribuyente tendrá -- derecho a intereses del 5%, computados a partir del vencimiento de los tres meses siguientes a que se presentó la declaración.

En realidad la aplicación de la compensación, en esta -- materia es limitada, en su mayor parte porque el particular no la utiliza mucho ya sea por ignorancia o por lo tardado -- del trámite administrativo.

De la Gerza señala determinados presupuestos para que -- se dé la compensación que se puedan reducir a que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia, aunque el mismo autor considera que el sujeto pasivo -- sustituto pueda oponer la compensación, los créditos que se-

compensen deben ser principales, líquidos, exigibles y que - ambos créditos procedan de la aplicación de leyes tributa- - rias.

El efecto de la compensación es extinguir las dos deu- - das hasta la cantidad que importe la menor.

La condonación es otro medio de extinción de créditos - equivalente a lo que en Derecho Civil se conoce como remi- - sión de deuda. En materia tributaria existe condonación de - impuestos y multas cuyo trámite es distinto.

La condonación de impuestos unicamente se pueda hacer - en forma general y mediante una ley y nunca en forma particu- - lar, porque ello implicaría un tratamiento desigual a los -- contribuyentes y por lo mismo injusto.

Por contra en lo que se refiere a las multas, estas pug- - den ser condonadas en forma general o individual, total o -- parcial.

La condonación está regulada por el artículo 30 del Có- - digo Fiscal de la Federación, al manifestar que el Ejecutivo Federal podrá condonar o eximir parcial o totalmente, del -- cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando se haya afecta- - do o trate de impedirse que se afecte la situación de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades - económicas.

La condonación es una facultad discrecional de la Secre- - taría de Hacienda y Crédito Público y el supuesto para cono- - cerla es que la situación económica se ve afectada gravemen- - te.

El informe razonado del Código de 1967, consideró pertinente no limitar la condonación a ciertas regiones; pues la experiencia demostró que la afectación de la situación de los contribuyentes pueda ocurrir no sólo por regiones, sino también por ramas de la actividad económica.

Las disposiciones de carácter general que concede la condonación dispondrá en detalle, la proporción, los sujetos o ramas beneficiadas, los requisitos que deban satisfacerse, el período de vigencia etc.

En la práctica se da poco esta figura jurídica y se concede sólo en aquellos casos en que es evidente que la economía de una región o actividad económica está gravemente afectada.

En esta materia existe un grave inconveniente para las personas que se ven afectadas por situaciones intermedias y que dándose los requisitos para obtener la condonación no la obtienen por la enorme dificultad de que su caso en particular sea conocido, en virtud de la maquinaria burocrática.

Tratándose de multas los criterios y procedimientos son distintos, y al respecto se pueden hablar de condonación total que es forzosa para la autoridad fiscal, siempre y cuando se demuestre que no se cometió la infracción o que la persona a la que se atribuye la infracción no es responsable.

La parcial es discrecional para la Administración Pública, quién en atención a la importancia de la infracción, las condiciones del infractor y la conveniencia de destruir prác-

ticas establecidas para evadir la prestación fiscal, puede o no concederla.

En virtud de carácter discrecional de éste tipo de condonaciones, su interposición no reviste el carácter de recurso, la resolución que se dicte al efecto no es recurrible ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Tretándose de condonaciones totales, se pueden recurrir ante el Tribunal Fiscal y es lógico que así sea, pues precisamente la razón que se esgrime para solicitarla, invalida la multa en cuestión.

Cancelación:

La cancelación es otra forma de extinción de los adeudos fiscales, el anterior Código Tributario contenía un capítulo especial en materia de cancelación por insolvencia o incooperación en el cobro.

Los fundamentos de este tipo de extinción se encuentran por una parte en la imposibilidad material de hacer efectivo el adeudo porque el deudor no cuenta con bienes con los que pueda responder y por otra que pudiendo realizarse el cobro materialmente el procedimiento para llevarlo a cabo resultaría más caro para la Administración que lo que recibiría al realizar el cobro.

El actual Código regula la cancelación en el artículo - 34 que textualmente dice: "La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incooperación en el cobro

o por insolvencia del sujeto pasivo o de los responsables ag-
ludarios no libera a uno y otro de sus obligación".

La conclusión a que induce el artículo transcrito, es -
que con la cancelación se pretende depurar los adeudos del -
Fisco Federal y liberar de responsabilidad a los funcione- -
rios y empleados de la Administración, pero no extingue el -
crédito fiscal.

Consecuencia de lo anterior sería por ejemplo el caso -
de que habiéndose cancelado el adeudo por insolvencia, al pa-
so del tiempo cambia la situación económica del causante y -
en algún momento se le hiciera efectivo el crédito, al no ex-
tinguirse el mismo el pago del adeudo no pueda considerarse
como pago de los indebido, y por lo mismo, se pueda concluir
que la cancelación no se pueda alegar en el recurso de oposi-
ción al procedimiento ejecutivo, cuando tenga su origen en -
la insolvencia e ingobernabilidad del crédito.

La cancelación se regulaba también por la Ley Orgánica-
de la Contaduría de la Federación en sus artículos 74 al 76
inclusiva (abrogada por el artículo 2o. transitorio del de-
creto que reforma y adiciona la Ley de Presupuesto, Contabi-
lidad y Gasto Público Federal publicado en el Diario Oficial
de 30 de diciembre de 1977) y por diversas circunstancias ex-
pedidas al efecto, entre las que se pueden citar la número -
519-5-58 publicada en el Diario Oficial de abril de 1936, --
que fué sustituida por la número 519-III-1-23 de 3 marzo de
1960 que por su contenido es la más importante y proporciona
las reglas a que se sujetarán las cancelaciones. También se

puedan citar el oficio circular número 314-3-A-58962 expedido el 30.1(010)/1986 de 10. de noviembre de 1965 y por último la circular número 519-1-34917 de 8 de noviembre de 1974.

Actualmente la cancelación de los adeudos los lleva a cabo la Tesorería de la Federación. Para obtener la cancelación se necesitan llenar determinados requisitos: Que el crédito se encuentre registrado en la contabilidad de la Nación de Pública Federal, que la soliciten las respectivas Ejecutoras y que se justifique la necesidad de la cancelación en los términos expresados por las circulares citadas.

La circular expedida en 1960 que es la más importante en esta materia, considera créditos incobrables, los constituidos en contra de personas insolventes, los prescritos y los deudores sobre cuya existencia haya falta absoluta de datos.

La misma circular considera como créditos incosteables aquellos que para hacerlos efectivos se realicen gastos que no puedan exigirse legalmente al deudor y excedan del importe del adeudo.

Hasta aquí se ha hablado de cancelación por 3 causas, - por insolvencia, por incobrabilidad en el cobro y por no localización del causante y la cancelación en estos casos viene a ser una depuración de los adeudos a favor del Fisco, pero existen otros casos de cancelación cuyo fundamento es distinto a los mencionados como por ejemplo los que menciona la ley de Hacienda del Distrito Federal en su artículo 13 que -

faculta a la Tesorería del Distrito Federal a cancelar el --
deuda, cuando el mismo esté duplicado, cuando el deudor del
crédito hubiera sido eximido de su pago y los recargos y --
gastos de ejecución, cuando no se hubiera notificado al deu-
dor el crédito principal o cuando la notificación hubiera si-
do extemporánea.

Dación en pago.- Castán Tobañas citado por De la Garza dis-
tingue entre dación en pago y dación para pago, la primera -
de ellas la considera como "el acto en virtud del cual el --
deudor, voluntariamente, realiza a título de pago una presta-
ción diversa de la debida al acreedor, quien consiente en re-
cibirla en sustitución de ésta" y la segunda como "el acto -
por el cual el deudor, voluntariamente, transmite una cosa a
un derecho distinto del objeto de la prestación al acreedor-
quien consiente en recibirla en sustitución de ésta con el -
fin de enajenada o realizada hacerse pago de su crédito".⁽⁴¹⁾

La Ley de la Tesorería de la Federación en su artículo-
16, hace referencia a esta figura jurídica, al manifestar --
que la Tesorería de la Federación cuidará que las daciones -
en pago que haga en caso de ser aceptada, se refleje invari-
blemente para darla por consumada en su afectación al Presu-
puesto de Egresos de la Federación y el artículo octavo de -
su Reglamento establece el principio de no aceptar la dación
de bienes, cuando con ella se pretenda cubrir créditos de --

(41).- CASTAN TOBEÑAS.- Obra citada.

naturealeza tributaria salvo que se reúnan los siguientes requisitos: Que los bienes que se ofrezcan sean de utilidad para incrementar el patrimonio nacional, o de fácil realización o venta a juicio y por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público y por último que de ser aceptada la dación, se expida la orden de pago que afecte el Presupuesto de Egresos de la Federación por el valor parcial de los bienes que se adquieran para aplicar su importe al pago del crédito.

Por último, el mismo Ordenamiento dispone en su artículo 65 que no se suspenderá el procedimiento de ejecución, - durante la tramitación para formalizar la dación, a menos de que se garanticen los adeudos, esta institución jurídica también es difícil que se dé en materia tributaria.

La baja es otra forma de extinción de obligaciones que para efectos del artículo 162 fracción I, no tiene ninguna - relevancia, porque sólo afecta a obligaciones de hacer, no - hacer y tolerar, por lo que se refiere a las obligaciones de dar, no afecta a los adeudos anteriores a ella, únicamente - importa porque a partir de ella, ya no se podrán generar más créditos.

Prescripción y Caducidad.- Otras formas de extinción de créditos y obligaciones, lo constituyen dos figuras jurídicas que siendo diferentes entre sí guardan sin embargo algunas semejanzas, nos referimos a la prescripción y a la extinción de facultades (como lo llama el Código Fiscal) o caducidad.

En el Derecho Mexicano la prescripción está regulada --

por el artículo 32 del Código Tributario vigente y en el anterior por los artículos del 55 al 65 inclusive.

El tratamiento en ambos Códigos es diferente, el artículo 55 del Código anterior comprendía ambas figuras jurídicas a diferencia del actual que las distingue e incluso las coloca en apartados distintos a la prescripción en la parte sustantiva y a la caducidad en la procedimental.

El anterior Código sólo la regulaba como excepción y el actual contempla la posibilidad de que se pueda intentar por vía de acción. En el actual se pretendió equilibrar la situación entre los particulares y el Estado, al establecer el mismo plazo para la prescripción de los créditos a cargo de unos o del otro.

Antes se hablaba de prescripción de créditos, ahora se da una concepción más amplia, pues además del crédito fiscal que queda incluido dentro del término obligaciones, también quedan comprendidas bajo ese concepto genérico otro tipo de responsabilidades fiscales, como podría ser la obligación de presentar documentación, declaraciones, tolerar visitas etc.

La prescripción presupone la existencia de un crédito y puede ser interrumpida o suspendida por diversas causas. Según el Lic. Hugo B. Mergain, si llega a producirse la prescripción queda una obligación jurídica, la de no hacer, si se produce la caducidad desaparece el derecho u obligación totalmente, la prescripción no tiene como finalidad liberar aunque pueda producir tal efecto, la caducidad libera por --

ser tal su esencia. (42)

El artículo 32 del Código Fiscal dispone:

"Las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el mismo plazo se extingue, también por prescripción, la obligación del Fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. La prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos, los gastos de ejecución y, en su caso los intereses. La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieran ser legalmente exigidos y será reconocida o declarada por la Secretaría de Hacienda a petición de cualquier interesado."

En el anterior Código de 1938 la prescripción era paragnal para los sujetos del crédito, en el actual como se puede apreciar en la transcripción hecha, puede hacerla valer cualquier persona siempre y cuando tenga interés jurídico, que siempre será interpretado a juicio de la autoridad.

Respecto al cómputo tanto de la prescripción como de la caducidad se cuentan los días hábiles e inhábiles de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 105 del Código Tributario y - la razón de ello es que son términos fijados por períodos a

(42).- Trabajo presentado por el Lic. Hugo B. Margain, con motivo de su ingreso a la Academia de Derecho Fiscal, Sesión celebrada el día 9 de junio de 1971.

diferencia de los fijados por días, en los cuales sólo se -- computan los hábiles.

El término de la prescripción según el precepto que lo regula se inicia a partir de la fecha en que el crédito pudo ser legalmente exigido, y ello ocurre cuando no se realiza el pago dentro del plazo previsto por las disposiciones respectivas (artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, y a falta de disposición expresa; si corresponde a las autoridades fiscales determinar el crédito, el término empezará a computarse transcurridos los 15 días siguientes a la fecha - en que haya surtido sus efectos la notificación del adeudo;- si corresponde a los sujetos pasivos o responsables solidarios, empezará el plazo cuando no se realice el pago dentro de los veinte días siguientes al nacimiento de la obligación fiscal.

El estudio de esta figura jurídica presenta muchos matices, por ejemplo, se ha discutido si para que el término de la prescripción corra, es necesario el conocimiento previo - de la autoridad de que no se realizó el pago, algunos autores como Martínez López consideran que no pueda correr con base en que la esencia de la prescripción es el abandono que el acreedor hace de un derecho conocido o en otras palabras, según este autor, para que exista el abandono del derecho se necesita que se conozca el mismo.

De la Garza no está de acuerdo con este criterio pero - no se extiende en explicaciones, nosotros consideramos que - por regla general no se pueda aceptar el criterio de Martínez López, porque el fundamento del desconocimiento de la Admi-

nistración Pública del hecho generador de la obligación, es una deficiencia en su captación, organización o funcionamiento atribuible a ella misma, aún en el caso de que el particular trate de ocultar el acto jurídico en forma dolosa.

Otro problema que presenta esta institución, es el determinar si la prescripción extingue únicamente la acción para hacer efectivo el adeudo o la obligación misma, considerando aquí aplicable el principio de Derecho Privado con algunas salvedades. La obligación no se extingue y ello traerá como consecuencia inmediata que si el deudor realiza en forma voluntaria el pago del crédito (prescrito), este pago no se pueda considerar como pago de lo indebido y el particular no podrá pedir su devolución.

El Licenciado Margain en el trabajo que con motivo de su ingreso en la Academia de Derecho Fiscal presentó, considera como una distinción entre la prescripción y la caducidad el efecto liberatorio de la última, en contraposición a la prescripción que aunque libera de obligaciones jurídicas no es su finalidad ni su esencia, opinión que compartimos plenamente.

Por contra, De la Garza en su obra considera que el Código Fiscal vigente contiene un criterio distinto al expuesto, pues el artículo 32 del Ordenamiento citado habla de que "las obligaciones ante el Fisco Federal y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años."

El Código Fiscal no regula en forma expresa la prescripción de oficio, habla de que podrá ser reconocida o declarada por la Secretaría de Hacienda, sin embargo internamente - el se dé como causal para cancelar los créditos, que estos - se consideren prescritos y por economía procesal se cancelen a fin de evitar la acumulación de recursos y juicios que por regla general tendrán que ser favorables a los particulares, cabe hacer la aclaración que únicamente se utiliza este procedimiento respecto a los créditos de cuantía menor, lo que resulta razonable, pues aún los que ya están prescritos al - llevarse a cabo su cobro, el particular puede incurrir en g las procesales que conduzcan a que se actualicen y se hagan efectivos.

Como ya se dijo antes, uno de los cambios más importantes en el actual Código Fiscal, es que admite que se pueda - solicitar la prescripción en vía de acción, no se requiere - que se haya iniciado el cobro, pero hay que tomar en cuenta - lo dispuesto por el artículo 168 del mismo Código Tributario en el sentido de que si la autoridad determina el crédito o realiza el cobro, sólo podrán ejercitarse los recursos establecidos en dicho Ordenamiento o en las demás leyes fiscales. Esta disposición es perjudicial al particular de pocos recursos económicos, que no cuenta con asesoría jurídica adecuada que lo pueda orientar y encausar el razonamiento que hace, - es, que ya transcurrieron los 5 años necesarios para la consumación de la prescripción, sin detenerse a considerar requisitos procesales.

Como ventaja que deriva del precepto de referencia, con

siste en que el causante ya no se ve obligado a esperar que le cobren el crédito, sino que transcurrido el plazo de 5 años, puede intentar la declaración de prescripción respectiva.

El artículo 33 del Código Fiscal dispone que la prescripción se interrumpe por cada gestión de cobro del acreedor, notificada o hecha saber al deudor o por el reconocimiento de éste, expreso o tácito, respecto de la existencia de la obligación de que se trata, debiendo existir para que sea válida, constancia por escrito. La autoridad a fin de evitar que el Estado pierda recursos que le son necesarios para su función pública, deberá tener muy en cuenta lo anterior, pues muchas veces se pierden asuntos por no existir la constancia escrita o con las debidas formalidades del o de los actos interruptores.

Es importante establecer si la interposición de un recurso o juicio interrumpe la prescripción, al respecto no existe ninguna disposición que regule el caso, sin embargo el artículo 157 del Código Fiscal que prevé la suspensión del procedimiento, establece que durante la tramitación de los recursos o juicios de nulidad, se suspenderá el procedimiento de ejecución, cuando lo solicite el particular y garantice en cualquiera de las formas previstas el interés fiscal, lo anterior permite concluir que si el particular no lo solicita o no garantiza el interés fiscal, la autoridad puede continuar el procedimiento y la prescripción no se suspende.

Entre las diversas leyes y reglamentos no existe unifor-

formidad al tratar de la prescripción, sobre todo cuando se regula la prescripción de créditos cuya naturaleza no es fiscal y cuyo cobro esté encomendado a las distintas exectoras.

Lo anterior trae como consecuencia grandes perjuicios - al fisco que pierde ingresos y también al particular que no sabe que planteamiento procesal darle a su promoción.

El Código Fiscal manifiesta que la prescripción será reg conocida o declarada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin especificar qué autoridad en concreto debe de - hacerlo, pues se estimó según el informe razonado rendido -- por la Comisión Redactora del Código vigente al Secretario - de Hacienda, que la materia de competencia no debe estar regulada por el Código de la materia, sino por un Reglamento - interior. Como a la fecha de expedición del citado Código no se había expedido el nuevo reglamento, el Tribunal de la Federación consideró aplicable el artículo 3o. Transitorio del Código Tributario, que dispone que las normas que establez-- can competencia o facultades a Organos o funcionarios determinados contenidos en leyes fiscales, orgánicas, decretos, - reglamentos, quedarán derogadas al entrar en vigor el nuevo Reglamento Interior.

Lo que quiere decir que hasta el 23 de mayo de 1977 en- que salió publicado en el Diario Oficial el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, continuó vigente la - Prescripción XXII del artículo 4o. de la Ley Orgánica de la Pro- cureduría Fiscal de la Federación, que le daba competencia a la misma Procuraduría para conocer y resolver en materia de prescripción.

Actualmente no existe problema en materia de competencia, porque en su Reglamento se especifica la de cada una de las dependencias que integran la Secretaría de Hacienda.

La prescripción extingue simultáneamente los recargos, los gastos de ejecución y los intereses.

En materia de prescripción de multas, hay que hacer notar que multa no es un accesorio del impuesto y como consecuencia de ello, la declaración de prescripción del impuesto no implica necesariamente la declaración de prescripción respecto a la multa o que ésta se considere insubsistente.

Se ha discutido si en materia tributaria puede haber renuncia de la prescripción, el Código Fiscal no dice nada al respecto y no existe un criterio definido por parte del Tribunal Fiscal. No obstante lo anterior, creemos que no existe impedimento alguno para que pueda darse, aplicando supletoriamente el Derecho Civil. En el caso de renuncia expresa no existe ningún problema y tratándose de la tácita únicamente se requiere que no exista duda que la conducta realizada -- traiga implícita la renuncia de la prescripción. Su aplicación es rara, entre otras causas porque es difícil establecer cuando un acto se pueda tomar como evidente renuncia a la -- prescripción ganada.

También regula el Código la prescripción de créditos a favor del Fisco, e iguala el plazo de ella para los particulares y para la Administración Pública, a diferencia del anterior en el que el plazo para que el Estado devolviera los créditos que eran en su contra era de dos años.

La prescripción se puede hacer valer en forma de solicitud en vía de acción, cuando no se haya iniciado el procedimiento de cobro, o una vez iniciado, hayan transcurrido más de 5 años a partir de la última diligencia practicada, o sea que se haya suspendido el procedimiento sin una causa legal que lo justifique.

Por último cuando el término de la prescripción se suspende por la interposición de un recurso o juicio de nulidad previa garantía del interés fiscal, una vez dictada la resolución definitiva, según De la Garza, se continúa sumando el tiempo corrido antes de la suspensión y el que haya de correr cuando se levante la suspensión, el anterior criterio nos parece correcto, pero ninguna autoridad le sigue, sino que se inicia el término de 5 años cada vez que se interrumpe la prescripción.

Caducidad.

La caducidad como ya se dijo tiene carácter procedimental. A diferencia de la prescripción no se suspende ni se interrumpe y se encuentra regulada por el artículo 88 del Código Fiscal de la Federación que textualmente dice: "Las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento o incumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión"....

El fundamento de que la caducidad no se suspenda ni se interrumpe; la constituye lo que se expresa en el Informe Razonado del Código, el cual ya se ha mencionado con anterioridad, que considera a la caducidad como un principio de seguridad para los particulares, los cuales al transcurrir los cinco años tendrán la certeza de que el Fisco Federal ya no podrá ejercitar sus facultades, siempre y cuando no se haya notificado la resolución respectiva.

El mismo precepto señala cuando empieza el cómputo, al disponer que empezará a partir del día siguiente al en que hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones o avisos; lo anterior es aplicable a aquellas situaciones en que las leyes fiscales imponen la obligación a los particulares de presentar ese tipo de documentación a fin de estar en posibilidad de determinar algún impuesto, o imponer la sanción que en su caso proceda.

El artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, - dispone que dentro de los cinco años siguientes a la fecha - en que se haya presentado la declaración definitiva o en su caso la complementaria en los términos de esa ley, la autoridad fiscal podrá formular liquidaciones adicionales que determinen la rectificación del impuesto a cargo del causante; como podrá verse, no existe unidad en ambos preceptos y creemos que proceda aplicar la Ley del Impuesto sobre la Renta, - por ser una disposición de carácter especial.

La fracción segunda del artículo 88 del Código Fiscal -

de la Federación, establece también que empezará a correr el término a partir del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos.

De la Garza considera imposible este supuesto, en virtud de que las distintas leyes fiscales imponen la obligación de informar de la producción del hecho imponible, aunque en términos generales es cierto lo afirmado por el autor en cita, creemos que es correcto que se haya consignado esa fracción segunda pues tal situación es de hecho y en los términos en que está redactada, se evita que determinados supuestos no queden comprendidos en lo dispuesto por el precepto.

Por último, la fracción III del mencionado artículo dispone que empezará a correr el término de extinción de facultades a partir del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuera de carácter continuo, el plazo correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado.

En el mismo artículo se consigna que no se extinguirán las facultades de la autoridad fiscal para investigar hechos constitutivos de delitos, pues se considera que ahí entran en juego disposiciones de interés público de mayor jerarquía que los plazos aplicables serían los de las disposiciones penales.

La caducidad se puede hacer valer, transcurridos los 5 años, a partir de los distintos supuestos aplicables en cada

caso: En forma de solicitud, cuando no existe resolución que determine el crédito o existiendo, no se haya notificado la misma. En caso de que se haya notificado la resolución, se alegará a través del recurso de revocación, o bien podrá optar por el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; lo anterior como ya se vió, es una excepción al principio de que para promover el juicio ante el Tribunal Fiscal era indispensable que se agotara previamente el recurso precedente.

La caducidad al ser una institución que se agota cuando el Fisco Federal ejerce sus facultades y se le notifica el causante la resolución, al producirse ese supuesto y no interponer el juicio de nulidad o el recurso de revocación, ya no podrá el particular hacer valer la extinción de facultades en el procedimiento ejecutivo a través del recurso de oposición, porque con la notificación de la resolución que determina el impuesto, termina la caducidad y empieza el término de la prescripción.

Por último, para concluir el estudio de esta materia, - cabe agregar que el artículo que la regula sufrió reformas - publicadas el 29 de diciembre de 1978 y 31 de diciembre de - 1979. La primera de ellas estableció una excepción al principio general de que la caducidad no se interrumpe ni se suspende, al disponer que cuando una resolución o procedimiento fueren revocados a través de un recurso administrativo o juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal, entre la notifica-

ción de los actos impugnados y la notificación de su reposición se suspenderá el transcurso del plazo de caducidad.

De acuerdo con la reforma de 31 de diciembre de 1979, - ejercitadas las facultades y notifica en tiempo la resolución, si esta quedare sin efecto como consecuencia de un medio de defensa legal, el término de extinción de las facultades comenzará a partir de la notificación de la resolución - que ponga fin a la controversia.

Novación.

El Código Fiscal no contiene ninguna disposición respecto a ella, sin embargo la Primera Sala del Tribunal Fiscal - de la Federación, en el año de 1967 consideró en un asunto - de rezago de crédito en el cual se había celebrado un convenio, que se había producido en el ámbito jurídico una novación de las obligaciones a cargo del causante, en virtud de un acto consensual entre el Fisco y el particular que trató - como consecuencia que la exigencia en el cumplimiento de las obligaciones quede sujeto a condiciones totalmente diversas - y textualmente afirma: "...la realización de un acto convencional entre el causante y el Fisco, determina un cambio de la naturaleza jurídica de la que fué rezago, o sea la converción de una obligación fiscal vencida, correspondiente a ejercicios anteriores, en una distinta obligación, también fiscal pero de exigencia futura..."

Podemos concluir que aunque la novación no esté regulada en el Derecho positivo mexicano de hecho se produce en esos aislados.

Existen otras figuras jurídicas, cuya naturaleza no es muy clara, las cuales no quedan encuadradas exactamente como formas de extinción de créditos, bástenos enunciar algunas - como el subsidio, los Cedís, etc.

Plus Peticio.

b).- La fracción II del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, disponía que podría interponer el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, quien haya sido afectada por él y afirma que el monto del crédito es inferior al exigido.

Esta fracción fue reformada en Diario Oficial de 29 de diciembre de 1978, agregándole "cuando el acto que derive la diferencia es imputable a la Oficina Ejecutora que sobre el crédito o se refiera a recargos o gastos de ejecución".

De acuerdo a lo dispuesto por el artículo 114 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, será competente para resolverlo la Unidad de la Secretaría de Hacienda que haya procedido a la determinación del adeudo impugnado. O las autoridades Fiscales de las entidades Federativas Coordinadas, con fundamento en los convenios

de coordinación respectivos.

Aquí el razonamiento es distinto al que se hace cuando se alega cualquiera de los casos de extinción, pues se conajdera que el procedimiento seguido por la ejecutora es válido pero sólo en parte, pues se está en desacuerdo con el monto del crédito y se estima que el adeudo que se debe es inferior al que se está exigiendo.

En la generalidad de los casos cuando se exige más de lo que se tiene derecho es debido a errores aritméticos de las Oficinas Ejecutoras en el monto del crédito principal o de los recargos. Lo que explica la reforma de la fracción citada, en los términos descritos.

Antes de la expedición del Nuevo Reglamento, se seguía en forma interna el mismo criterio con base en el ya citado oficio circular número 314-3-A-72876 de 4 de octubre de 1971, expedido por la extinta Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda.

Es importante precisar que en este recurso no se impugna la legalidad de la resolución que hubiera determinado el crédito, la razón de lo anterior es que al ser notificada la resolución y no haberla impugnado el particular, se considera que la consintió, o en caso de haberla impugnado, fue declarada válida por la autoridad competente por lo que no se

puede aceptar que en la ejecución propiamente dicha se vuelva a discutir su legalidad.

Un ejemplo en el que se desacharfa el recurso con base en lo anterior, sería cuando el particular alega como agravio que el crédito que se le exige es superior al que debe, porque no se tomaron en cuenta determinadas deducciones.

Por eso, es poco frecuente que se interponga el recurso que se estudia alegando como defensa la fracción II del artículo 162 del Código Fiscal de la Federación y que habiéndolo interpuesto este propone:

c) Vicios en el procedimiento.

El último supuesto que prevé el artículo 162 del Código Fiscal, es cuando se interpone el recurso de oposición alegando que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. La fracción III del citado precepto dice textualmente "Que - el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley. En este último caso, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la resolución que apruebe el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación, de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de los casos en que el remate no quede sujeto a aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y - Crédito Público en los términos del artículo 146 y de los — supuestos a que se refiere el artículo 154 del Código.

En el Código Fiscal anterior, estos casos eran materie-

de competencia del Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo con lo que disponía el artículo 160 fracción V inciso 4º del citado Ordenamiento, situación que se modificó al quedar regulado este recurso.

Aquí lo que se pretende es que se deje insubsistente el procedimiento seguido, ya sea en forma total o parcial, buscando que se subsanen las irregularidades cometidas.

Como un requisito para la procedencia del recurso, se dispone que se interpondrá en contra de la resolución que apruebe el remate, disposición que se justifica, si tomamos en cuenta que la mayoría de los actos que integran el procedimiento pueden subsanarse o dejarse sin efecto, al efectuarse su revisión, por parte del superior jerárquico de las ejecutoras, además también se pretendió evitar que los particulares afectados por un procedimiento, trataran de suspenderlo continuamente con su interposición.

Sin embargo, el mismo Código Fiscal establece como excepción a la regla anterior, que el particular pueda interponer la oposición cuando se trate de resoluciones cuya ejecución sea de imposible reparación, lo cual es lógico, pues de ejecutarse ese tipo de resoluciones, el recurso quedaría sin materia de conocimiento. Por lo que se refiere a los bienes inembargables también es clara la excepción, pues al tratarse de rematar bienes de esa naturaleza, se violaría una dis-

posición contenida en el mismo Código que lo prohíbe en forma expresa (artículo 119 del Código Fiscal). Con esta excepción se protegen los bienes que se consideran suficientes y necesarios para subsistir y desarrollar la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.

Es difícil determinar cuando nos encontramos ante una resolución cuya ejecución no sea reprochable, lo único cierto y verdadero es que esa apreciación la hará la autoridad correspondiente en forma discrecional y casuística.

Como ya se dijo antes, el procedimiento de ejecución se inicia propiamente con el requerimiento de pago, lo que significa que a partir de ese momento procesal, cualquier violación al mismo se impugnará hasta que se apruebe el remate, - porque con esta resolución culmina dicho procedimiento y será entonces cuando adquiere carácter definitivo si no es impugnado.

Por reforma publicada el 31 de diciembre de 1979 se agregó como otra excepción a la regla general, los procedimientos no sujetos a aprobación que son aquellos en los cuales - se embargaron y remataron bienes muebles cuyo valor sea menor de \$100,000.00 y los vendidos fuera de subasta pública, en - los términos del artículo 154 del Código Tributario.

La reforma que se comenta, se hizo necesaria para defender los intereses de los afectados por esos procedimientos - que no siendo revisables por cuestión de la cuantía específica tanto en el Código Fiscal de la Federación como en el -

Reglamento de la Secretaría de Hacienda, deben considerarse como definitivos bajo la más estricta responsabilidad de la ejecutora que los llevó a cabo, y desde luego con la supervisión que en todos los procedimientos de ejecución debe de existir por parte de la Tesorería de la Federación.

Fenech en su libro de Derecho Procesal Tributario distingue entre oposición a la procedencia de la ejecución y la oposición a los actos ejecutivos, en la primera el particular intenta obtener respuesta al problema de "si la ejecución ha de realizarse," mientras que en la segunda pretende que se le diga según el autor citado "como debió ser realizado" (43)

De esta distinción Fenech infiere que siendo el proceso de ejecución esencialmente un proceso sin contradicción, tratándose de la oposición a la procedencia de la ejecución ésta no tendría naturaleza ejecutiva, ya que supone contradicción, sino que se trataría de un proceso de declaración.

Por el contrario y esto sería aplicable a la fracción III del artículo 162 del Código Fiscal que estudiamos, tratándose de la oposición a los actos ejecutivos, en ella no se suspendería el proceso de ejecución pues, como afirma el mismo autor, no se discuten derechos sino actos realizados o no regularmente.

(43).- FENECH MIGUEL.- Derecho Procesal Tributario Tomo III, Pág. 47 Librería Bosch.- Barcelona 1951.

Es un tanto discutible que en este último caso, no se discutan derechos, pues se considera que al impugnar el particular el procedimiento, por considerar que no se ajusta a las disposiciones legales aplicables, se está ejerciendo el derecho a que el mismo se ajuste a la Ley.

5.- Substanciación del Recurso.-

a).- Fase del Procedimiento.

La tramitación del recurso es similar a los demás consignados en el Código Fiscal, presentado el recurso se verifica si procede admitirlo y se realizan los trámites necesarios para allegarse todos los elementos necesarios para su resolución, concediéndose por regla general plazos a las distintas Dependencias con el fin de acelerar su tramitación.

Lo relativo a la substanciación de los recursos que prevé el Código Fiscal, entre los que se encuentra desde luego el de oposición, está regulado por el artículo 159 del Código Tributario, el cual, en años recientes ha sufrido diversas reformas.

Ahora, según el precepto en cita, el recurrente deberá expresar los agravios que el acto impugnado le cause, ofrecer las pruebas que se proponga rendir, anejar copia de la resolución combatida y de su notificación, excepto si se hace por correo.

La innovación consistió en que en el escrito en que se interponga el recurso, deberá acompañarse copia de la resol-

ción impugnada y su notificación, el objetivo de ello, podría ser que la autoridad, en forma inmediata esté en posibilidad de constatar si el recurso está presentado en tiempo, además de facilitar su tramitación, al contar con los datos de identificación de la resolución y de la autoridad que la emitió, datos que en muchos casos o no son proporcionados por el recurrente o se dan en forma deficiente o incorrecta.

En materia de pruebas se aplican en forma supletoria -- las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Si existen pruebas que se hayan ofrecido y no se hayan desahogado en el momento de presentar el recurso, se procede a hacerlo. Hasta el 31 de diciembre de 1977 el plazo que se concedía al causante era de 15 días de conformidad a lo dispuesto por la fracción II de dicho precepto vigente en aquella época, a partir de enero de 1978 el término es también -- de 15 días hábiles, pero improrrogables.

La fracción III del artículo 159 del Código Tributario impone la obligación al recurrente de relacionar las pruebas que ofrezca con cada uno de los hechos controvertidos, cuyo incumplimiento dará lugar a que se desechen de plano.

A nuestro parecer es correcta la disposición que se comenta, pues lo que menos se puede pedir al recurrente es que las pruebas que exhiba estén relacionadas con los hechos controvertidos, evitando con ello que la autoridad tenga que analizar pruebas que no son pertinentes.

La autoridad fiscal sin dejar de tomar en cuenta las -- pruebas aportadas por los particulares, deberá formar su criterio esencialment con los informes y constancias oficiales proporcionados por las mismas autoridades fiscales.

También cabe hacer la aclaración que aunque el artículo 159 del Código Fiscal hable de que al oponente se le dará un plazo improrrogable de 15 días a fin de que desahogue las -- pruebas ofrecidas, lo cierto es, que la autoridad administrativa a cualquier momento que lo considere oportuno y no obstante que ya haya transcurrido dicho plazo, pueda solicitar al promovente la documentación o los informes que considere necesarios para resolver el recurso de oposición interpuesto.

Pues no hay que olvidar que si los recursos en general se establecieron como medio de control de la legalidad de -- los actos de la Administración Pública, no es creíble que la misma autoridad se limite a sí misma, sujetándose a plazos -- improrrogables que le impidan allegarse elementos indispensables para dictar una resolución apoyada en derecho. Lo único que quiere significar lo dispuesto por el precepto mencionado, es que el particular transcurrido el término de 15 días -- (hábiles) ya no podrá exigir a la Administración Pública que le permita exhibir determinadas pruebas ni tampoco que las -- mismas sean analizadas.

6.- Resolución del Recurso, sus Consecuencias y Ejecución.

El último párrafo del artículo 159 del Código Fiscal -- dispone que la autoridad fiscal una vez rendidas las pruebas

y recibidos los informes y antecedentes, cuenta con un plazo de 30 días, dentro de los cuales deberá dictar la resolución que en cada caso sea procedente.

Este término por regla general nunca se cumple, más que nada porque la autoridad encargada de emitir la resolución no tiene presión de ninguna naturaleza, ni del causante, ni de la misma Administración (esencialmente por falta de coordinación dentro de su mecanismo interno).

Probablemente la explicación de lo anterior, sea en el particular (parte interesada en forma inmediata en la solución del recurso) pueda promover la llamada negativa ficta - que regula el artículo 92 del Código Fiscal, de acuerdo al - cual las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas por éstas en el término de la Ley fija o, a falta de término establecido, en noventa días y sigue manifestando dicho precepto que el silencio de las autoridades fiscales se considerará como resolución negativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado que - la falta de resolución dentro del plazo señalado da al particular el derecho a que el Tribunal examine el problema en cuanto al fondo y establezca si la negativa de la autoridad a reconocer el derecho del demandante es legal y correspondrá al actor probar que la negativa es infundada. (38)

(38).- Expediente 402/60 Bertha Pinzón N. Va Dirección General de Ingresos Mercantiles y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

También en esta materia se ha sostenido otro criterio - del Tribunal Fiscal, según el cual se afirma que la negativa ficta es una ficción jurídica que opera sólo con la presentación de la demanda y no opera ipso jure en forma independiente; pues se consideró que su función esencial es la de parajtir la solución pronta y expedita de los problemas de carácter fiscal.

Por lo que se refiere a la autoridad competente para -- dictar la resolución se agotó el tema en otras partes del - presente trabajo.

Cabe sólo reiterar lo que se dijo en su oportunidad, -- que al publicarse el Código Fiscal vigente en año de 1967, - no se había expedido el nuevo Reglamento Interior de la Se-- cretaría de Hacienda, instrumento idóneo para delimitar la - competencia de las distintas Dependencias.

A partir de 1971 internamente se trató de corregir la - situación con la aplicación del oficio circular número - --- 314-3-A-72876 de 4 de octubre de 1971, del cual ya se habló - con anterioridad. A partir de la delegación de facultades a las Administraciones Fiscales Regionales y de la creación de la Dirección de Legislación Tributaria se creó una total - - anarquía que terminó con la expedición del Reglamento Inte-- rior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publica-- do en el Diario Oficial de 23 de mayo de 1977, que reguló la competencia por lo que se refiere a este recurso en los ar-- tículos 9ª fracción XX, 10 fracción II, 12 fracción II y por el 94 de dicho Ordenamiento Legal.

El artículo 94 inciso A, disponía que serán competentes para tramitar y resolver el recurso, la Procuraduría Fiscal de la Federación o las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares, cuando se haga valer la prescripción de los créditos fiscales o que el procedimiento no se ha ajustado a la Ley.

Cuando el agravio que se expresa en el recurso consiste en cualquier otro medio de extinción distinto a la prescripción o que el crédito es inferior al exigido el precepto en cita, prevalece que era competente la Unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda que haya procedido a la determinación del crédito.

En el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado, en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1979, la competencia de los recursos administrativos se encuentra regulada por el artículo 114, en el que en su parte relativa dispone que serán competentes para tramitarlo y resolverlo:

a).- La Procuraduría Fiscal de la Federación o las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares, en su caso, cuando se haga valer la prescripción de los créditos fiscales.

b).- Cuando el agravio hecho valer sea que el crédito o créditos que se pretenden hacer efectivos se extinguieron por cualquier otro medio de extinción, o porque se estime -- que el adeudo es inferior al exigido, será competente además de la Unidad Administrativa de la Secretaría de Hacienda que haya procedido a la determinación del crédito impugnado que también contempla el anterior Reglamento, las autoridades --

fiscales de las entidades federativas coordinadas con fundamento en los convenios de coordinación respectivos.

La modificación realizada en esta materia al darle competencia a las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, fue con la finalidad de adecuar la resolución de este tipo de recursos a la política de desconcentración administrativa existente y desde luego con el objeto de que sea la misma autoridad que administra el gravamen la que resuelva en relación a su impugnación.

En el mismo precepto se introduce una modalidad que atañe a las Dependencias antes enumeradas, considerándolas competentes para resolver el recurso de oposición cuando se alegue además de alguna de las causas antes mencionadas, la prescripción de los créditos.

c).- Por lo que toca al recurso de oposición en el que se haga valer como agravio la fracción III del artículo 162 del Código Fiscal, serán competentes para resolverlo las oficinas ejecutoras, salvo que se invoque además de que el procedimiento no se ajustó a la ley, alguno de los medios de extinción de los créditos previstos por las disposiciones fiscales, en cuyo caso, será competente la autoridad administrativa que le corresponda conocer y resolver dicho medio de extinción.

La resolución del recurso, puede ser en el sentido de desecharlo o declararlo procedente.

En el primer caso, no se entra a conocer del fondo del

asunto por alguna causa procesal que lo impide, que puede -- ser que el recurso de oposición no sea el medio procesal adecuado para impugnar el procedimiento que se pretende anular, o porque no se acreditó en forma legal la personalidad del -- promovente, o porque no se acreditó en forma legal la personalidad del promovente, o porque la promoción por medio de -- la cual se interpuso el recurso, fué presentada fuera del -- plazo legal etc.

En el segundo caso al declararse procedente el recurso, se procede a conocer los agravios alegados por el particular pudiéndose declarar fundados e infundados.

Las consecuencias de la resolución del recurso variarán según cada supuesto enunciado, dependiendo también de las -- causas que hayan dado lugar a su interpretación.

En tratándose de resoluciones favorables a las causas -- tes, cuando se haya alegado como agravio cualquiera de los -- medios de extinción previstos por el Código Fiscal, la consecuencia inmediata será que el procedimiento queda insubsistente y no se le podrán cobrar al deudor fiscal los adeudos -- impugnados y en el supuesto de que se haya fundado el recurso en la fracción III del artículo 162 del Código Tributario la resolución favorable tendrá el efecto de que el procedimiento de ejecución se repondrá a partir del acto en contra del cual se hizo la impugnación, pero a diferencia de lo antes enunciado el o los créditos fiscales se harán efectivos -- esta vez ajustándose el procedimiento a las disposiciones -- normativas aplicables al caso.

Herrera Cuervo (39) manifiesta que en los casos de las fracciones I y II del referido artículo 162 del Ordenamiento mencionado, la resolución favorable, indirectamente beneficiará al deudor solidario, si el que promovió el recurso fue el deudor directo y al contrario una decisión adversa al proponente sólo a él afectará.

Por otra parte, cuando la resolución es contraria al causante, ya sea porque se haya desechado el recurso, o se hayan declarado infundados así o los agravios hechos valer, las consecuencias de la resolución que se emita en los supuestos de las dos primeras fracciones del citado artículo 162 del Código Tributario, será que el procedimiento de ejecución se continuara hasta lograr hacer efectivos los adeudos fiscales, y cuando se alegue el supuesto de la fracción III, su efecto será declarar válido el procedimiento.

(39).- ARMANDO HERRERA CUERVO.- Recursos Administrativos y - Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.- Editorial Porrúa, S.A.- México 1976, Pág. 98.

CONCLUSIONES

PRIMERA: El Estado para llevar a cabo las funciones y atribuciones que le son propias requiere de medios económicos cuyo origen y naturaleza son diversos. Entre los ingresos ordinarios se encuentran los impuestos y constituyen la fuente normal de éste para proveerse de fondos; por lo tanto, la Administración Pública debe tener como uno de sus objetivos primordiales, organizar cada día mejor un mecanismo adecuado y eficaz, constituido por una serie de actos y procedimientos— todos ellos de naturaleza administrativa, que le permitan detectar todos los hechos generadores de créditos fiscales, — con objeto de obtener de la mejor manera posible la recaudación de los adeudos que son a su favor.

SEGUNDA: Entre los actos y procedimientos fiscales previos a la determinación del impuesto tienen especial importancia el domicilio de los causantes, el registro de ellos de naturaleza federal que lleva a cabo la Secretaría de Hacienda como — medio de control, las declaraciones, manifestaciones, avisos visitas domiciliarias que los particulares están obligados a presentar o tolerar según cada caso concreto.

TERCERA: Consideramos que nace la obligación tributaria en — el momento en que se realiza la hipótesis prevista por la — ley, con independencia de que en ese mismo momento sea o no exigible dicha obligación, por lo que se refiere al crédito fiscal hay que distinguir y no confundir tres etapas, su nacimiento, su determinación en cantidad líquida y su exigibilidad.

CUARTA: Se estima indispensable llevar a cabo una reforma legislativa y funcional por parte de la Administración Pública a fin de organizar y coordinar adecuadamente las distintas fases del procedimiento administrativo y contencioso con objeto de evitar que el Estado deje de percibir ingresos que le son indispensables.

QUINTA: La discusión de la constitucionalidad de la facultad económica coactiva actualmente está totalmente superada, bastaría decir que sin esa facultad la creación constitucional del Poder Ejecutivo y su facultad de ejecutar la ley y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, sería letra muerta. Lo anterior no excluye que la Administración Pública esté obligada a cumplir con una serie de formalidades esenciales a las cuales debe ajustar toda su actividad que la misma ley le señala y que son de aplicación estricta.

SEXTA: La esencia del recurso administrativo, lo constituye la consideración del particular de que se ha violado un derecho o interés legítimo y su pretensión ante la autoridad administrativa, con independencia de que sea o no la misma autoridad que emitió el acto, de obtener una resolución que le sea favorable.

SEPTIMA: En todos los recursos citados por la doctrina y los consignados entre nosotros en la legislación positiva, se distinguen elementos esenciales sin los cuales no se pueden dar y elementos secundarios que pueden o no formar parte de ellos.

OCTAVA: Conceptuamos como recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, aquel que se interpone ante el órgano administrativo que dictó el acto que se impugna, o su superior jerárquico, con objeto de que lo reveque o lo anule o lo reforme, por considerar que lesione un derecho o un interés legítimo del recurrente y por ser violatorio de las normas legales aplicables al caso.

NOVENA: Existe una crítica que hacer a la forma en que se consignaron los recursos a que se refiere el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, porque a pesar de que se crearon, y esa fué su finalidad inmediata, medios de defensa mas sencillos y con menos formalidades a fin de que los particulares defendieran sus derechos, a través de ellos, en la práctica resulta que a pesar de esa aparente sencillez, para promoverlos es necesaria la asesoría de gente especializada que los oriente, lo que trae como consecuencia que causantes con recursos económicos reducidos, que no les permiten contratar a un abogado o contador para que los auxilien, pierden asuntos por mal planteamiento procesal, aunque en el fondo les asiste la razón.

DECIMA: El artículo 162 del Código Tributario contempla tres supuestos que originan la interposición del recurso, el primero de ellos se refiere a lo que Femench llama oposición a la procedencia de la ejecución y en el se considera por el particular que el procedimiento no debió iniciarse y en los otros casos previstos en las fracciones II y III del citado precepto, unicamente se pretende que el procedimiento se modifique ajustándose a las disposiciones legales aplicables.

DECIMAPRIMERA: Es recomendable llevar a cabo una reforma legislativa a fin de unificar las distintas disposiciones legales que existen en materia de prescripción, en especial respecto a créditos cuya naturaleza no es fiscal y que por diversas razones su cobro está encomendado a las Oficinas Ejecutoras.

B I B L I O G R A F I A

BIELSA RAFAEL, "Derecho Administrativo", Buenos Aires, 1957, 5a. Edición.

BURGOA IGNACIO "Las Garantías Individuales", Editorial Porrúa, S.A., 9a. Edición, México 1975.

CARRILLO FLORES ANTONIO, "La Justicia Federal y la Administración Pública", Editorial Porrúa, México 1973.

CASTAN TOBEÑAS JOSE, "Derecho Común y Foral", Madrid, 6a. -- Edición, Tomo II.

DUVERGER MAURICE, "Instituciones Financieras", Casa Editorial Bosch, Barcelona, Traducción de Jacinto Ros Hembrevella.

ESCOLA HECTOR JORGE, "Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967.

FENECH MIGUEL, "Derecho Procesal Tributario", Librería Bosch, Barcelona 1951, Tomo III.

FLORES ZAVALA ERNESTO, "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", Editorial Porrúa, S.A., México, 6a. Edición.

FRAGA GABINO, "Derecho Administrativo", Editorial Porrúa, México, 7a. Edición.

GARCIA OVIEDO, "Derecho Administrativo", Madrid, 1959, Tomo I.

GIULIANI FURROUCCI CARLOS M., "Derecho Financiero", Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1962, Vol. I

GONZALEZ PEREZ JESUS, "Los Recursos Administrativos", Madrid 1960.

LOPEZ VELARDE GUILLERMO, "Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo".

MARGAIN HUGO B., "Trabajo presentado con motivo de su ingreso a la Academia de Derecho Fiscal" Sesión celebrada el día 9 de junio de 1971.

MARGAIN MANAUTOU EMILIO, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", Universidad Autónoma de San Luis, México, 1973, 3a. Edición.

MARTINEZ LOPEZ LUIS, "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial — Porrúa, S.A., México 1959.

NAYA NEGRETE ALFONSO, "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Porrúa, S.A., México, 1959.

PUGLIESE MARIO, "Instituciones de Derecho Financiero", Fondo de Cultura Económica, México, Versión Española de José Silva.

SAMUELSON PAUL A., "Curso de Economía Moderna", 16a. Edición 1968.

SERRA ROJAS ANDRES, "Derecho Administrativo", Librería de — Manuel Porrúa, México, 2a. Edición 1961.

VALLARTA IGNACIO L., "Estudio Sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económica Coactiva".

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Seminario Judicial de la Federación, Jurisprudencia Común al Pleno y a las Salas, N° 88 pág. 161.

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice al Seminario Judicial de la Federación, año 1965, - parte III, 2a. Sala, tesis 104, pág. 136.

Resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de 24 de septiembre de 1947.

Julio 402/60 Bertha Pinzón M. Vs. Dirección General de Ingresos Mercantiles y Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LEGISLACION CONSULTADA

Código Civil para el Distrito Federal.

Código Federal de Procedimientos Civiles.

Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938.

Código Fiscal de la Federación de 14 de abril de 1967.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de la Tesorería de la Federación.

**Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de -
la Federación.**

Nueva Legislación de Amparo.

**Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Au-
xiliares.**

Ley Orgánica de la Contaduría de la Federación.

Ley de Presupuesto Contabilidad y Gasto Público Federal.

Ley de Hacienda del Distrito Federal.

Reglamento de la Ley de la Tesorería de la Federación.

**Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito -
Público de 20 de mayo de 1977, publicado en el Diario Oficial
de la Federación de 23 del mismo mes y año.**

**Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito -
Público de 28 de diciembre de 1979, publicado en el Diario -
Oficial de la Federación el 31 del mismo mes y año.**

**Reglamento de la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fon-
dos y Valores de la Federación.**

Acuerdo número 102-2-101 de 1ª de octubre de 1948, Expediente 102/399.4/122657, expedido por la Subsecretaría de Ingresos.

Acuerdo número 102-2654 de 30 de julio de 1974, expedido por la Subsecretaría de Ingresos.

Acuerdo número 102-C-990 de 31 de julio de 1974, expedido -- por la Subsecretaría de Egresos.

Circular número 519-III-1-23 de 4 de marzo de 1960, Expediente 390(015)144, expedida por la Contaduría de la Federación.

Circular número 529-I-34917 de 8 de noviembre de 1974, Expediente 390.1/14981, expedida por la Contaduría de la Federación.

Circular número 303-I-33 de 25 de marzo de 1960, Expediente-512.4(015)13105, expedida por la Dirección de Egresos.

Oficio Circular número 314-3-A-72876 de 4 de octubre de 1971, expedido por la Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda.

Oficio Circular número 314-3-A-58962 de 1ª de noviembre de 1965, Expediente 390.1(010)1986, expedido por la Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda.