

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
"ACATLAN"

El Recurso de Revocación en el
Código Fiscal de la Federación

M-0030905

T E S I S

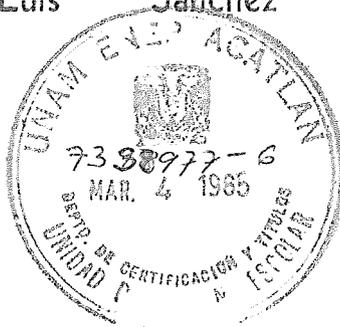
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A

José Luis Sánchez Pérez

MEXICO



1985



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

A la memoria de mi Padre el
SR. HERMILO SANCHEZ FUENTES
cuyo ejemplo como padre y hombre
recto, me enseñó lo valioso que son
la honradez, el trabajo, la moral y
el estudio.

A mi Madre
SRA. MARIA LUISA PEREZ HERNANDEZ
VDA. DE SANCHEZ.
como un homenaje a su abnegación como
madre y esposa, con todo cariño y --
veneración.

A mi querida esposa
SRA. CRISTINA HERNANDEZ P.
que me alentó y me dió ánimos
para seguir estudiando.

A mis hijos
JOSE LUIS Y ROSA ARELI
Con mucho cariño.

A mi Asesor:

LIC. EDUARDO BECERRIL VEGA.

Con agradecimiento por haberme
proporcionado su valiosa ayuda,
paciencia y comprensión en la
elaboración de esta tesis.

Entrañablemente a
mis hermanos :

CRISTINA

GULLERMINA

HERMILO

YOLANDA

MARIA LUISA

MARIA DE LOS ANGELES

ALICIA

INES Y

JOSE RAUL

Al distinguido amigo y compañero
LIC. JOSE JOYA DELGADO
quien con sus valiosos conocimientos
me ilustró y con sus oportunos -
consejos me ayudó en la corrección
de este trabajo.

A todas las personas que me
estimularon en mi carrera --
dándome su apoyo y compren-
sión para seguir adelante.

CAPITULADO

M-0030905

INTRODUCCION

CAPITULO I

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Pág.

1.-	NOCIONES GENERALES	
	A) ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS RECURSOS	
	B) NECESIDAD DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	10
	C) EL PROCESO ADMINISTRATIVO	11
2.-	EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	15
	A) LAS GARANTIAS INDIVIDUALES	15
	B) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL EN LAS CONSTITUCIONES DE 1857 Y 1917	20
	C) CARACTERISTICAS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD	23
	D) LA FACULTAD DISCRECIONAL	23

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1.- GENERALIDADES

	Pág.
A) CONCEPTO	37
B) NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO	39
C) ELEMENTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	41
D) CRITERIOS DE CLASIFICACION DE LOS RECURSOS	42
2.- RECURSOS Y DERECHO DE PETICION	44
A) RECURSOS Y ACCIONES JURISDICCIONALES	44
B) LA ALZADA O RECURSO JERARQUICO	46
C) EL DERECHO DE PETICION	50
D) EL SILENCIO DE LA ADMINISTRACION	53
E) LA RECONSIDERACION COMO EJERCICIO DEL DERECHO DE PETICION	59

CAPITULO III

EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL

1.- ANALISIS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION	
A) NOCIONES PRELIMINARES	
B) CONCEPTO	72
C) PROCEDENCIA DEL RECURSO	76

	Pág.
D) IMPROCEDENCIA DEL RECURSO	97
2.- TRAMITE DEL RECURSO	99
A) INTERPOSICION DEL RECURSO	99
a) BOSQUEJO DE UN ESCRITO DE REVOCACION	103
b) LUGAR DE PRESENTACION DEL ESCRITO	106
B) DE LA PRUEBA	107
a) OFRECIMIENTO DE PRUEBAS	109
b) ADMISION DE PRUEBAS	110
c) DESAHOGO DE LAS PRUEBAS	111

CAPITULO IV

LA RESOLUCION QUE PONE FIN AL RECURSO

1.- VALORACION DE LAS PRUEBAS	
2.- FINALIDAD Y EFECTOS DE LA RESOLUCION	116
3.- PARTES DE UNA RESOLUCION	117
A) ANTECEDENTES	117
B) ADMISION DEL RECURSO	117
C) CONSIDERANDOS	118
D) PUNTOS RESOLUTIVOS	118
4.- NOTIFICACION DE LA RESOLUCION	122

	Pág.
5. - AUTORIDADES FACULTADAS PARA RESOLVER EL RECURSO	124
A) PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDE- RACION	124
B) TESORERÍA DE LA FEDERACION	124
C) DIRECCION GENERAL DE RECAUDACION	124
D) DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS	125
E) DIRECCION GENERAL DE ADUANAS	125
F) DIRECCION GENERAL DEL REGISTRO FEDERAL DE VEHICULOS	125
G) DIRECCION DE RECURSOS DE REVOCA- CION	125
H) DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS LE- GALES	125
I) ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONA- LES	126
J) ADMINISTRACIONES REGIONALES DE ADUANAS	126
K) SUBPROCURADURIAS FISCALES REGIO- NALES	126
L) DELEGACIONES REGIONALES DEL RE- GISTRO FEDERAL DE VEHICULOS	126

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

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

El trabajo que presento a consideración del Jurado se elaboró con dedicación, empeño e interés, cuyo principal objetivo es dar una explicación sencilla de una de las defensas que tiene el contribuyente, frente a las autoridades fiscales, la cual se encuentra prevista en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación y se le denomina recurso administrativo de revocación.

El recurso de referencia, fué instituído para que a través de éste las Dependencias del Ejecutivo en materia fiscal federal, controlen la legalidad de sus actos, toda vez que las autoridades fiscales involuntariamente al emitir sus resoluciones, cometen errores tanto de hecho como legales, perjudicando con ello a los gobernados.

Para evitar que los administrados resulten afectados por los errores de la administración activa, se creó el recurso de que se trata, el cual se caracteriza por ser el más importante y seguro de los previstos en el Código Fiscal vigente. Además, con su existencia se evitan gastos inútiles ante los tribunales, pues, las autoridades con eficacia y buena fe corrigen los errores en que hayan incurrido, cumpliéndose con ello con la justicia administrativa que es uno de los fines del derecho y, en consecuencia, se fomentan las buenas relaciones entre el fisco y los particulares.

Esta tesis reúne la información básica de los recursos administrativos y de temas relacionados con los mismos, cada uno de los cuatro capítulos por su formación especial, se dividen en puntos y éstos a su vez en incisos, que sumados a otros pasos, dan una idea general de la composición de los citados recursos.

Veamos ahora en forma breve lo que se encontrará en cada uno de los cuatro capítulos:

En el primero, hago una síntesis genérica de la noción que se tiene sobre los recursos en el devenir histórico y la evolución que han tenido, la necesidad de contar con ellos y el lugar en el que se encuentran en el mundo jurídico. Asimismo, trato el principio de legalidad, sus características primordiales y su diferencia con la facultad discrecional y la relación que hay entre ambos.

El segundo, trata del concepto, elementos, criterios de clasificación y naturaleza jurídica del recurso. Así también, de la diferencia entre recurso y derecho de petición, acción y recurso, alzada y recurso jerárquico. Igualmente, se aborda la negativa ficta establecida en el Código Fiscal de la Federación.

Se analiza en forma genérica la actividad financiera del Estado. Se destaca la trascendencia del recurso administrativo de revocación, se examina su concepto, su procedencia, los lineamientos para su interposición y la improcedencia de éste. Se aborda el ofrecimiento, admisión y desahogo de las pruebas.

Por último, nos ocupamos de la valoración de las pruebas, la resolución que pone fin al recurso, su finalidad y efectos, partes de una resolución, autoridades facultadas para resolver el recurso de que se trata y notificación de la resolución emitida.

CAPITULO I

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

1. - NOCIONES GENERALES.

Consideramos que el tema que vamos a tratar es complejo, en consecuencia, trataremos de estudiar en forma genérica la idea que se tiene sobre los recursos administrativos, a efecto de introducirnos al análisis del recurso de revocación en materia fiscal, base de -- nuestro trabajo. Sin embargo, estimamos destacar en forma previa y sintética la evolución de los recursos administrativos.

A) ANTECEDENTES HISTORICOS DE LOS RECURSOS.

Los recursos tienen su origen en el Derecho Romano, mismos que no tuvieron la trascendencia que hoy tienen. Uno de los recursos -- que existieron en aquél tiempo, según Guillermo Floris Margadant, era la REVOCATIO IN DUPLUM, del que se tienen noticias muy va- - gas; no obstante, se ha podido establecer que procedía en contra de sentencias que tenían defectos de fondo o de forma, por lo que, el - demandado pedía la revisión alegando la nulidad del juicio, ejer- - ciendo una acción con el mismo nombre del recurso, pero en caso - de abusar de ella o perder, corría el riesgo de ser condenado por - el doble del valor del objeto del juicio.¹

Eugene Petit, declara que otro recurso era el IN INTEGRUM RES- - TITUTIO, de carácter extraordinario, que procedía en casos excep- - cionales, en los cuales el demandado como el demandante estaban - facultados para interponerlo, cuando creían lesionados sus dere- - chos por una sentencia, obteniendo del Magistrado la IN INTEGRUM RESTITUTIO, pero solamente cuando concurrían determinadas con- - diciones como son el dolo, la intimidación, error justificable o que hubiera un falso testimonio que diera origen a una sentencia injusta como cuando un juicio era contrario a un menor de veinticinco - - años.²

Urcisinio Alvarez, afirma que también se tiene noticias de un re- - curso administrativo, el cual procedía cuando había una contro-

(1) Cfr. El Derecho Privado Romano, p. 174, 7a. Ed., Edit. - Esfinge, S.A., México, 1979.

(2) Cfr. Tratado Elemental de Derecho Romano, p. 646, Edit. - Nacional, México, 1971.

versia jurídica entre el Estado y los particulares, pero en Roma el Estado nunca se despojó de sus atributos de soberano, — pues en ningún caso sometió la decisión de la contienda a un órgano jurisdiccional especial, como es el caso de nuestro derecho, que creó un tribunal autónomo para resolver esos conflictos. El recurso aludido, se creó más bien para rescatar del poder de los particulares algún o algunos de los bienes que le pertenecían, o bien, para cobrarse alguna deuda constituída a su favor, es decir, que el recurso era para beneficio del Estado Romano y no para el particular.³

Por último, Agustín Bravo González y Sara Bialostosky, expresan que otro de los recursos era la INTERCESSIO, que procedía contra la decisión del cuestor y otros funcionarios públicos, — cuando a juicio del particular consideraba que la sentencia era injusta o que le perjudicaba, por lo que pedía no se ejecutara, — mediante el veto de los tribunos o por intercessio de los cónsules.⁴

Posteriormente, al evolucionar la ciencia del Derecho con el paso de los siglos, también se transformaron los recursos, pero dentro del Derecho Civil. Debido al adelanto de que hablamos, el Derecho se dividió doctrinalmente en dos ramas jurídicas, — que dieron origen por consiguiente a otras, como es el caso del Derecho Público que dió nacimiento al Derecho Administrativo.

Consideramos que es importante hacer una breve cita sobre la creación del Derecho Administrativo, en razón a que el desarrollo alcanzado por dicha rama jurídica, es similar al adelanto que han tenido sus propios recursos.

Así tenemos que el Derecho Administrativo fué creado en Francia a principios del siglo XIX. En México se tuvo noticias poco después. Sin embargo, el conocimiento sobre esta materia era muy limitado a consecuencia de su novedad, por esa razón y porque apenas en 1821 se había consumado la independencia de nuestro país, no se le dió la debida importancia, sino hasta después de la mitad del citado siglo, en el que se empezaron a escribir tratados sobre el particular, como el de Don Teodosio Lares, quien escribió un libro sobre la Teoría del Derecho Ad-

(3) Cfr. Curso de Derecho Romano, p. 182, T. I., Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955.

(4) Cfr. Compendio de Derecho Romano, p. 170, 7a. Ed., Edit. Pax Mex., Librería Carlos Cesarman, S.A., México, 1975.

ministrativo y de su creación en los siguientes términos:

"SEÑORES: .

Honrado por el Ateneo con el diploma de socio de número he querido contribuir á las nobles miras de esta sociedad filantrópica, dando lecciones de una ciencia poco cultivada por nosotros, y de la más alta importancia para el acierto en la Administración Pública, hablo del Derecho Administrativo, por cuya perfección se han hecho tantos esfuerzos en la Francia, hasta llegar á elevarlo á una teoría verdaderamente científica, estableciendo principios positivos, necesarios é incontestables, de que pudieran deducirse rectas y seguras consecuencias para el bien y mejora en la Administración de los pueblos. Cormenin y Macarel en 1818, han sido los primeros que han dirigido en Francia la práctica de este derecho, aquél en sus Cuestiones de Derecho Administrativo y éste en sus Elementos de Jurisprudencia, Gerando en 1819, y Foucart en 1841, han dignamente abierto el camino á la enseñanza de este interesantísimo ramo del derecho, cuyos elementos, antes esparcidos, ha sabido coordinar Laferrière y cuyos principios ha procurado establecer Chaveau Adolphe, con claridad y precisión á fin de fijar esta ciencia bajo sus verdaderas bases".⁵

Con los estudios de Don Teodosio Lares, los de José María Castillo Velazco y de otros doctrinarios mexicanos, los cuales eran muy contados en aquél tiempo, empezaron sus ideas a dar las bases para formar el Derecho Administrativo Mexicano, con las características propias que tenía nuestro derecho en esa época.

Por otra parte, la doctrina francesa solamente hablaba del recurso contencioso administrativo, el que procedía en caso de controversia entre el particular y la administración, el cual se interponía ante tribunales administrativos. En México por no contar con éstos, los administrados ocurrían a los tribunales jurisdiccionales, esto quiere decir que en principio en el país no había propiamente recursos administrativos o al menos no como los conocemos hoy, pues los medios de defensa con que contaba el particular eran las quejas y reclamaciones, que utilizaba para inconformarse de los actos lesivos de la administración, los que causaban al administrado una violación a sus derechos e intereses jurídicos.

(5) Lecciones de Derecho Administrativo, pp. 1 y 2, Imprenta de Ignacio Cumplido, México, 1852.

Para reforzar nuestra aseveración, citaremos a José María Cas-
tillo Velazco, que sostenía:

"Es un deber de las autoridades del orden administrativo prestar atento oído á las quejas, satisfacer las justas reclamaciones, re-
mediar abusos, favorecer los proyectos de mejoras locales, des-
pertar el celo de las corporaciones públicas y en fin hacer todo
el bien posible resolviendo de plano los negocios leves, y los --
graves previa la instrucción de expediente gubernativo sucinto y
poco dispendioso".⁶

Como puede observarse, estas defensas no consagran en reali-
dad una protección a los gobernados, en atención a que la admi-
nistración solamente tiene el deber de oír las quejas y satisfa-
cer las justas reclamaciones, sin la obligación de efectuar efec-
tivamente una revisión de sus actos como en los recursos actua-
les, sino que desconocían el derecho de los particulares, por es-
ta razón, las reclamaciones y las quejas no eran seguras ni efi-
caces, pues no se distinguía claramente lo puramente adminis-
trativo de lo contencioso administrativo.

Al respecto, el maestro Teodosio Lares, opina que:

"No distinguiéndose en los negocios de la administración los que
son puramente administrativos, de lo contencioso administrativo,
los derechos de los ciudadanos se perjudican, sufren sus intere-
ses, careciendo de remedios saludables, sin quedarles otro arbi-
trio que el inseguro y por lo común ineficaz, de la responsabili-
dad; los errores de la administración no se corrigen, y la ener-
gía en la acción del ejecutivo, es la ruina de aquellos sobre los
cuales se ejerce. En vano sería buscar en la legislación vigen-
te un recurso que proporcionara la reparación de tan graves --
perjuicios."⁷

De lo anterior, se deduce la ineficiencia e inseguridad que re-
presentaban los aludidos medios de defensa, en virtud de que -
existía una confusión, entre las reclamaciones que interponía el
particular ante la administración y el recurso contencioso admi-
nistrativo que resolvía el poder judicial.

(6) Derecho Administrativo Mexicano, p. 275, T. II., Edit. Ta-
ller de Imprenta de la Escuela de Artes y Oficios para Mu-
jeres, México, 1874.

(7) Lares, Teodosio. ob. cit. pp. 7 y 8.

Además, otra de las razones de dicho desconcierto era la creencia de que los recursos administrativos debían tener semejanza con los recursos del derecho privado, aduciendo que las manifestaciones de la actividad administrativa debían realizarse dentro del marco del derecho civil, pero a medida que evolucionaron las defensas de que se trata, adquirieron características propias que motivaron una idea más precisa de lo que eran los recursos administrativos.

Con estas características llegamos a la década de los veinte, en donde se presenta una teoría más elaborada de los recursos administrativos, pues las ideas de los doctrinarios franceses, italianos y españoles, ya eran conocidas por los juristas nacionales.

En el año de 1929 adquieren importancia los recursos administrativos, en razón de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dictó una ejecutoria en la que manifestó que antes de interponer el juicio de amparo en materia administrativa, debían agotarse previamente los recursos o medios de defensa, con que contara el particular para combatir los actos de la Administración que le causaren agravio.

Con relación a lo anterior, el ilustre Antonio Carrillo Flores, manifiesta:

"El problema de los recursos administrativos en México tiene interés sobre todo a partir del año de 1929, en que la Suprema Corte de Justicia, sienta la tesis de que la procedencia del amparo en materia administrativa está condicionada al agotamiento de los recursos o medios de defensa con que el particular cuenta para impugnar una decisión que le agravie."⁸

Sin embargo, no se obtuvo un resultado del todo positivo, toda vez que en la década de los años treinta el derecho administrativo era desconocido, es decir, no había alcanzado el desarrollo satisfactorio, por lo que los recursos seguían la misma suerte, pues en ese tiempo poco se había escrito en nuestro país, contándose por lo general con tratados extranjeros que en muchas ocasiones tenían aplicación en nuestro país, ya que sus teorías no eran congruentes con nuestro sistema jurídico.

(8) La Justicia Federal y la Administración Pública, p.105, 2a Ed., Edit. Porrúa, México, 1973.

Al respecto, Gabino Fraga, dice:

"En la exposición del régimen administrativo de nuestro país hemos ocurrido con mucha frecuencia a teorías sustentadas en el extranjero para explicar fenómenos similares. Esto ha obedecido a la falta de fuentes nacionales que puedan prestar la utilidad de aquellas teorías y, a que a pesar de que en México se han escrito ya tratados de Derecho Administrativo, como los de Lares, Cruzado y Castillo Velasco, el esfuerzo que dichos tratados significa, se refiere a épocas en que todavía era más incipiente, de lo que es en la actualidad, la rama del derecho relativa a la administración."⁹

Aún más, en 1938 se tenía la opinión de que el derecho administrativo era reciente, así como también los recursos administrativos, afirmación que concuerda con lo expuesto por Anselmo Dávila Gámez, al considerar que:

"Todos los tratadistas del Derecho Administrativo están acordes en afirmar que este derecho es de formación reciente, un derecho nuevo; pero si eso han podido decir los juristas europeos -- ¿qué no podríamos decir nosotros? Seguramente que para nosotros este derecho es novísimo, ya que, como veremos más adelante, este derecho ha sido casi desconocido en México, sólo de algunos años a esta fecha han empezado a infiltrarse las nuevas teorías del Derecho Administrativo en nuestro país."¹⁰

Respecto a los medios de defensa que existían en aquellos años, no tenían propiamente el nombre de recursos administrativos, en razón del atraso de la materia administrativa en nuestro país; asimismo, porque la ley no les daba ese carácter, aun cuando ya existía una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a que hemos hecho referencia con anterioridad. Para mayor claridad y para enriquecer nuestra exposición exponremos ejemplos en los cuales se observa que a las inconformidades no se les llamaba recurso.

Así tenemos que el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre Daciones para el Distrito y Territorios Federales de 25 de abril de 1934, establece:

(9) Derecho Administrativo, Advertencia Preliminar, Edit. Porrúa, México, 1934.

(10) El Estado de Derecho, pp. 57 y 58, Tesis Profesional, Facultad de Derecho, México, 1938.

"Cuando los interesados no objeten la liquidación dentro del término de 15 días siguientes a aquél en que se les haya notificado se considerará que están conformes con ella. Si no estuvieren conformes, dentro del mismo plazo de 15 días, contados a partir del momento en que se hizo de su conocimiento la liquidación, podrán formular todas las objeciones que tuvieren y presentarán todas las pruebas que a su derecho convenga. Pasado este plazo, no se admitirá ninguna nueva objeción ni cualquier otra prueba."

El segundo caso lo estatuye el artículo 19 del Decreto de 11 de julio de 1934, que se refiere al Impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz que dispone:

"En caso de inconformidad de los causantes, con las calificaciones o reconsideraciones que se le formulen, manifestada dentro de un plazo de veinte días, previo aseguramiento del impuesto con depósito en la Oficina Recaudadora correspondiente, en los casos que proceda, se rectificará o ratificará la calificación, o en su caso la modificación de ésta, para cuyo efecto servirán de base los datos e informes que proporcionen la Secretaría de Agricultura y Fomento y la de Economía Nacional."

Al respecto, Genaro Martínez Siller, expresa:

"Como puede observarse, aunque el numeral transcrito no lo asienta literalmente, nos encontramos ante la presencia de un recurso administrativo que en un plazo de veinte días debe ser agotado por el causante inconforme con la calificación o reconsideración que se le formule."¹¹

No estamos de acuerdo con la afirmación de Martínez Siller, de que nos encontramos ante un recurso administrativo, puesto que son simples defensas que carecen de uno de los requisitos esenciales de los recursos administrativos, como es el que los establezca la propia ley como tales. Por esta razón, a partir de 1936 se empezaron a instituir legalmente estas defensas como recursos administrativos.

(11) Los Recursos en el Derecho Fiscal Federal Mexicano, p. 9, número 340, Edit. Revista Fiscal y Financiera, México, Junio de 1976.

"DECRETO por el cual se previene que las resoluciones de las Oficinas Federales de Hacienda imponiendo sanciones, podrán ser recurridas por los interesados.

Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos. - Presidencia de la República.

EXPOSICION DE MOTIVOS

La supresión del Jurado de Infracciones Fiscales y la asignación de sus funciones al Tribunal Fiscal de la Federación, ha traído como consecuencia que un gran número de multas de pequeña cuantía deben ser objeto de juicio ante el referido Tribunal para determinar la legalidad de la imposición.

Por otra parte, conforme a la Ley de Justicia Fiscal, las reclamaciones que los infractores formulan deben reunir los requisitos formales de una demanda y por lo mismo un número también importante de casos deja de ser objeto de revisión, por carecer los interesados de posibilidad para cumplir con los requisitos formales que requiere la ley citada.

Además, la reclamación ante el Tribunal Fiscal de resoluciones relativas a multas de cuantía inferior a \$100.00 implica por una parte un fuerte recargo de labores para el propio Tribunal en asuntos de mínima importancia, distrayendo su atención de otra clase de negocios que sí requieren especial dedicación. Al propio tiempo la intervención que las autoridades que impusieron la sanción y la Secretaría de Hacienda deben tener en el juicio relacionado con el estudio de esas pequeñas multas, impone la necesidad de cumplir una serie de trámites que asimismo trae como consecuencia un recargo de labores para dichas dependencias.

En esa virtud, se ha considerado pertinente establecer un recurso administrativo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, contra las resoluciones de las Oficinas Federales de Hacienda que impongan multas hasta la cantidad de \$100.00, sin exigir para la interposición del recurso ninguna formalidad especial, con objeto de que existan facilidades para que cualquiera persona esté en condiciones de hacer valer su inconformidad y lograr que la propia Secretaría revise los procedimientos del inferior, aunque asegurándose en todo caso el interés fiscal para evitar perjuicios a la Hacienda Pública.

La creación de este recurso no implica, en manera alguna, limitaciones del derecho que asiste a los sancionados para ocu-

rrir ante el Tribunal Fiscal en contra del acuerdo que para resolver el recurso dicte la Secretaría de Hacienda.

LAZARO CARDENAS, Presidente Constitucional de los Estados Unidos, a sus habitantes sabed:

Que en uso de las facultades extraordinarias en materia de ingresos, de que me hallo investido por Decreto de diciembre de 1936, he tenido a bien expedir el siguiente

DECRETO

ARTICULO 1.- Las resoluciones que dicten las Oficinas Federales de Hacienda para imponer sanciones hasta por \$100.00, podrán ser recurridas por los interesados ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 2.- Para interponer el recurso a que se refiere el artículo anterior, los interesados disfrutarán de un plazo de diez días hábiles, contados a partir del siguiente a la notificación de la multa.

Las Oficinas Federales de Hacienda anotarán en el expediente respectivo la fecha en que se haya llevado a cabo la notificación.

ARTICULO 3.- Las Oficinas Federales de Hacienda, al admitir el recurso, asegurarán el interés fiscal y si por cualquiera circunstancia la garantía no pudiera obtenerse dentro del término de diez días contados a partir del siguiente al en que se hubiere presentado el escrito de inconformidad, se tendrá como no interpuesto el recurso.

Una vez que se encuentre asegurado el interés fiscal, la Oficina Federal de Hacienda enviará el asunto a la respectiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

ARTICULO 4.- La interposición del recurso a que se contraen los artículos anteriores, no requerirá otra formalidad fuera de las señaladas y la Secretaría de Hacienda procederá a llevar a cabo la revisión del asunto con la sola manifestación de inconformidad hecha por el interesado.

TRANSITORIOS

ARTICULO 1.- Se derogan todas las disposiciones que se opongan al cumplimiento de este Decreto.

ARTICULO 2. - Este Decreto entrará en vigor el día 1o. de ma
yo de 1937".

El Decreto transcrito estatuye un recurso administrativo que no tiene nombre. Es hasta el año de 1938 cuando al recurso de que se trata se le denominó de revisión, según se desprende de lo previsto por el artículo 227 del Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1938, publicado en el "Diario -- Oficial" el 31 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1o. - de enero de 1939, que en su parte conducente prevé:

"Contra las resoluciones de las Oficinas Federales de Hacienda, - en las que se impongan multas hasta de \$100.00, existirá el recur-
so de revisión ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

A partir del inicio de vigencia del Código Fiscal que nos ocupa, los juristas mexicanos se han avocado al estudio de los recursos administrativos, de tal suerte que estos medios de impugnación han hecho que paulatinamente el particular obtenga una verdadera de fensa frente a la Administración Pública, pues no solamente el órgano jurisdiccional debe impartir justicia, sino también la Administración por medio de sus órganos facultados para el efecto.

Cabe apuntar que, en materia fiscal se han estado recopilando las teorías elaboradas respecto a los recursos administrativos, lo que ha motivado profundizar sobre el estudio de éstos, para estar en - condiciones de estructurarlos en forma procedente. Así el Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1966, dado a conocer en el Periódico Oficial del 19 de enero de 1967, en vigor el 1o. de abril del propio año, establece recursos administrativos - cuya construcción es conforme a la técnica jurídica. Asimismo, el Código de la materia expedido el 30 de diciembre de 1981, publica - do en el "Diario Oficial" de 31 del mismo mes y año, vigente a par - tir del 1: de enero de 1983, con excepción hecha del Título VI del - procedimiento contencioso administrativo que entró en vigor el 1: - de abril del mismo año, depura la Técnica Jurídica en cuanto a la - construcción de los recursos administrativos.

B) NECESIDAD DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Desde tiempos remotos el hombre ha tenido la necesidad de de - fenderse del medio que lo rodea, así como de sus propios seme - jantes, esto es, de todo aquello que lo daña o perjudica, por es - ta razón creó medios de protección para contrarrestar total o - parcialmente los efectos nocivos que disminuyan su integridad fi
sica.

Análogamente, el particular afectado en sus derechos e intereses por un acto o resolución administrativa, debe tener a su alcance los medios legales para impugnar éstos, es decir, contar con los recursos administrativos establecidos por la Ley, para combatir la aplicación indebida de las decisiones improcedentes.

Emilio Margain Manautou, opina que no siempre la actuación del Poder Público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por error de interpretación, exceso en el cumplimiento de sus funciones, o bien, por arbitrariedades de las autoridades administrativas encargadas de aplicarlos, lo que origina una violación de los derechos de los administrados. El propio autor agrega que contra actos de tal naturaleza, se ha reconocido la necesidad de dotar a los particulares, de recursos o medios de defensa ante la propia Administración Pública, para obtener la anulación de los actos que le perjudican o causan agravios.¹²

En síntesis, es dable afirmar que, para evitar arbitrariedades, resulta fundamental el recurso administrativo, que constituye un medio de control de las autoridades administrativas que se apartaron del marco jurídico, contraviniendo al principio de legalidad.

C) EL PROCESO ADMINISTRATIVO.

Es menester precisar el significado de las palabras proceso y procedimiento, puesto que, dichos términos al emplearse como sinónimos, provocan confusiones y controversias.

Conforme al criterio de Joaquín Escriche el proceso es:

"El conjunto o agregado de los autos y demás escritos en cualquier causa civil o criminal. Fulminar el proceso es hacerle y sustanciarle hasta ponerle en estado de sentencia. Vestir el proceso es formarle con todas las diligencias y solemnidades requeridas por derecho".¹³

(12) Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, pp. 157 y 158, 2a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1969.

(13) Legislación y Jurisprudencia, p. 1452, T. III., Edit. Manuel Porrúa, S.A., Librería, México, 1979.

Armando Porras y López, declara:

"El término proceso significa, en su acepción genérica, una serie de fenómenos que íntimamente unidos acaecen en el tiempo y en el espacio".¹⁴

Al respecto, Wilburg Jiménez Castro, manifiesta:

"Los procesos están constituidos por las diferentes fases o etapas de un acontecimiento. A través de ellos es como se establecen reglas o normas de actuación o dicho en otra forma, las actividades humanas se regulan institucionalmente".¹⁵

A su vez, Manuel María Díez, opina que la palabra proceso significa avanzar, marchar hacia un fin determinado a través de sus cesivos momentos.¹⁶

Jesús Toral Moreno, sostiene que:

"Proceso es:

(1) En su acepción más amplia y general, cualquier realidad que se transforma, y que consta de diversos fenómenos, muy diversos entre sí, pero que se unifican porque todos ellos tienden a un resultado común.

(2) En sentido jurídico, es un conjunto de actos que tienden a un fin común de índole jurídica: el proceso de formación de una ley o de un contrato.

(3) En sentido más restringido (en su acepción procesal), un conjunto de actos del tribunal, de las partes y de terceros, para lograr el cumplimiento de la función Jurisdiccional."¹⁷

(14) Derecho Procesal Fiscal, p. 191, Edit. Textos Universitarios, S.A. México, 1980.

(15) Administración Pública para el Desarrollo Integral, p. 251, 2a. Ed., Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

(16) Cfr. Derecho Administrativo, p. 222, T. V., Edit. Plus Ultra, Buenos Aires, 1971.

(17) Apuntes del Primer Curso de Derecho Procesal Civil, p. 2, Facultad de Derecho UNAM, México, 1960.

Substancialmente, el proceso es una idea abstracta, causa, manera, motivo, fundamento u origen de algo. La doctrina afirma que es teleológico. Es la serie de fenómenos vinculados entre sí en un tiempo y espacio determinado, el cual tiene por objeto lo grar la finalidad que se persigue.

Cabe destacar que, el término proceso es usado como sinónimo de Juicio, pero resulta incorrecto, por lo expuesto en el párrafo precedente, dado que afirmamos que el proceso es un conjunto de actos con determinadas fases o etapas, en donde las autoridades como el administrado persiguen fines determinados. No así en el juicio, puesto que la autoridad tiene potestad para juzgar y revolver mediante sentencia aquellos actos que le son presentados en una demanda dentro de un proceso judicial.

En efecto, expresa Hugo Alsina:

"La palabra proceso es de uso relativamente moderno, pues antes se usaba la de juicio, que tiene su origen en el derecho romano y viene de iudicare, declarar el derecho. El término proceso es más amplio porque comprende todos los actos que realizan las partes y el juez, cualquiera que sea la causa que los origine, en tanto que juicio, supone una controversia, es decir, una especie dentro del género".¹⁸

En cuanto al procedimiento, es de afirmarse que, constituye el modo o forma como se desenvuelve el proceso, esto es el método o técnica para que se realice conforme a cada una de sus fases y se ejecuten ciertos actos dentro de una secuencia lógica.

Jesús Toral Moreno, expresa:

"Procedimiento es un método para realizar adecuadamente una actividad, un modo para lograr algún fin".¹⁹

Para Wilburg Jiménez Castro, el procedimiento es la acción de proceder, el método de ejecutar algunas cosas, la actuación para realizar trámites dentro de una secuencia lógica. Estos principios son necesarios para que la administración pueda someterse a ciertas maneras o modos establecidos en la Ley, dentro de

(18) Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, p. 233, T. I., Edit. Compañía Argentina de Editores, - Buenos Aires, 1941.

(19) Toral Moreno, Jesús. ob. cit. 2 y 3 .

los cuales debe desenvolver su actividad, para que no actúe en forma arbitraria.²⁰

En opinión de Jesús González Pérez, el procedimiento es un concepto puramente formal. Es la serie o sucesión de actos regulada por el derecho, por ello se dice que el procedimiento es al proceso como el acueducto al agua que por el mismo corre.²¹

Analizados los conceptos de que se trata, cabe establecer la diferencia entre los mismos: El proceso es en esencia teleológico. El procedimiento es de índole formal.²²

Establecida la diferencia entre proceso y procedimiento, es oportuno estudiar éstos desde el punto de vista administrativo.

Algunos juristas afirman que sólo existe proceso cuando se resuelve una controversia ante los tribunales jurisdiccionales, por eso estiman que únicamente hay procesos civiles, penales, contencioso-administrativos y otros más, negando que haya un proceso que se realice ante autoridades administrativas. Nosotros consideramos que existe un proceso administrativo, toda vez que el particular se inconforma contra los actos de la administración, por haberse aplicado indebidamente la ley, en la inteligencia de que los puntos controvertidos los resuelve la autoridad administrativa y no la jurisdiccional.

Sobre el particular, José María Villar y Romero, manifiesta -- que: el proceso administrativo no es más que una especie del proceso en general, del mismo modo que el Derecho Procesal Administrativo resulta una especie del derecho procesal general, puesto que en sentido amplio, bajo la rúbrica proceso se comprenden el Civil, Penal, Contencioso-Administrativo y Legislativo. En sentido estricto el proceso supone la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, para reintegrar el derecho perturbado, reconocer, declarar, modificar y, en su caso, negar derechos cuestionados, como ocurre en los procesos judicia-

(20) Cfr. Jiménez Castro, Wilburg, ob. cit. p. 252.

(21) Cfr. Derecho Procesal Administrativo, p. 49, T.I., 2a. Ed., Edit. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

(22) Véanse. Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo, p. 70, Edit. Porrúa, México, 1959.

González Pérez, Jesús. ob. cit. p. 49.

Alcalá Zamora y Castillo, Niceto. Proceso, Autocomposición y Autodefensa, p. 116, 2a. Ed., Edit. Textos Universitarios UNAM, México, 1970.

les y administrativos. Por ello, quedan excluidos del proceso administrativo las peticiones de gracia que la administración puede otorgar o negar libremente, así como todas las resoluciones de carácter político inspiradas en motivos de conveniencia, es decir, que emanan de la potestad discrecional.

El propio autor agrega que, es trascendente distinguir el proceso en general del jurídico. En el primero se comprende el proceso legislativo y el administrativo de índole discrecional o de carácter técnico. Por el contrario, el jurídico se diversifica en judiciales y administrativos. Dichos procesos tienen por finalidad la protección del derecho violado, su distinción es puramente formal como se advierte en la diversidad de los órganos de instrucción y decisión en los tribunales y autoridades administrativas.²³

Respecto al procedimiento administrativo, Manuel María Díez, declara que es un conjunto de trámites y formalidades, es decir, de reglas que rigen la elaboración de los actos administrativos, en los que se regulan los plazos, requisitos de lugar y de forma, así como también los requisitos materiales.²⁴

En resumen, proceso y procedimiento administrativo son dos conceptos diferentes. El primero es un conjunto de actos jurídicos de las autoridades administrativas en ejercicio de sus atribuciones así como de los particulares para dirimir una controversia. El segundo es el método para realizar adecuadamente el proceso.

2. - EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad está contenido en una garantía individual, que tiene por objeto que las autoridades actúen dentro del marco jurídico establecido; por ello, consideramos oportuno abordar el concepto de garantía individual.

A) LAS GARANTIAS INDIVIDUALES.

Desde el punto de vista gramatical, la voz "Garantía" significa: - aseguramiento, protección, defensa y tutela. Sin embargo, tiene además otras acepciones que son sinónimos como: salvaguardia y respaldo, las cuales suelen provocar confusión.

(23) Cfr. Derecho Procesal Administrativo, pp. 13, 14 y 15., Primera Parte, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.

(24) Cfr. Díez, Manuel María. ob. cit. pp. 220 y ss.

Con relación al tema, Héctor Fix Zamudio, opina:

"El término "garantía" tiene en el Derecho Público una gran diversidad de connotaciones, provocando, por lo tanto, muchas confusiones cuando se trata de establecer su concepto, toda vez que los autores parten de diversos puntos de vista y no pueden ponerse de acuerdo sobre su verdadero significado."²⁵

Ignacio Burgoa Orihuela, al referirse al vocablo que nos ocupa, expresa:

"Parece ser que la palabra "garantía" proviene del término anglosajón "warranty" o "warantie", que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar (towarrant), por lo que tiene una connotación muy amplia. "Garantía" equivale, pues, en su sentido lato, a "aseguramiento" o "afianzamiento", pudiendo denotar también "protección", "respaldo", "defensa", "salvaguardia" o "apoyo". Jurídicamente el vocablo y el concepto "garantía", se originaron en el derecho privado, teniendo en él las acepciones apuntadas".²⁶

Como podemos observar, los tratadistas no se han puesto de acuerdo en la noción estricta del vocablo garantía, por esta razón, nosotros sostenemos que desde el punto de vista constitucional, las Garantías Individuales son aquellos derechos subjetivos fundamentales del hombre, que están respaldados y asegurados por las normas constitucionales para protegerlo de los excesos de poder de los gobernantes.

Ahora bien, en nuestro estudio es de vital importancia analizar la garantía de legalidad en materia administrativa, la cual se encuentra contenida en los artículos 14 y 16 constitucionales que se complementan.

Francisco Ramírez Fonseca, aclara que conforme a los términos literales en que está concebida la garantía de legalidad, comprendida en el cuarto párrafo del artículo 14 constitucional parece que la sentencia (definitiva o cualquier otra resolución), debe versar sobre un juicio civil o mercantil. Sin embargo, tanto el artículo 158 de la Ley de Amparo como innúmeras ejecutorias de

(25) La Garantía Jurisdiccional de la Constitución Mexicana, p. 68, UNAM, Facultad de Derecho, México, 1955.

(26) Las Garantías Individuales, p. 157, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1975.

la Suprema Corte, han extendido la aplicación de dicha garantía a los laudos pronunciados por las juntas de conciliación y arbitraje y, por extensión, a cualquier resolución no definitiva en materia jurisdiccional laboral. Respecto a las resoluciones administrativas la Suprema Corte ha hecho extensivas a las mismas esta garantía. 27

Alfonso Nava Negrete, afirma:

"En nuestro derecho la garantía de audiencia y de legalidad consignadas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, obligan a las autoridades administrativas a cumplir con el procedimiento consignado en la Ley e imponen al legislador el deber de fijar un procedimiento que satisfaga la garantía de audiencia. En ambos casos de ser necesario, la autoridad judicial impondrá el respeto del procedimiento establecido por la ley o amparará al administrado contra la ley que no lo establezca, por ser inconstitucional." 28

Nuestro Código Político en los artículos 14 y 16 establece la garantía de legalidad en materia administrativa, misma que se contrae en los apartados segundo y cuarto del numeral citado en primer término, así como en el párrafo inicial del dispositivo señalado en segundo lugar, que resumimos de la siguiente manera:

Artículo 14 Constitucional:

I. - Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos;

II. - Que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho;

III. - La sentencia o resolución definitiva deberá ser conforme a la letra, o a la interpretación jurídica de la ley; y

IV. - A falta de interpretación se fundará en los principios generales del derecho.

(27) Cfr. Manual de Derecho Constitucional, p. 86, 2a. Ed., -- Edit. Porrúa, México, 1967.

(28) Derecho Procesal Administrativo, p. 63, Edit. Porrúa, México, 1959.

Por lo que toca al numeral 16, es dable afirmar:

I. - Que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente;

II. - Que se funde y motive la causa legal del Procedimiento;

III. - Que la autoridad administrativa al practicar visitas domiciliarias tiene como finalidad comprobar que se ha cumplido con los reglamentos sanitarios y de policia; y

IV. - Que la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, se sujeten a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Consideramos necesario determinar el sentido exacto de los términos fundar, motivar e incluso el de molestias a los cuales hace alusión nuestro artículo 16 Constitucional.

FUNNDAR.- Cuando en la práctica se alude a este requisito, - se entiende como la base legal del procedimiento que da lugar a la molestia, la cual debe apoyarse en una norma de carácter general, para que prevea la situación concreta y sea procedente - realizar un acto de autoridad, es decir, la disposición jurídica, preceptos, párrafos y fracciones conducentes.

MOTIVAR.- Consiste en las razones de las autoridades para ordenar y establecer que el acto que dicta, encuadra en los supuestos de la norma general que invoca.

MOLESTIAS.- Son los actos de autoridad que afectan en forma simple a la persona, familia, domicilio y posesiones del particular.

Ignacio Burgoa Orihuela, sostiene que la fundamentación legal, - consiste en la cita específica de las normas jurídicas aplicables al caso concreto, que sirven de apoyo al acto de autoridad que origina la molestia a que alude el artículo 16 Constitucional. -- Respecto a la motivación de la causa legal manifiesta que: son los razonamientos de hecho y de derecho en que se basa la autoridad, para adecuar el caso concreto a la hipótesis prevista en la ley. Con relación a la molestia afirma que, el acto de autoridad consiste en una simple perturbación o afectación a - - cualquiera de los bienes jurídicos del invocado numeral, cuyo al

cance protector es mucho más amplio que la tutela de las garantías de audiencia y legalidad señaladas en el artículo 14 Constitucional.²⁹

Para finalizar, es dable citar algunas ejecutorias dictadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sobre las figuras de que se trata.

"FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, GARANTIA DE

Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca".³⁰

"MOTIVACION, CONCEPTO DE LA

La motivación exigida por el artículo 16 Constitucional consiste en el razonamiento, contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, según el cual quien lo emitió llegó a la conclusión de que el acto concreto al cual se dirige, se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales. Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal".³¹

Por otra parte, es de vital importancia distinguir la garantía de legalidad, del principio de legalidad, puesto que dicha garantía es un derecho subjetivo público fundamental que tiene todo individuo en la República, para asegurar a éste que las autoridades solamente podrán privarle de la vida, posesiones y derechos mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en donde se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a leyes expedidas con anterioridad al hecho. La resolución definitiva que dicten las autoridades, debe ser con

(29) Cfr. Burgo Orihuela, Ignacio. ob. cit. pp. 591 y 55.

(30) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917-1975, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, p. 667, Segunda Sala, Tercera Parte, México, 1975.

(31) Ibíd. p. 669.

forme a la letra o interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundarán en los principios generales del derecho. Igualmente, toda molestia en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones debe ser por mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

En cambio, el principio de legalidad en materia administrativa, significa una limitación de competencia de los órganos administrativos, puesto que, sólo pueden realizar actos concretos que consten en una disposición anterior, ya que, el funcionario público actúa en la medida que esté facultado por la norma.

Sobre el particular, Eduardo Pallares opina que:

"Téngase en cuenta que la palabra legalidad significa la calidad de lo que es legal o sea de lo que se ajusta a lo que se ordena o autoriza por la ley. También significa verdad, rectitud y fidelidad en el desempeño de un cargo o en el cumplimiento de una obligación."³²

Concluimos sosteniendo que la garantía de legalidad en materia administrativa, es un derecho subjetivo público del que goza todo individuo. Por el contrario, el principio de legalidad se contrae en la obligación de las autoridades de respetar y obedecer la citada garantía.

Por esta virtud, el particular al utilizar los recursos administrativos, cuenta con la garantía de legalidad para impugnar los actos ilegales de la administración y, a su vez, los órganos administrativos tienen la obligación de mantener el principio de legalidad.

B) EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA FISCAL EN -- LAS CONSTITUCIONES DE 1857 Y 1917.

En la Constitución de 1857, el principio de legalidad en materia fiscal, contenía en el fondo los mismos principios que tiene hoy en día nuestra Carta Magna, es decir, que los ciudadanos tenían la obligación de contribuir con los gastos públicos en forma equitativa y proporcional, según lo establecieran las leyes.

(32) Diccionario de Derecho Procesal Civil, p. 628, 13a. Ed., - Edit. Porrúa, México, 1981.

Este principio tuvo su antecedente en el proyecto de Constitución que fué elaborado entre otros constituyentes por los diputados -- Ponciano Arriaga, León Guzmán, Mariano Yáñez e Ignacio Ramírez. El mencionado proyecto contenía en su artículo 36 un precepto en materia tributaria, que instituí:

"Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos y justos intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."³³

Este precepto se sometió a la discusión del H. Congreso Constituyente el día 26 de agosto de 1856, en cuya fecha la Comisión Redactora de la Constitución decidió dividir el texto del artículo 36 en dos fracciones: una relativa a las obligaciones eminentemente cívicas y la otra exclusiva a la obligación fiscal de los mexicanos. Así, apareció la fracción segunda del numeral 31 de la Constitución de 1857, que establecía:

"Es obligación de todo mexicano:

II. - Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del estado y municipio en que resida de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."³⁴

La Constitución de 1917 en su artículo 31, fracción IV, estatuye el principio de legalidad en materia fiscal, en los mismos términos que la Constitución de 1857, como antes quedó asentado.

Al respecto Francisco de la Garza, expresa:

"El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la federación, de los estados y de los municipios deben estar establecidos por las leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme con las leyes expedidas por el Congreso."³⁵

(33) Véase Zarco, Francisco. Historia del Congreso Constituyente 1856-1857 p. 333, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1956.

(34) Ibíd. p. 1348.

(35) Derecho Financiero Mexicano, p. 257, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.

El principio de legalidad aplicado al Derecho Fiscal se expresa por medio del principio "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE", lo que se traduce como: No será válido ningún tributo si no se ha establecido en una ley.

Este principio no siempre ha tenido el mismo sentido, puesto que no todos los tratadistas lo consideran de este modo, algunos juristas dicen que simplemente fue una yuxtaposición del Derecho Penal al Derecho Fiscal, como es el caso del Doctor Camilo Rosier, quien afirma:

"En principio, la regla Nullum crimen sine lege, constituye el elemento legal, se aplica íntegramente en materia fiscal: Ningún acto fraudulento y peligroso para el Tesoro puede considerarse como una infracción punible, si la ley no lo incrimina formalmente."³⁶

Francisco de la Garza, agrega:

"El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adaptado por analogía del derecho penal, "NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE".³⁷

El aforismo mencionado en el párrafo precedente, tiene validez en razón de que el tributo se instituye mediante la expedición de una ley, por el Congreso, lo que implica que el Derecho Tributario sea de aplicación estricta.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación vigente establece:

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

(36) Citado por Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, p. 66, Edit. Porrúa, México, 1979.

(37) De la Garza, Francisco. ob. cit. p. 257.

En resumen, el principio de legalidad en las constituciones de 1857 y 1917, es el mismo, toda vez que el artículo 31 fracción II, que contenía este principio en la Constitución Federal de 1857, es idéntico a lo previsto en el Código Político de 1917, en su numeral 31 fracción IV, el cual está reforzado por el precepto 14 fracciones II y IV del mismo ordenamiento.

C) CARACTERISTICAS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad difiere de la garantía de legalidad, toda vez que tiene un matiz propio, cuyos elementos característicos son como sigue:

- a) Todo acto administrativo se funda en la ley;
- b) La actividad administrativa está sujeta a un orden jurídico;
- c) Respeto a la ley; y
- d) Limitación de los funcionarios públicos en cuanto que no deben emitir decisiones contrarias a la ley.

En atención a lo anterior, Andrés Serra Rojas, declara:

"La Administración Pública y los órganos que la integran están subordinados a la ley. El funcionario y el empleado públicos tienen como punto y límite a su actividad, el circunscribirse a la ley que determina su competencia. Todo acto administrativo debe emanar del cumplimiento de una ley. Los particulares tienen derecho a que los órganos administrativos se sujeten a la ley, y se cumplan cada uno de los elementos propios del acto administrativo; como son la competencia, motivo, objeto, finalidades y forma."³⁸

Con vista en el párrafo transcrito, se deduce que las principales notas del principio de legalidad, concuerdan con lo apuntado en líneas anteriores.

D) LA FACULTAD DISCRECIONAL

Está vinculada con el principio de legalidad, misma que se traduce en la potestad que tienen las autoridades administrativas, para apreciar si actúan o no en un momento determinado.

Ignacio Burgoa Orihuela, al referirse a la facultad discrecional, indica que:

(38) Derecho Administrativo, p. 553, T. II., 10a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1981.

"La mencionada facultad, dentro de un régimen de derecho donde impera el principio de legalidad, debe consignarse en una disposición legal, pues sin ésta, aquélla sería arbitraria, es decir, - - francamente conculcadora del artículo 16 constitucional. La discrecionalidad entraña una potestad decisoria que se mueve dentro de los supuestos generales consignados en la norma jurídica. Por tanto, la facultad discrecional se ostenta como el poder de apreciación que tiene la autoridad respecto de un caso concreto para encuadrarlo dentro de la hipótesis preexistente, cuyos elementos-integrantes debe necesariamente observar."³⁹

Por su parte, Giuseppe Chiovenda, expresa:

"Se comprende bajo el nombre de actividad discrecional, todos -- aquellos actos que la administración es libre de hacer o no hacer como hemos visto, esta libertad se refiere al criterio, no a la - voluntad, porque la administración está siempre obligada a hacer aquello que cree conforme al bien público, esto es lo que cree - oportuno."⁴⁰

De las citas insertas se desprende un problema, el cual consiste en que para Giuseppe Chiovenda, la facultad discrecional es una libertad; en cambio, para Ignacio Burgoa es una potestad. Sin embargo, otros juristas consideran que existe un tercer criterio que define a la facultad discrecional, como la capacidad de las - autoridades para obrar con fundamento en hechos, como lo afirma el norteamericano Freund, según lo asienta Francisco Manuel Carrillo Gamboa, en la exposición que dió en el Primer Congreso Internacional de Justicia Fiscal y Administrativa, sobre la facultad discrecional y desvío de poder, realizado en el mes de -- agosto de 1981, cuyos puntos fundamentales son:

"a) La que considera a la facultad discrecional como una libertad que el orden jurídico da a la administración para la elección - - oportuna y eficaz de los medios y al momento de su actividad, - dentro de los fines de la ley;

b) Aquella que describe a la facultad discrecional como la potestad que tiene la administración de apreciar el interés público con el fin de decidir la conveniencia o no de la acción administrativa;

(39) Las Garantías Individuales, p. 157, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1975.

(40) Instituciones de Derecho Procesal Civil, p. 151, V.11., Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954.

c) La que sostiene que se presenta cuando la autoridad está capacitada para obrar con fundamento en hechos cuya prueba o no es posible o no está obligada a suministrar."41

A nuestro juicio la solución al problema planteado, se reduce a lo siguiente: Dicha facultad, es la potestad o voluntad que tienen las autoridades administrativas, para decidir si deben actuar o no en un caso concreto, pero esa voluntad no es del todo autónoma o libre (por lo que no estamos de acuerdo con la teoría de la libertad discrecional), en razón de que las autoridades tienen una limitación a su volición, la cual consiste en el principio de legalidad, pues las autoridades administrativas en uso de sus facultades discrecionales, no deben actuar arbitrariamente ni deben apartarse de la ley, ya que tienen el deber de cumplir con lo establecido en la misma, es decir, que las citadas autoridades deben subordinarse a las normas jurídicas, pues tienen la obligación de fundar y motivar debidamente sus actos o resoluciones.

Con el fin de apoyar nuestra aseveración, exponemos el criterio del jurista Benjamín Villegas Basavilbaso, sobre el tema que nos ocupa:

"Se ha expresado procedente que la administración se determina por sí misma, pero ello no significa que pueda obrar libremente, esto es, sin sujeción a ninguna ley. Unas veces debe necesariamente ajustar su acción a normas preestablecidas que le fijan límites precisos a la potestad imperativa; otras, puede actuar, en ejercicio de esa facultad, libremente, pero subordinando su conducta al fin específico en vista del cual la ley la ha autorizado."42

Nuestros tribunales también han analizado la facultad discrecional y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido en forma diáfana algunos criterios como el siguiente:

"Es infundado el argumento de la autoridad responsable de que obra dentro de la ley al conceder o negar licencias para el expendio de bebidas alcohólicas en uso de la facultad discrecional que la misma le confiere, pues aún en ese supuesto, cabe preci

(41) La Facultad Discrecional y el Desvío de Poder, pp. 4 y 5., Versión Taquimecanográfica, México, agosto de 1981.

(42) De recho Administrativo, p. 234, T. II., Edit. Tipográfica - Editora Argentina, Buenos Aires, 1950.

sar que el hecho de que una autoridad cuente con facultades discrecionales para la realización de determinadas actividades, no la libera de la obligación de fundar y motivar debidamente sus resoluciones, ni la faculta para actuar en forma arbitraria y caprichosa."43

Por otra parte, el criterio de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, señala que debe entenderse como facultad discrecional, cierta libertad o arbitrio que la ley otorga a la autoridad, pero que, dicha libertad debe ser ejercida dentro de un marco legal y sobre las garantías individuales."44

De lo anterior, se desprende la idea que prevalece en nuestros tribunales, de considerar a la facultad discrecional como una potestad de las autoridades administrativas, para actuar con sujeción a las normas jurídicas, pues éstas tienen como limitación el principio de legalidad.

Ahora bien, cuando la autoridad administrativa en ejercicio de su facultad discrecional, actúa en forma independiente y no funda ni motiva sus actos, surge la figura llamada desvío de poder. Este concepto es originario de la doctrina francesa y es causa de anulación de un acto o resolución, en razón de que la administración se aparta de los lineamientos jurídicos al perseguir un fin distinto al estatuido por la propia ley.

Gabriel Rojas Arbeláez, dice:

"Se entiende por desvío de poder el utilizar la competencia, no para el bien general, que es su destino, sino para cumplir con una finalidad particular. El ejercicio del poder se desvía así de su finalidad ordinaria, comprobando lo cual, el acto respectivo es anulable."45

Sobre el particular, Francisco Carrillo Gamboa, dice:

"En el desvío de poder se pueden distinguir dos posturas:

(43) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917-1975, ob. cit. p. 655.

(44) Cfr. Carrillo Gamboa, Francisco. ob. cit. p. 9.

(45) El Espíritu del Derecho Administrativo, p. 144, Edit. Temis, Bogotá, 1972.

a) La que considera el desvío de poder como una transgresión a la noción de la moralidad administrativa.

b) La que establece que el desvío de poder es simplemente un caso de violación a la ley."⁴⁶

En nuestro derecho administrativo fiscal, el desvío de poder se considera como un caso de violación a la ley, pero exclusivamente por lo que se refiere a las sanciones, según se desprende de lo previsto por la Ley de Justicia Fiscal, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 31 de agosto de 1936, la cual prevé:

"Sólo para las sanciones se autoriza la anulación por desvío de poder, esto es, por abandono de las reglas que, aunque no expresamente fijadas en la ley, van implícitas cuando la ley concede una facultad discrecional. Se ha circunscrito la anulación por desvío de poder a las sanciones porque es ahí en donde la necesidad del acatamiento a las reglas implícitas antes dichas aparecen con claridad en el derecho tributario mexicano, pues que en materia de impuestos las autoridades normalmente no obran ejercitando facultades discrecionales, sino cumpliendo preceptos expresos de las leyes."

El Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1.º de abril de 1967, al recoger esta disposición en su artículo 228, inciso d), estableció las causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, al desvío de poder tratándose de sanciones.

Consideramos que existen otras formas de desvío de poder, el legislador lo estimó así, por eso instituyó en el numeral 238, fracción V, del Código Fiscal de la Federación en vigor el 1.º de enero de 1983, otros casos distintos de la sanción. Cabe hacer notar que, el numeral citado no señala expresamente que se trata de desvío de poder, pero se deduce tácitamente éste.

Por otra parte, sostenemos que el desvío de poder, es una violación al orden jurídico, ya que, la administración al apartarse de los lineamientos fijados por la norma, actúa en forma arbitraria.

(46) Carrillo Gamboa, Francisco. ob. cit. pp. 34 y 35.

En apoyo de lo expuesto, Manuel J. Argañaras, manifiesta:

"La desviación de poder anotan Duez y Debeyere vienen en cierto punto a completar la noción de violación a la ley. En la hipótesis en que la ley de la función indica de una manera precisa el fin que el agente que actúa con otro designio comete una violación de la ley, puesto que se pone en contradicción con una disposición del fondo del acto regla."⁴⁷

(47) Tratado de lo Contencioso Administrativo, p. 432, Edit. Tipográfica Editorial Argentina, Buenos Aires, 1955.

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.- GENERALIDADES.

El inicio del tema nos obliga a reflexionar en forma somera, sobre las nociones de:

DERECHO. - Es indubitable que la definición del Derecho constituye un problema trascendental, que motiva un amplio abanico de opiniones, criterios y pareceres. Hay juristas como el austriaco Fritz Schreier y el mexicano Gabriel García Rojas, que sostienen la indefinición del Derecho, en los términos de la lógica tradicional, que procede esencialmente de Aristóteles, por indicación del género próximo (genus proximum) y la diferencia específica (differetia specifica).⁴⁷

La expresión Derecho procede del latín directus que significa: recto, igual, seguido, justo, razonable, fundado y legítimo. La palabra Derecho tiene otras acepciones, puesto que, se habla de los estudios de Derecho o de la Ciencia del Derecho, del Derecho de un país determinado --Derecho romano, Derecho español, Derecho mexicano--, o bien, que tenemos derecho a gozar de una vida holgada, o a reclamar del deudor la devolución de la cantidad recibida en préstamo; por ello, reconocemos que el vocablo Derecho no expresa un concepto unívoco, pues con el mismo término-expresamos cosas distintas, aunque no tan diferentes como las voces casa, mesa, silla. Así también, nos referimos al Derecho como ciencia, norma, facultad y como ideal ético de justicia. -- Igualmente, representa un conjunto de normas jurídicas, que regulan la conducta de los individuos en sociedad, cuyo objeto es mandar hacer algo, o bien, prohibir algo, en razón de que la norma expresa una proposición imperativa que prescribe el deber de rea

(47) Véanse García Maynes, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, p. 3, 26a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1977.
Ortiz Urquidi, Raúl. Derecho Civil, p. 25., Parte General, - Edit. Porrúa, México, 1977.
Schreier, Fritz. Conceptos y Formas Fundamentales del Derecho, p. 26, Edit. Nacional, México, 1975.

lizar actos u omitir los que le son contrarios.⁴⁸

Edgar Bodeinheimer, expresa que:

"Por su propia naturaleza el Derecho es un término medio entre la anarquía y el despotismo. Trata de crear y mantener un equilibrio entre esas dos formas extremas de la vida social. Para evitar la anarquía el Derecho limita el poder de los individuos particulares; para evitar el despotismo enfrena el poder del gobierno. La limitación legal del poder de los particulares o grupos privados se denomina Derecho privado. La limitación legal del poder de las autoridades públicas se denomina Derecho público".⁴⁹

Los tratadistas sostienen que el Derecho es un producto eminentemente social, cuya estructura descansa sobre tres pivotes esenciales: Justicia, Seguridad Jurídica y Bien Común. Por ello, afirmamos que el Derecho se expresa mediante normas que constituyen un sistema, con una estructura formal invariable, que regula la conducta humana en forma bilateral, externa, coercible y heterónoma, creado por órganos de poder institucionalizado, cuyos contenidos son de carácter variable.

Carré de Malberg, expresa que:

"Todo estudio de derecho público en general y de derecho constitucional en particular obliga y presupone la noción de estado, concepto que comparto en absoluto y que es aplicable al derecho administrativo, no sólo por ser una rama del derecho público y por su vinculación estrechísima con el derecho constitucional, sino porque estando nuestra materia en juego constante las facultades del Estado y los derechos e intereses de los administrados frente al poder administrador, no sería jamás posible conocer con exactitud

- (48) Véanse Diccionario Enciclopédico U. T. E. H. A., p. 1245, T. III, Edit. Unión Tipográfica Hispanoamericana, México, 1953.
 Legaz y Lacambra, Luis. Filosofía del Derecho, p. 253, 5a. Ed., Edit. BOCH, Barcelona, 1971.
 Le Fur, Delos, Radbruch, Carlyle. Los Fines del Derecho, - p. 22 y ss., 2a. Ed., Edit. Imprenta Universitaria, 1958.
 Sala, Juan. El Litigante Instruido, p. 14, Edit. UNAM, 1978.
 Hart, M. L. A. El Concepto de Derecho, pp. 16 y 17, 2a. Ed., Edit. Nacional, México, 1978.
- (49) Teoría del Derecho, p. 26, 5a. Reimpresión, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

titud la situación en que se encuentran unos y otros, la forma y el alcance de sus facultades, derechos y obligaciones, si no se tiene un conocimiento claro y exacto de la noción jurídica del Estado⁵⁰.

ESTADO.- Su definición constituye un problema, toda vez que, -- existen diversidad de teorías y nociones sobre el mismo. Entre las principales teorías explicativas de dicha entidad tenemos: la del Derecho Divino; la que otorga Carácter Jurídico a toda potestad superior; la del Contrato Social, expuesta por Juan Jacobo Rousseau; así como la de Solidaridad e Interdependencia Social, defendida por León Duguit.

La voz Estado, deriva del griego STATUS, DE STARE, que significa: situación en que está una persona o cosa, en especial cada uno de los sucesivos modos de ser de una persona o cosa sujeta a cambios que influyen en su condición, orden, clase, jerarquía y calidad de las personas que componen un reino, una república o un pueblo, verbi gratia: el eclesiástico, la nobleza, los plebeyos y otros más. En castellano indica; SER, representa permanencia, ya sea de lugar, tiempo, modo y condición. Igualmente, es un cuerpo político de una nación, país o dominio de un príncipe señor de vasallos. En régimen federativo, es una porción de territorio cuyos habitantes se rigen por leyes propias, aunque sometidos en ciertos asuntos a las decisiones del gobierno general.

El Estado se inició originalmente en la familia, después cierto número de familias conformaron un grupo, que en Grecia se llamó fratía y en Roma curia. Posteriormente varias curias o fratías se agruparon y formaron una tribu y, a su vez, distintas tribus integraron una ciudad, que en Grecia tomó el nombre de polis y en Roma civitas. En el Renacimiento, con Nicolás Maquiavelo se empezó a usar la expresión Estado. Unas veces la unión fué voluntaria y otras impuesta por la fuerza superior de una tribu o de la voluntad potente de un hombre.

Asimismo, es una sociedad, comunidad, congregación, grupo, organización pública, armazón jurídica, asociación política, formación real, histórica y cultural, esto es, una multitud de hombres. Esta entidad no debe ser un fin, sino un medio al servicio de los individuos. Además, es siempre cualquiera que sea su forma primitiva, antigua, medioeval o moderna, la invitación o la imposi-

(50) Citado por Rodolfo Bullrich. Principios Generales de Derecho Administrativo, p. 89, Edit. Guillermo Kraft LTDA, Buenos Aires, 1942.

ción que un grupo de hombres hace a otros grupos humanos para ejecutar juntos una empresa. ⁵¹

Francisco Porrúa Pérez, define al Estado afirmando que:

"EL ESTADO ES UNA SOCIEDAD HUMANA ESTABLECIDA EN EL TERRITORIO QUE LE CORRESPONDE, ESTRUCTURADA Y REGIDA POR UN ORDEN JURIDICO, QUE ES CREADO, DEFINIDO Y APLICADO POR UN PODER SOBERANO, PARA OBTENER EL BIEN PUBLICO TEMPORAL FORMANDO UNA INSTITUCION CON PERSONALIDAD MORAL Y JURIDICA." ⁵²

Por su parte, Andrés Serra Rojas, sostiene:

"El Estado es un orden de convivencia de la sociedad políticamente organizada, en un ente público superior, soberano y coactivo.- Se integra u organiza con una población elemento humano o grupo social sedentario permanente y unificado, asentada sobre un territorio o porción determinada del planeta, provista de un poder público que se caracteriza por ser soberano y se justifica por los fines sociales que tiene a su cargo." ⁵³

Con vista en dichas definiciones, es dable afirmar que: es una organización política independiente, integrada por una población - asentada en un determinado territorio, dirigida por un Gobierno o Poder Institucional, con personalidad moral representada por actividades determinadas en un sistema jurídico, del que se obtiene una soberanía frente a sus propios integrantes y oponible también a otros Estados.

El Estado expide las normas jurídicas por medio del Poder Legislativo, para aplicar la justicia, pues su misión principal es mantenerla, toda vez que, si no cumple con dichas normas se conver

- (51) Véanse Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A., p. 918, T.IV., Edit. Unión Tipográfica Hispanoamericana, México, 1953.
De Coulanges, Foustel. La Ciudad Antigua, p.83 y ss., Edit. Porrúa, México, 1971.
Heller, Herman. Teoría del Estado, pp.64 y 65, 8a. Reimpresión, Edit.Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
Recasens Siches, Luis. Tratado General de Sociología, pp. 502, - 503 y 504, 14a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.
Naszalyi, Emilio. El Estado según Francisco Victoria, p. 91, -- Edit. Ediciones Cultura Hispánica, Madrid, 1948.
- (52) Teoría del Estado, p. 22, 9a.Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.
(53) Ciencia Política, pp. 283 y 284, 5a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1980.

tiría en un Estado despótico. Cuando el mencionado Estado cumple con ellas, estamos frente a un Estado de Derecho.

Al respecto, Alfonso Nava Negrete, declara que el ámbito en el cual se mueven las ideas expuestas, es el de un Estado de Derecho, solamente en éste podemos hablar de justicia administrativa, creada para el control jurisdiccional de la Administración Pública. Los órganos integrantes del Estado, realizan funciones normadas por el derecho, las cuales están limitadas por la ley y controladas entre sí por un sistema de legalidad y de justicia. Igualmente, afirma que existen dos principios denominados de: autodominación y autolimitación, los cuales están unidos al principio de legalidad y al de controlabilidad.

Conforme al principio de legalidad, ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual, que no esté de acuerdo a una disposición general anteriormente dictada, pues el órgano estatal actúa y subordina sus actos a la ley, por esta razón, si una autoridad competente en una materia desobedeciera el mandato legal, o bien, sin ser competente ajustara su conducta al precepto legal, estaría violando el principio de legalidad. Con relación al de controlabilidad, expresa que la extralimitación de las funciones y competencia de las autoridades administrativas, pondría en movimiento, el aludido principio.⁵⁴

Así, cuando las autoridades administrativas realizan sus funciones conforme a lo prescrito por las normas jurídicas, tiene por resultado la aplicación de la justicia administrativa.

Según, Adolfo Merkl:

"El medio más propio de fiscalización administrativa lo constituye la justicia administrativa. La justicia administrativa significa, según la concepción corriente, algo más que el mero control de la administración, pero su misión principal consiste en esta fiscalización."⁵⁵

En opinión de Bartolomé A. Fiorini, el concepto de justicia administrativa, es un término confuso y controvertido en el derecho administrativo, toda vez que, es un tema donde se pone a prueba

(54) Cfr. Derecho Procesal Administrativo, pp. 31 y 32, Edit. Porrúa, México, 1959.

(55) Teoría General del Derecho Administrativo, p. 469, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.

el progreso adquirido por las garantías jurídicas del administrado, en función de los principios de juricidad y legalidad. El término en estudio, tiene además un contenido amplio, pues comprende, las garantías y el proceso que tiene el particular para asegurar la legalidad administrativa, es decir, no solamente trata de algunos recursos, sino también de procedimientos, forma de actuaciones y órganos. Por ello, la justicia administrativa se refiere institucionalmente al análisis sistemático, orgánico y procesal de las prerrogativas que tiene el gobernado para la correcta y justa aplicación de la legalidad.⁵⁶

Por lo expuesto, podemos colegir que cuando las autoridades administrativas competentes, se excedan, es decir, violen el principio de legalidad, motiva poner en movimiento el de controlabilidad, para ajustar la conducta de las autoridades por los medios de control establecidos en los dispositivos legales.

Con relación al tema, Anselmo Dávila Gámez, apunta:

"Para este caso, el Estado de Derecho, ha puesto al servicio de los gobernados toda una serie de recursos de que se pueden valer para someter a la Administración a los carriles de la Justicia y del Derecho."⁵⁷

El Estado de Derecho ha instituido medios de defensa para impartir Justicia, que la doctrina y la ley denominan remedios o recursos administrativos, para hacer valer mediante el ejercicio de éstos, los derechos subjetivos públicos lesionados del particular, lo cual motiva que la autoridad administrativa haga una revisión de sus propios actos, para revocar o modificar los mismos, en caso de que así proceda.

En este orden de ideas, Ernst Foresthoff, expone:

"Como todo obrar humano, también el obrar de la administración está expuesto al error, por lo cual requiere de un control. La naturaleza de este control depende la forma de manifestarse y de repercutir el error administrativo. Cuando corre a cargo del Estado por ejemplo, porque un acto administrativo no cumple lo que de él se esperaba o es incompatible con otras metas y finali

(56) Cfr. Manual de Derecho Administrativo, pp. 995 y 996, Segunda Parte, Edit. La Ley Sociedad Anónima Editora e Impresora, Buenos Aires, 1968.

(57) Dávila Gámez, Anselmo. ob. cit. p. 137.

dades que por ejemplo, se persiguen en una instancia superior, entonces la corrección del error incumbe a la administración -- misma. La autoridad de la que surgió el acto administrativo lo anulará, por consiguiente, o la superior dispondrá su anulación-- por orden jerárquico. Este proceso puede denominarse un remedio. "58

La figura de que se trata, la doctrina le llama Autotutela de la Administración Pública, la cual consiste en la acción espontánea y oficiosa de la administración, para revocar, modificar, o bien, suspender sus resoluciones con el fin de ajustar su conducta a -- la ley, toda vez que, por hechos impredecibles comete errores contraviniendo las normas jurídicas.

Alfonso Nava Negrete, opina:

"La autotutela de la administración pública, que la misma desarrolla en su seno y que significa la garantía de un buen régimen de organización administrativa. En realidad tal garantía lo es para la eficacia de la administración y sólo por mero reflejo se beneficia el administrado. Además, éste no podrá exigir nada de aquélla ni ésta se verá obligada a cumplir con alguna indificación del administrado. Igualmente se ha visto como caso de autotutela la posibilidad de que sea la propia administración a -- su iniciativa quien haga un examen de sus actos para dejarlos -- sin efecto si no son legales u oportunos. La razón está en que bien puede suceder que la administración por error, falta de datos o datos inciertos realice actos que contravengan las disposiciones legales y que de advertirlos o reconocerlos puede re-- carlos, reformarlos, anularlos o suspender sus efectos."59

Bartolomé A. Fiorini, expresa:

"El estado moderno, para cumplir con estos principios, ha crea do una función específica de su juridicidad; la actividad de control. Esta labor se realiza por diversas clases de órganos de la administración pública que ajusta la actividad administrativa -- dentro de la legitimidad y la eficacia. Este control jurídico se desenvuelve por intermedio de la actividad consultiva, asesora y ajuste oficioso que ejerza autotutela sobre los actos administra--

(58) Tratado de Derecho Administrativo, pp. 675 y 676, Edit. -- Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.

(59) Derecho Procesal Administrativo, p. 44, Edit. Porrúa, Mé xico, 1959.

tivos. Se trata de un control realizado oficiosamente por la administración pública."⁶⁰

El concepto de recurso administrativo, es uno de los términos de más difícil delimitación, por emplearse en forma extensiva en calidad de medio de defensa jurídica. Asimismo, se aplica en sentido limitado como medio de impugnación, lo cual constituye su conceptualización procesal.⁶¹

Los recursos en sentido amplio son todos aquellos remedios o medios de protección que tienen los administrados, para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos. Además, de dicho empleo extensivo, existe otro más restringido que es propiamente el de recurso, el cual se distingue de los remedios que existen, como es la reclamación y la denuncia. Su distinción doctrinal estriba en lo siguiente:

a) En primer lugar, en el recurso sólo se atacan actos administrativos, mientras que, con la reclamación y la denuncia, pueden impugnarse tanto actos como hechos u omisiones administrativas.

b) En segundo término, con el recurso y la reclamación pueden defenderse derechos subjetivos o intereses legítimos, en tanto que, con la denuncia, pueden defenderse intereses simples.

c) Por último, si bien hay obligación de tramitar y resolver los recursos no lo hay para la denuncia.⁶²

La diferencia entre remedio y recurso administrativo carece de importancia práctica en nuestro país, pues nuestras leyes señalan a los recursos administrativos en sentido genérico; no obstante, desde un punto de vista doctrinal es necesario hacer esa distinción.

A) CONCEPTO.

El vocablo recurso proviene del latín *recursus*, que significa la acción y efecto de recurrir. Asimismo, es la facultad otorgada por la ley, a la parte agraviada por una resolución judicial o -

(60) Fiorini, Bartolomé A., ob. cit. p. 1006.

(61) Cfr. Fix Zamudio Héctor, ob. cit. p. 110.

(62) Cfr. Gordillo, Agustín. Procedimiento y Recursos Administrativos, p. 87 y ss., Edit. Jorge Alvarez Editor, Buenos Aires, 1968.

administrativa, para pedir al mismo juez, tribunal o autoridad que la dictó la deje sin efecto o la modifique en determinado sentido, o para acudir a otro juez, tribunal o autoridad superior competente, para solicitar sea mejorada, suspendida o revocada la resolución causante del agravio.⁶³

Algunos juristas al recurso administrativo le denominan gubernativo, en atención a que la inconformidad del administrado se hace valer ante una autoridad administrativa. Este recurso en términos generales es una defensa legal del particular, para impugnar una resolución administrativa, que afecta sus derechos jurídicos.

Rodolfo Bullrich, sostiene:

"Se entiende por recurso la reclamación dirigida a una autoridad pública en defensa de un derecho subjetivo o de un interés legítimo."⁶⁴

Miguel Marienhoff, manifiesta:

"El recurso administrativo es un medio de impugnar la decisión de una autoridad administrativa, con el objeto de obtener, en sede administrativa, su reforma o su extinción."⁶⁵

Otto Mayer, expresa:

"El recurso llega a ser una vía de derecho cuando la autoridad a la cual va dirigido está obligada a proceder al examen del asunto y a dictar, como consecuencia, su rescripto."⁶⁶

Andrés Serra Rojas, define al recurso administrativo como una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto.⁶⁷

(63) Cfr. Diccionario Enciclopédico U.T.E.H.A., p. 1112, T. VIII., - Edit. Unión Tipográfica Editorial Hispanoamericana, México, 1953.

(64) Bullrich, Rodolfo. ob. cit. p. 83.

(65) Tratado de Derecho Administrativo, p. 671, T. I., Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1977

(66) Derecho Administrativo Alemán, p. 206, T. I., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1949.

(67) Cfr. Derecho Administrativo, p. 577, T. II. 10a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1981.

Hugo Alsina, declara:

"Llámanse recursos, los medios que la ley concede a las partes para obtener que una providencia judicial sea modificada o dejada sin efecto." 68

De los conceptos expuestos se deduce que el recurso administrativo, es un derecho subjetivo del particular, para combatir los actos administrativos que lesionan sus intereses jurídicos. La autoridad administrativa al hacer la revisión del acto controvertido dictará resolución en los siguientes sentidos: revocar, modificar y confirmar la resolución impugnada.

B) NATURALEZA JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

El estudio del tema que nos ocupa es muy debatido entre los juristas de derecho administrativo, pues unos opinan que, al resolverse tal recurso, ejecutan un acto jurisdiccional, por el contrario, otros estiman la existencia de una resolución de carácter administrativo.

Gabino Fraga, sobre este problema declara que como acto jurisdiccional se han dado las siguientes razones para apoyarlo:

- I. - La existencia de una controversia entre el particular afectado y la autoridad que ha realizado el acto;
- II. - Que el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al procedimiento judicial; y
- III. - En varias leyes se determina que el agraviado por una resolución administrativa, puede optar para reclamarla entre el procedimiento administrativo y el procedimiento jurisdiccional, por lo cual indican son equivalentes.

En cuanto que la resolución del recurso es de carácter administrativo y no jurisdiccional, se han establecido las consideraciones siguientes:

- I. - El recurso no implica una función jurisdiccional sino simplemente administrativa;
- II. - En el recurso administrativo no existe una verdadera controversia;

(68) Alsina, Hugo. ob. cit. p. 602.

III. - La similitud del procedimiento del recurso administrativo con el procedimiento judicial, no es bastante para concluir que se realiza una función jurisdiccional; y

IV. - Por último, aunque la ley instituya como paralelos el recurso administrativo con el procedimiento judicial, no significa que ambos tengan idéntica naturaleza jurídica, en razón de la inexistencia de un órgano independiente con capacidad para conocer y resolver la inconformidad del gobernado.⁶⁹

Es dable afirmar, que la autoridad administrativa al resolver los recursos de su competencia, realiza un acto exclusivo de la administración activa y no jurisdiccional, toda vez que la resolución la emite precisamente una autoridad diversa de la judicial.

Cabe determinar que se entiende por acto, con la finalidad de precisar la esencia jurídica del recurso administrativo.

Gramaticalmente, la palabra acto significa: acción, hecho, realización o celebración de alguna cosa, cuyo desempeño suele revestirse de solemnidad, es decir, ejercitar alguna potencia o hacer algo.

El acto administrativo, es la manifestación de voluntad de la autoridad administrativa, con el propósito de crear una situación jurídica concreta.

El acto administrativo se manifiesta en sentido material y formal. El acto es material cuando emana de un agente de la administración, el cual crea una situación jurídica subjetiva en beneficio de una persona, que le permite aplicar una situación jurídica objetiva. A nivel formal, es toda manifestación volitiva de la administración.⁷⁰

José María Villar y Romero, expresa:

"La noción de acto administrativo debe, pues, quedar limitada a aquellas declaraciones de voluntad realizadas con el propósito de producir un efecto jurídico tendentes a crear una situación jurídica individualizada."⁷¹

(69) Cfr. Derecho Administrativo, pp. 454 y 455, 14a. Ed., Edit. - Porrúa, México, 1971.

(70) Cfr. Sarria, Eustorgio. Derecho Procesal Administrativo, - p. 24, Edit. Temis, Bogotá, 1963.

(71) Villar y Romero, José María. ob. cit. pp. 40 y 41.

Ahora bien, el acto administrativo es de naturaleza jurídica como procedimental, pues hemos sostenido que el recurso está -- dentro de un proceso administrativo, realizándose por medio de un procedimiento para obtener una resolución fundada y motivada.

Emilio Margain Manautou, apunta:

"Se considera que el recurso administrativo es eminentemente -- técnico y jurídico, pues constituye la base o piedra angular de -- la que partirá toda defensa que ante los tribunales administrati-- vos o judiciales, se haga por el particular."⁷²

C) ELEMENTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los recursos administrativos se integran con elementos de exis-- tencia para trascender a la vida jurídica, los cuales se dividen en esenciales y secundarios.

Los esenciales, por su propia naturaleza, resultan indispensa-- bles en la formación de los recursos administrativos, pues de -- no concurrir los necesarios y suficientes, motivaría la inexisten-- cia de éstos. Por el contrario, los secundarios son aquellos cu-- ya ausencia no constituye una laguna infranqueable para la vali-- dez del recurso.

Francisco de la Garza, considera como elementos esenciales, -- los que siguen:

- 1) Una ley que establezca el recurso;
- 2) Que exista un acto administrativo impugnado;
- 3) Que haya una autoridad administrativa ante quien deba pro-- moverse y resolverse;
- 4) Que haya la afectación de un derecho o interés jurídico del-- recurrente; y
- 5) Que la autoridad tenga la obligación de dictar una resolución en cuanto al fondo.⁷³

(72) Margain Manautou, Emilio. ob. cit. p. 165.

(73) Cfr. Derecho Financiero Mexicano, p. 779, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.

Emilio Margain Manautou, apunta como elementos secundarios, los siguientes:

1. Término dentro del cual ha de hacerse valer;
2. Autoridad ante quien deba hacerse valer;
3. Período de admisión de pruebas;
4. Plazo en el cual ha de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas; y
5. Libertad para impugnar la nueva resolución ante tribunales jurisdiccionales.⁷⁴

Los juristas convienen que los elementos de existencia de los recursos administrativos son dos: esenciales y secundarios. Los primeros varían, según el criterio de algunos tratadistas, pero coinciden al señalar como común denominador el estar previstos en una ley, así como la existencia de una resolución administrativa contra la que se promueva el recurso. Por lo que se refiere a los secundarios, los criterios y pareceres de los peritos en derecho convergen en cuanto que la omisión de los mismos no origina la inexistencia del recurso.

D) CRITERIOS DE CLASIFICACION DE LOS RECURSOS.

Son diferentes en su forma y naturaleza jurídica, por ello la doctrina los ha separado en grupos para su debida identificación y precisión; sin embargo, su clasificación puede resultar arbitraria.

Manuel María Díez sostiene que los recursos administrativos se pueden ordenar en: reglados y no reglados. Los reglados pueden tener su fuente en la ley formal o ser de origen reglamentario; en cambio, los no reglados son aquellos cuya existencia es implícita, pues aún no han sido objeto de reglamentación por parte de la autoridad pública.

Los recursos reglados se dividen en dos clases: el recurso reglado de carácter general y el recurso reglado de carácter especial. Los primeros se dan contra todo acto administrativo que afecte los derechos subjetivos o intereses legítimos del recurrente. Los especiales se interponen contra actos dictados en determinada materia que afecten derechos subjetivos de los interesados.

(74) Cfr. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, p. 179, 2a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1969.

Los recursos no reglados tienen en el fondo las mismas características de los recursos reglados, con la salvedad de no estar previstos en la ley como tales, verbi gratia el recurso de reconsideración, la queja, la reclamación y la denuncia denominados por la doctrina remedios administrativos.⁷⁵

Emilio Margain Manautou, clasifica al recurso administrativo en el orden siguiente:

a) En atención a la autoridad ante quien se interpone, esto es, los promovidos frente a la autoridad emisora del acto, los presentados en presencia del superior jerárquico y aquellos conocidos por una comisión o dependencia especial.

b) En atención a quién lo interpone, es decir, se cataloga por quién tenga interés legítimo directo o indirecto. Tiene interés legítimo directo el titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa. Tiene interés legítimo indirecto cualquier otra persona afectada por el acto administrativo. Aún más, el interés directo o indirecto debe apoyarse en la ley, además de no haber precluido el derecho para interponer el recurso de que se trata, en otras palabras, el interés debe ser directo, indirecto, legítimo y actual.

c) En atención al objeto que se persigue, el recurso se divide en dos: recurso de reconsideración o de revocación, estatuido con la finalidad de que la autoridad emisora del acto lo reconsidere, pues afecta al gobernado por causas ajenas al fondo del asunto, esto es, por contener errores numéricos, de cálculo o procedimentales. El segundo lo constituye el recurso de revisión, el cual tiene por objeto un nuevo examen por parte de la autoridad jerárquica, por violaciones de fondo alegadas por el recurrente.

d) En atención a la materia, la autoridad administrativa puede emitir resoluciones sometidas al derecho administrativo, o bien, al derecho privado. En el primer caso la autoridad actúa como un órgano del Poder Ejecutivo. En el segundo caso la autoridad se conduce como un particular.

(75) Cfr. Derecho Administrativo, pp. 325 y 326, T. V., Edit.-Plus Ultra, Buenos Aires, 1971.

e) En atención al ordenamiento que lo establece, los recursos - pueden fijarse en una ley o en un reglamento; en éste último, - siempre y cuando no sea una norma cuya finalidad aclare las -- disposiciones de la ley o hacer posible la aplicación práctica de la misma, pues si ésta no prevé un recurso administrativo, el reglamento no puede crearlo porque instituiría una obligación no señalada.

f) En atención a su naturaleza, el código tributario para América Latina, clasifica al recurso administrativo en: obligatorio, - cuando el contribuyente no conforme con la resolución emitida - debe agotar éste antes de acudir a juicio. El optativo, se emplea a criterio del gobernado, esto es, puede promover recurso administrativo, o bien, acudir directamente a un tribunal.

g) En atención a nuestra Legislación Federal, podemos fijar dos grandes grupos de recursos administrativos: recursos existentes en ordenamiento administrativos y recursos previstos en normas tributarias.⁷⁶

2. - RECURSOS Y DERECHO DE PETICION.

El presente análisis, tiene como objetivo primordial el dar una explicación sencilla y concreta de la diferencia existente entre - los recursos administrativos y el de otras figuras jurídicas afines, como el derecho de petición.

A) RECURSOS Y ACCIONES JURISDICCIONALES.

Los recursos administrativos y las acciones jurisdiccionales se han considerado como sinónimos, pero no lo son, a pesar de - ser derechos subjetivos ejecutados por el particular para la defensa de un derecho o interés jurídico violado. Los recursos - son de naturaleza diversa a las acciones jurisdiccionales, toda vez que cuando se promueve un recurso, la administración ac-- túa en función con carácter exclusivamente administrativo. Estos son revisiones de la autoridad para corregir sus errores; - por el contrario, en las acciones el órgano competente conoce - de una controversia, en la cual se emite una sentencia.

Al respecto, Enrique Sayagués Laso, opina que los recursos - son de naturaleza diversa a las acciones contenciosas. En aqueu

(76) Cfr. Margain Manautou, Emilio, ob. cit. pp. 170 a 173.

llos la administración actúa como tal, en función administrativa y el pronunciamiento dictado es siempre una decisión administrativa, no así en la acción, pues el órgano competente interviene en función jurisdiccional y su resolución constituye una sentencia.⁷⁷

Manuel María Díez, manifiesta que el recurso administrativo se debe resolver ante un órgano administrativo; por el contrario, la acción procesal administrativa debe deducirse ante un órgano judicial.⁷⁸

Las figuras en comento tienen en común ser medios de impugnación en favor de los gobernados, con el fin de hacer valer sus derechos violados. Para tal efecto, requieren de su voluntad, denominada acción. Este es uno de los conceptos más debatidos en el derecho procesal, pues ha dado origen a teorías opuestas sobre su noción, provocando con ello infinidad de criterios doctrinales.

Giuseppe Chiovenda, afirma que la acción es uno de los derechos nacidos de la lesión de un derecho. Asimismo, es el poder jurídico de dar vida a la condición para actualizar la voluntad de la ley, es decir, es un derecho potestativo, pues el gobernado puede hacer uso o no del mismo.⁷⁹

Francisco Carnelutti, dice: por acción se entiende el derecho subjetivo procesal de las partes. Además, no debe confundirse con la pretensión, con la cual a menudo se mezcla. La acción es una relación y la pretensión es un hecho, concretamente un acto, aún más la acción es estática y la pretensión dinámica.⁸⁰

Eduardo J. Couture, declara:

"Por un convencionalismo de lenguaje que tiene ya varios siglos, se acostumbra llamar acción al poder jurídico que tiene el individuo de dirigirse a los órganos de la jurisdicción."⁸¹

(77) Cfr. Tratado de Derecho Administrativo, p. 471, T.I., Edit. Talleres Gráficos Barriero y Ramos, S.A., Montevideo, 1963.

(78) Cfr. Díez Manuel María. ob. cit. p. 322.

(79) Cfr. Instituciones de Derecho Procesal Civil, p. 22 y ss., Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954.

(80) Cfr. Instituciones de Derecho Procesal Civil, p. 317, T.I., Edit. Ediciones Jurídicas Europa América, Buenos Aires, 1959.

(81) Estudio de Derecho Procesal Civil, p. 25, T. I., Edit. Ediar, Soc. Anónima, Editores, Buenos Aires, 1948.

José María Villar y Romero, sostiene que la acción no es privativa del derecho procesal judicial, pues es aplicable a cualquier derecho adjetivo, por esta razón es también usado en el derecho procesal administrativo. La acción administrativa es el derecho a solicitar, de los órganos de competencia administrativa, el reconocimiento de un interés jurídicamente protegido, el cual no origina una contienda en sentido riguroso, sino solamente es una petición al órgano administrativo para la revisión de su acto. En cambio, en la acción judicial existe una controversia desde el punto de vista estricto, como en el caso del derecho procesal civil.⁸²

De lo expuesto, se deduce que la acción es base de todo proceso jurídico, ya sea administrativo o judicial. Cuando se ejercita ante una autoridad administrativa mediante un recurso administrativo, tiene como efecto la revisión del acto impugnado; por el contrario, cuando se acciona en demanda judicial, tiene como resultado la resolución de un conflicto entre la administración y el recurrente ante un órgano imparcial.

B) LA ALZADA O RECURSO JERARQUICO.

Existen varios criterios doctrinales en los cuales algunos juristas opinan que el recurso jerárquico y la alzada son un mismo recurso, para otros son dos recursos diferentes, por esta razón, es importante esclarecer esta cuestión.

Rafael Bielsa, expresa que el término jerarquía es de origen griego y significa jefe con autoridad. Igualmente, indica el orden de grados de un órgano u autoridad, por ello, cuando se habla de esta figura se tiene la idea de superioridad sobre una pluralidad de personas. Su noción es una de las más diversamente comprendidas y definida en el orden jurídico, así como también de las más conocidas y generalizadas en los diversos órdenes de actividad social, aun cuando su empleo administrativo no lo sea.⁸³

Antonio Lancis y Sánchez, aclara:

"El recurso en vía jerárquica, es aquél que se establece dentro de la misma administración, ante el superior para que, apreciándose por éste el acto impugnado del inferior, resuelva sobre su-

(82) Cfr. Derecho Procesal Administrativo, pp. 63 y 64, Primera Parte, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.

(83) Cfr. El Recurso Jerárquico, pp. 3 y 4, Edit. Roque Palma - editor, Buenos Aires, 1964.

legitimidad y eficacia." 84

Cuando se interpone un recurso jerárquico, representa en términos generales que el órgano superior tiene el poder de revocar, modificar o anular las decisiones del inferior, es decir, existe una relación entre las autoridades superiores e inferiores, pues cuando las de menor grado realizan una función, tienen la obligación de obedecer al jefe superior en grado.

Después de haber señalado el concepto del recurso jerárquico exponemos el criterio por el cual se considera al recurso jerárquico y a la alzada como un sólo recurso administrativo.

Rogelio Martínez Vera, dice: cuando el recurso administrativo se interpone ante una autoridad distinta de la que emitió la resolución, se denomina recurso de alzada o jerárquico. 85

Fritz Fleiner, manifiesta:

" El recurso de alzada va siempre dirigido a la Jerarquía Superior, es decir, a la autoridad administrativa de más categoría que aquella que dictó los actos administrativos. "86

Para los mencionados juristas el recurso de alzada es el mismo recurso jerárquico. Fritz Fleiner, no lo dice expresamente, pero lo da a entender al considerar que el recurso de alzada debe resolverse por una autoridad administrativa de grado superior.

Respecto al juicio donde se considera a la alzada como un recurso administrativo distinto del jerárquico, se ha dicho lo siguiente:

Enrique Sayagués Laso, afirma que la interposición del recurso denominado jerárquico da lugar a una revisión de las decisiones de los órganos subordinados por parte de la autoridad jerárquica. -- Por ese medio el superior dicta una resolución definitiva, la cual -- constituye la palabra final de la administración. Por el contrario,

(84) Derecho Administrativo, p. 35, 2a. Ed., Edit. Cultural, S. A., -- La Habana, 1945.

(85) Cfr. Nociones de Derecho Administrativo, p. 257, 3a. Ed., -- Edit. Banca y Comercio, México, 1978.

(86) Instituciones de Derecho Administrativo, p. 185, traducción de la 8a. Ed. Alemana por A. Gendin, Edit. Labor, S. A., -- Buenos Aires, 1933.

el recurso de alzada es aquel deducido ante un órgano con función de controlador administrativo, el cual no es jerarca del que dictó el acto, por esta razón, mientras el recurso jerárquico, por ser un atributo propio de la jerarquía, se considera implícito en toda organización centralizada, en el de alzada se requiere de textos expresos que necesariamente supongan su existencia.⁸⁷

Claramente se ve la pequeña diferencia entre el recurso jerárquico y el de alzada, pero no en todos los países se le denomina así, sino también recurso jerárquico impropio, como en Argentina.

Agustín Gordillo, al efecto expresa:

"Es aquel que se interpone ante el Poder Ejecutivo contra una decisión de las autoridades superiores de un ente descentralizado de la administración nacional. Se lo denomina "impropio" en cuanto no está sometido stricto sensu a la jerarquía del Poder Ejecutivo, por eso algunos autores prefieren llamarlo recurso de alzada."⁸⁸

Eduardo Pallares, manifiesta: la alzada es voz anticuada que significa apelación, la cual hace alusión a otra instancia o tribunal superior.⁸⁹

La apelación o alzada es un recurso contemplado en el derecho civil, en el cual un tribunal de segundo grado conoce de una resolución del juez de primera instancia.

José Becerra Bautista, opina que la apelación es una petición hecha al juez de grado superior para reparar los defectos, vicios y errores de una resolución dictada por el inferior, esto es, debe existir un juez inferior (juez aquo), un superior (juez ad quem), un denunciante de defectos, vicios o errores de la resolución, un apelante, una resolución impugnada, una persona a quien pudo beneficiar esta resolución y, por último, una persona apelada.⁹⁰

(87) Sayagués Laso, Enrique. ob. cit. pp. 474 y 475.

(88) Gordillo, Agustín. ob. cit. p. 192.

(89) Cfr. Diccionario de Derecho Procesal Civil, p. 80, 10a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.

(90) Cfr. El Proceso Civil en México, p. 556, 7a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.

Efectivamente, la doctrina se refiere a dos recursos en materia -- administrativa, pero en nuestro país no existe el de alzada por ser de carácter jurisdiccional. Ahora bien, en materia fiscal no --- existe propiamente el recurso jerárquico, pues el Código Fiscal --- sólo fija tres recursos administrativos, interpuestos por el gober-- nado ante la misma autoridad que dictó el acto impugnado. En el - supuesto de resultar desfavorable para el particular la resolución - dictada en la defensa interpuesta por éste, tiene oportunidad de --- promover juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo que no constituye un recurso jerárquico.

Se propone que los recursos administrativos señalados en nuestras - leyes se estatuyan con el carácter de recursos jerárquicos, toda -- vez que no tienen la eficacia debida, pues al interponerse ante la -- misma autoridad emisora del acto impugnado, ésta, en la mayoría - de los casos, no tiende a garantizar el cumplimiento de las leyes, - ni a evitar sus errores, por considerar tener la razón. Además, - la autoridad al revisar su propio acto generalmente no razona la --- causa de la inconformidad del recurrente, sino por el contrario, - confirma su resolución por estimar innecesario examinar lo ya - - dictado. Por lo mismo, existe parcialidad puesto que la autori-- dad se convierte en juez y parte. Por este motivo, los citados - recursos administrativos deben instituirse en nuestras leyes con el carácter de recursos jerárquicos.

Ahora bien, el recurso jerárquico es benéfico tanto para el par-- ticular como para la administración pública, en virtud de que los gobernados se evitarían de complicados procedimientos en un juicio. Por otra parte, los tribunales se verían desahogados de asuntos, pues el recurrente tendría la convicción de que las autoridades ad-- ministrativas actuarían conforme a derecho.

La autoridad superior, al examinar las violaciones de fondo alega-- das por el promovente, por su jerarquía resulta distinta e impar-- cial en el conocimiento de la controversia planteada por el guber-- nado.

La propuesta implica seguridad jurídica para el particular, puesto que éste contaría con instrumentos jurídicos apropiados para im-- pugnar las decisiones infundadas de la administración activa y, -- consecuentemente, cristalizar el principio de legalidad, rector de todo Estado de Derecho.

Tal proposición se concretaría al reformar el Reglamento Inte- - rior de las Secretarías de Estado, verbi gratia el de la Secreta-

ría de Hacienda y Crédito Público, en el cual se instituiría la - - competencia para resolver el recurso de que se trata.

La autoridad que sugerimos crear puede ser la Dirección General - de Recursos Administrativos, la cual, al recibir el escrito de in - terposición del recurso, solicitará de inmediato del inferior el ex - pediente administrativo que contenga las actuaciones originarias - del acto combatido. Además, para evitar la centralización de atribu - ciones, es dable plantear el establecimiento de Agencias subordi - nadas a la referida Dirección, que se ubiquen en el domicilio de las Administraciones Fiscales Regionales cuya competencia corres - ponda a la circunscripción de dichas administraciones.

C) EL DERECHO DE PETICION.

El recurso administrativo en stricto sensu, tiene una serie de ele - mentos esenciales, los cuales doctrinal y prácticamente se han acep - tado. Estos se componen de una serie de notas que sirven para de - terminar a los recursos; sin embargo, éstas no son las únicas para distinguir en un momento dado si la figura analizada es o no un re - curso administrativo.

Rafael de Pina y Castillo Larrañaga, señalan a los recursos como - los medios más frecuentes para combatir las resoluciones dictadas por una autoridad, pero cuando se interponen, no se agotan todos los medios posibles de atacar los actos que afectan a los particulares. Los recursos son medios previstos en la ley para rebatir resolucio - nes, pero no todos los medios de impugnación son recursos adminis - trativos. Por ello, es importante distinguir cuales son recursos, - para no utilizar medios inadecuados, como es el caso del derecho de petición, consagrado en el artículo 80. de nuestra Constitución Fede - ral, mismo que los gobernados utilizan como un recurso administra - tivo sin serlo. ⁹¹

Antonio Carrillo Flores, afirma: los particulares cada vez que un - asunto los interesa, hacen una gestión ante la autoridad administ^{ra}ti - va, en base al derecho de petición previsto en el artículo 80. de nues - tro Código Político con el propósito de resolver su problema, pues - estiman que están ejerciendo un derecho subjetivo y eso no es cierto, pues el numeral citado no obliga a la autoridad a abordar el fondo - del asunto, ni menos aún, a resolverlo de acuerdo a las pretensiones del peticionario, sino a dar una respuesta simple y sencilla. ⁹²

(91) Cfr. Instituciones de Derecho Procesal Civil, p. 365, 13a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979

(92) Cfr. La Justicia Federal y la Administración Pública, p. 106, -- 2a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1973.

Por su parte, Alfonso Nava Negrete, declara:

"No un símil jurídico sino un mal sustituto del recurso administrativo es el derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de nuestra Constitución. Antes y después de establecido el recurso administrativo en las leyes, los particulares lo emplean para inconformarse con los actos de autoridad administrativa que juzgan violatorios de sus derechos. Quienes acogidos a la idea de que el artículo constitucional los faculta para recurrir y obtener resoluciones a su queja de parte de la administración, dejan transcurrir el término para hacer valer la inconformidad administrativa o para promover el juicio, según corresponda, sin que logren su propósito."⁹³

En el artículo 8o. Constitucional, se estatuye:

"Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio -- del derecho de petición, siempre que éste se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

Esta garantía ha sido muy estudiada no solamente en nuestro país, sino también en casi todo el mundo, como así lo declara Anselmo Dávila, al decir:

"En casi todas las constituciones de los diversos países de la tierra se consigna el derecho de petición concedido al ciudadano, para que previamente el inicio de un recurso propiamente llamado -- jurisdiccional, pueda dirigirse a la autoridad administrativa en -- forma amistosa solicitando el reconocimiento de una determinada -- situación o la reparación del derecho lesionado, entonces se dice que el administrado emplea un recurso de carácter político."⁹⁴

Como podemos observar, el derecho instituido de que se trata, -- no es un recurso administrativo, sino una garantía individual consagrada para el ciudadano de la república. Si la autoridad ante -- la cual se hizo la petición no da respuesta en breve término, o -- en su defecto, en cuatro meses como lo ha resuelto la Suprema -- Corte de Justicia de la Nación surge una violación a dicha garantía, lo que obliga al interesado a promover juicio de amparo, pa --

(93) Derecho Procesal Administrativo, p. 174, Edit. Porrúa, México, 1959.

(94) Dávila Gámez, Anselmo. ob. cit. pp. 137 y 138.

ra corregir el agravio causado. Por el contrario, si la autoridad cumple con esa disposición, sólo contestará la petición en forma simple y por escrito, sin examinar el fondo del asunto; sin embargo, debe fundar y motivar su actuación.

Consecuentemente, el derecho de petición, no tiene la finalidad -- del recurso administrativo y sus efectos, los cuales son la revocación, modificación y la confirmación de los actos de autoridad.

Cabe hacer notar, que el juicio de amparo es el único medio legal para combatir el agravio recibido en ejercicio del derecho de petición, en razón de no existir ningún recurso o medio legal para hacer valer éste. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito y los Juzgados de Distrito, son los organismos competentes para conocer y resolver lo procedente en esta materia, de conformidad con lo previsto en los artículos 25 fracción III, 7 bis fracción I, inciso b) y 42 fracción III de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, respectivamente.

Por último, con el propósito de enriquecer los conceptos anteriormente expuestos, transcribimos algunas ejecutorias emitidas por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"PETICION, DERECHO DE.

Si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae al mismo, se viola la garantía que consagra el artículo 8o. Constitucional.

Sexta Epoca. Tercera Parte. Vol. XII, pág. 60. A.R. 1393/1958.- Cudberto Ramírez Castillo, junio 25 de 1958. Unanimidad de 4 vo tos. "95

"PETICION, DERECHO DE.

La garantía consagrada por el artículo 8o. Constitucional, por su claridad, no admite más interpretación que la literal derivada de su simple lectura.

Sexta Epoca. Tercera Parte. Vol. VII, pág. 77 A.R. 3512/57. Frumencio Méndez Mendoza. 5 votos. "96

(95) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, 1917-1975.
Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Tercera --
Parte. Segunda Sala, p. 755, México, 1975.

(96) Ibíd., p. 756.

"PETICION, DERECHO DE.

La garantía que otorga el artículo 8o. Constitucional no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas, pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario.

Quinta Epoca. Tercera Parte. Tomo CXIV, pág. 136. Murillo Gil Oscar y Coags.

Tomo CXIV, pág. 498. Penagos de Coss Carlos y Coags.

Tomo CXIV, pág. 965. Ramírez Vda. de Castañeda María de Jesús

Tomo CXV, pág. 116. Bravo Sandoval Jorge y Coags.

Tomo CXV, pág. 883. Arpecha Islas Ignacio."97

D) EL SILENCIO DE LA ADMINISTRACION.

Esta figura se relaciona con el derecho de petición, por cuyo motivo se le confunde con el mismo, por lo cual consideramos necesario definir ambos conceptos.

Miguel Acosta Romero, sostiene:

"Como puede apreciarse, el contenido del derecho de petición obliga a la autoridad a que de contestación en breve término, pero no supone una negativa ficta en caso de que no se obtenga respuesta, es decir, la autoridad está obligada a contestar, en el supuesto de que la autoridad no conteste, no se configura el silencio de la administración, sino más bien una violación de una garantía individual."98

La distinción de éstas es la siguiente; la no contestación de una petición pacífica y respetuosa formulada por los particulares en base al artículo 8o. de nuestro Código Político, origina una violación a la garantía que consagra. En cambio, el silencio de la Administración se configura cuando la autoridad no contesta en cuatro meses una petición real y concreta, o bien, no resuelve un recurso o cualquiera otra instancia formulada por el administrado.

(97) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, ob. cit. p. 385.

(98) Teoría General del Derecho Administrativo, p. 376, 14a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1981.

Manuel María Díez, manifiesta:

"La doctrina distingue el derecho de peticionar del derecho de recurrir. Entre nosotros el derecho de peticionar está establecido claramente en la Constitución Nacional, artículo 14, donde se ha reconocido a los habitantes el derecho de peticionar ante las autoridades. Pero es lógico observar que no todos los particulares que tengan derecho a peticionar pueden tener también derecho de recurrir. Ello es así, porque el derecho de peticionar lo tiene toda persona natural o jurídica, mientras que el derecho de recurrir, lo tienen únicamente los que sean interesados, es decir, los titulares de derechos subjetivos o de intereses legítimos afectados por el acto. El derecho de recurrir lo tiene solamente el que está legitimado para ello, mientras que el derecho de peticionar lo tienen todos los habitantes del país. Por eso entendemos que la petición es el género del cual el derecho a recurrir es una manifestación concreta. El derecho de petición es una garantía ofrecida por el ordenamiento Jurídico. El recurso es un acto que se realiza en ejercicio de un derecho reconocido al particular para promover la revisión de actos administrativos que afecten sus derechos subjetivos o intereses legítimos."⁹⁹

Para enriquecer lo anterior, expondremos la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la cual se sostiene:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS; FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESION EN LOS. - La doctrina está de acuerdo en que recurrir es acudir ante el juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; y que recurso es la acción o efecto de recurrir, o más precisamente la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictaminadas por la autoridad; que los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecte un derecho; que la ley determine la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga esté obligada a resolver."¹⁰⁰

Establecido lo anterior, procederemos al análisis del silencio de la administración.

(99) Díez, Manuel María. ob. cit. pp. 327 y 328.

(100) Revista de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Impuestos sobre la Renta e Ingresos Mercantiles 1965-1976. Legislación; Jurisprudencia y Sentencias; Recursos Administrativos, pp. 300 y 301, México, 1976.

Jorge Olivera Toro, sostiene que: cuando un administrado dirige una petición a la administración y ésta se allana a lo pedido, no hay dificultad; si pone un rechazo formal, el gobernado puede dirigirse al juez, impugnando el rechazo sufrido. Pero si aquella nada responde, el particular se encuentra desamparado y expuesto a una negación de justicia. Por tal motivo, cuando la autoridad no resuelva expresamente una petición, reclamación o recurso interpuesto por el mencionado administrado, existe una denegación del derecho reclamado ante la autoridad administrativa y en consecuencia se produce el silencio de la administración. Esta es una figura jurídica francesa, cuyo origen está en el Decreto de 12 de noviembre de 1867 y en la Ley de 17 de julio de 1900, pero su desarrollo no fue en el país donde nació, sino en Italia en donde evolucionó satisfactoriamente.¹⁰¹

Sobre esta cuestión, se han emitido varias soluciones, las cuales transcribe Antonio Carrillo Flores, en los términos siguientes:

"En el Congreso de Varsovia, el Delegado por Checoslovaquia, -- Havelka, presentó una ponencia que señala las cuatro posibles soluciones para el problema de la defensa del particular frente al silencio de la Administración. Son éstas: primera, o que a petición del particular, vencido el plazo para la decisión del negocio, éste pase de la autoridad que debió resolverlo a otra, segunda, -- que de oficio una segunda autoridad se avoque al conocimiento del asunto que no se hubiere incluido en el término inicialmente fijado, tercera, que expirado el plazo, por una ficción legal se entienda que la autoridad ha decidido afirmativamente a las pretensiones del particular, o cuarta -- que por lo menos, corrido ese mismo plazo, se considere decidido el caso en forma negativa al particular, de manera que pueda éste, desde luego, intentar los recursos administrativos o jurisdiccionales que procedan, planteando el fondo del asunto ante la autoridad que debe decidir el recurso."¹⁰²

Nuestro país tomó en cuenta la cuarta solución, por ésta razón, -- se incluyó esta figura en la Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal, la cual señala:

"El crear una ficción para el silencio de las autoridades está ya consagrado en la legislación europea y la Ley la adopta de acuerdo, además, con las últimas orientaciones de la doctrina. Es claro

(101) Cfr. Manual de Derecho Administrativo, pp. 169 y 170, 4a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.

(102) Carrillo Flores Antonio, ob. cit. pp. 102 y 103.

ro que como los artículos 8o. y 16 Constitucionales obligan a toda autoridad a respetar el derecho de petición y a fundar y a motivar legalmente sus decisiones, una ley secundaria como es la que se promulga no puede coartar el derecho de los particulares para acudir en amparo por violación de tales preceptos y para obtener de los tribunales federales una determinación que obligue a las autoridades fiscales a emitir una respuesta expresa con los fundamentos legales del acuerdo que dicten. No es el objeto de la ley pues, reducir o limitar esa garantía sino, por el contrario, el de concederle una protección más eficaz cuando por las circunstancias del caso, que al particular toca apreciar, éste cuente ya con elementos para iniciar la defensa jurisdiccional de sus intereses, respecto al fondo de los problemas controvertidos, a pesar del silencio de la autoridad. En el estado presente de la legislación, el particular está siempre obligado, ante la negativa de la autoridad, a pedir un primer amparo para obtener una respuesta fundada y, cuando ésta le es desfavorable, iniciar un segundo procedimiento en el que se examinen los problemas de fondo. La ley no hace otra cosa sino dar al particular el derecho de pasar desde luego al examen de fondo, a pesar del silencio de la autoridad. El uso de ese derecho, se insiste, dependerá de las circunstancias especiales de cada caso y de la apreciación que libremente haga el interesado de qué le es más ventajoso, si provocar la decisión expresa o iniciar el debate de fondo. Inversamente, si ha optado por ocurrir al Tribunal, no podrá alegar como agravio la violación de los artículos 8o. y 16. "103

Como podemos observar los medios de defensa que tiene el contribuyente son dos, el juicio de amparo y el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Pero, cuando entra en vigor el Código Fiscal de la Federación de 1966, éste puede hacer uso de los recursos administrativos procedentes, dándole así al gobernado oportunidad de contar con una mejor impartición de justicia.

La novedad de que hablamos, está prevista en el artículo 92 del Informe Razonado al Secretario de Hacienda, de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación, de 29 de diciembre de 1966, el cual prevé:

"El principio establecido en este artículo, ya estaba parcialmente contenido en el anterior Código Fiscal en su artículo 162. En relación con su antecedente legislativo, esta disposición presenta --

(103) Diario Oficial de la Federación, p. 4, lunes 31 de agosto de 1936.

dos innovaciones: la primera de ellas consiste en que establece para las autoridades, en forma imperativa, la obligación de resolver, dentro del término que las leyes fijen, las instancias de los particulares y, a falta de término, dentro del de 90 días; en segundo lugar, el derecho que antes tenían los particulares para hacer valer sus defensas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de negativa ficta, se hace extensivo ahora a todo medio de defensa; es decir, si está pendiente de resolverse alguna instancia que pudiera significar la resolución relativa a la determinación de un crédito fiscal y la autoridad no la resuelve dentro del término de 90 días, el particular podrá hacer uso de los recursos administrativos que procedan, atacando la negativa que supone ha caído a su instancia.

Esta misma invocación se establece en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual ordena:

"Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte".

Proponemos la supresión de las últimas palabras: "mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte", a que se contrae el precepto transcrito en el párrafo precedente, por resultar la construcción defectuosa, esto es, por falta de técnica jurídica. El Código Fiscal presume que la respuesta de la administración activa o el acto administrativo presunto, aun cuando éste no exista, tenga el efecto de una resolución desfavorable, por lo cual surge el derecho del particular a promover en cualquier tiempo los medios de defensa procedentes, a partir del momento en que opera la negativa ficta.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación con respecto al tema, en una de sus ejecutorias relativas a la aplicación del numeral 162 del Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1938, publicado en el "Diario Oficial" el 31 del mismo mes y año, vigente a partir del 1.º de enero de 1939, ha expresado:

(104) Revista Investigación Fiscal, número 43, Julio de 1969.

"El artículo 162 del Código Fiscal de la Federación dispone que - "el silencio de las autoridades fiscales se considerará como reso lución negativa, cuando no den respuesta a la instancia de un particular en el término que la Ley fije o, a falta de término estipulado, en noventa días", la disposición anterior no sólo establece un derecho respecto de los particulares de considerar que se les ha negado su petición, pero esto de ninguna manera quiere decir que estén obligados a considerarlo siempre en esa forma, máxime que lo dispuesto en el referido artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, no puede liberar a las autoridades fiscales de la obligación que les impone el artículo 8o. constitucional, esto es, que a una petición pacífica y respetuosa hecha por escrito, debe recaerle acuerdo de la autoridad correspondiente, quien está obligada a hacerlo del conocimiento del peticionario en breve término, de otra manera las autoridades fiscales se verían liberadas de cumplir con el citado mandato constitucional, lo cual resulta notoriamente antijurídico, en virtud de que nuestra Constitución Política es la Ley Suprema del país.

Sexta Epoca. Tercera Parte. Vol. XIII, Pág. 65. Mercedes Enciso Vda. de Camberos. Unanimidad de 4 votos."105

No estamos de acuerdo con lo anterior, pues el particular tiene opción entre iniciar el debate de fondo interponiendo los recursos administrativos o el juicio de nulidad según sea el caso; o en su defecto, provocar la decisión expresa de la autoridad, interponiendo el juicio de amparo por violación a los artículos 8o. y 16 - - Constitucionales.

La Suprema Corte de Justicia, respecto a la aplicación del Código Fiscal de la Federación expedido el 30 de diciembre de 1966, publicado en el "Diario Oficial" el 19 de enero de 1967, en vigor el 1o. de abril de 1967, estatuyó lo siguiente:

"Si se promueve ante la autoridad correspondiente un recurso de inconformidad con motivo del fincamiento de un crédito fiscal adviniendo el recurrente las razones y fundamentos legales, por los cuales considera estar exento de los gravámenes que se le cobran, y transcurre un término mayor de 90 días sin que aquella dicte resolución alguna, la concurrencia objetiva de éstas circunstancias configura la realización de la hipótesis normativa de la negativa ficta conforme al artículo 92 del vigente Código Fiscal, generándo

(105) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917-1975 ob. cit. o. 758.

se, así el derecho del particular para impugnarla mediante el juicio anulatorio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, haciendo valer en el mismo las argumentaciones y preceptos legales aducidos en el escrito de inconformidad ante la autoridad omisa, la que tiene la obligación de expresar en la contestación de la demanda que integra la litis, los hechos y el derecho en que se sustente su resolución negativa ficta, conforme a lo previsto por el párrafo final del artículo 204 del invocado ordenamiento fiscal.

Ahora bien, si la autoridad al contestar la demanda, en vez de argumentar sobre la legalidad de la resolución ficta, se limita a solícitar el sobreseimiento en juicio anulatorio en atención a que -- había acordado con posterioridad al término de noventa días el desechamiento del recurso de inconformidad ante la misma inter-- puesto, no por ello cabe aceptar que el fondo de la cuestión planteada esté constituido por el desechamiento y que la nulidad que se decreta, en su caso, deba serlo para el efecto de que admita la inconformidad, desvirtuándose, así el propósito esencial que inspira la negativa ficta, sino que las cuestiones de fondo constituidas de la litis que debe estudiar y resolver el Tribunal Fiscal, quedan integradas por las consideraciones fundatorias del fincamiento del crédito fiscal y por las razones y fundamentos legales expuestos por el actor en sus escritos de inconformidad formulados en contra de los propios créditos fiscales.

Séptima Epoca. Tercera Parte. Vol.62. pág. 35. A.R. 269/73. Guanos y Fertilizantes de México, S.A. y otro¹⁰⁶

E) LA RECONSIDERACION COMO EJERCICIO DEL DERECHO DE PETICION.

Con antelación, manifestamos que el gobernado ha considerado al derecho de petición como un recurso administrativo sin serlo, pero no aclaramos el nombre de dicha instancia, la cual él denominó recurso de reconsideración, para así obtener una resolución sobre el fondo del asunto, ni tampoco dijimos el porqué así lo estimó.

La razón por la cual el administrado pensó que el derecho de petición era un recurso administrativo, fue debido al desconocimiento de éstos, pues antes de 1929 no solamente los juristas y autoridades ignoraban el conocimiento del Derecho Administrativo y sus recursos, sino con mayor razón los particulares. Por lo mismo, los recursos se confundían con el juicio contencioso administrativo.

(106) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación -- --
1917-1975, ob. cit. p. 385.

vo, el cual se utilizaba ante los Juzgados de Distrito, pues aún no existían Tribunales Administrativos como el Tribunal Fiscal de la Federación y el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

Por esa virtud, el gobernado al interponer sus reclamaciones e inconformidades a que tenía derecho, las reforzaba con el numeral 8o. Constitucional, pues no sabían con exactitud que los Juzgados de Distrito, aparte de resolver amparos podían conocer de dichas defensas, por tanto, no era necesario fundar sus escritos con los preceptos 8o., 14 y 16 del invocado ordenamiento, pues no estaban haciendo valer una garantía individual, sino un derecho violado. Esta medida no era la adecuada, pero se usaba frecuentemente, ésto tuvo como consecuencia una serie de desórdenes. Por ello, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a partir de 1929 en uno de sus fallos estableció, que antes de agotar el Amparo se debía hacer valer primero los medios de defensa ordinarios con que contara el particular, para combatir los actos de la administración. Además, se dictó otra en la cual se instituyó -- que la reconsideración no era un recurso legal, en razón de no estar instituido en la Ley, por lo cual no debería apoyarse en el artículo 8o. Constitucional.

Esta ejecutoria causó confusión, pues las defensas existentes en aquellos años, todavía no eran propiamente recursos, toda vez que las leyes no les daban ese carácter. Por eso, se dictó otra ejecutoria para tratar de enmendar la anterior, la cual señaló:

"Cuando la reconsideración no está expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir amparo y puede desecharse de plano, pero cuando es interpuesta dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y substanciada, debe conceptuarse que el término para interponer el amparo ha de contarse desde la fecha de la notificación de la resolución que recaiga a tal reconsideración pues hasta entonces tiene el acto carácter de definitivo para los efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, toda vez que hubo posibilidad de revocarlo o reformarlo.

Quinta Epoca:

Tomo XXXIX, pág. 682. López Luna Pascual.

Tomo XLI, pág. 2987. Parres de Leshner Teresa.

Tomo XLI, pág. 2092. Peláez Hnos. y Cía.

Tomo XLII, pág. 2323. Rosado Lorenzo.

Tomo XLVI, pág. 4034. Alcaraz Angela por su menores hijos.pág.

833. "107

(107) Jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación 1917-1975,
ob. cit. p. 833.

Otra ejecutoria más reciente en el mismo sentido que la anterior, prevé:

"RECONSIDERACION, RECURSO DE. El artículo 19 del Código - Fiscal de la Federación puede servir de fundamento para desechar un recurso de reconsideración que no esté expresamente previsto en la ley del acto, pero sino obstante lo anterior, la autoridad administrativa, admite; tramita y resuelve un recurso de reconside- ración, con su conducta admitió la posibilidad de enmendar la re- solución, por considerar, la que de tal manera, no tiene el carác- ter de definitiva, sino hasta que resuelve el expresado de recur- so.

Revisión Fiscal 3714/58"¹⁰⁸

Gabino Fraga, comenta:

"La reconsideración o revocación administrativa para ser conside- rada como recurso debe tener las características que hemos seña- lado arriba, como propias de los recursos administrativos, entre ellas, la de que la ley imponga a la autoridad la obligación de re- visar en cuanto al fondo la actuación objetada."¹⁰⁹

Aun cuando la reconsideración no es un recurso administrativo, se- le puede reconocer como tal al ser aceptado, tramitado y resuel- to por las autoridades, siempre y cuando los supuestos hechos va ler encuadren en la hipótesis legal de procedencia de los recur- sos administrativos previstos.

Ese criterio también lo tienen las autoridades fiscales y del mis- mo existe una tesis de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, la cual dice:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. PARA SU PROCEDENCIA NO - SON NECESARIOS FORMULISMOS. No es forzoso que al interpo- ner un recurso administrativo se precise el nombre correcto del mismo, pues basta con atender a la intención de la actora de que no estuvo de acuerdo con la resolución impugnada para advertir - el tipo de recurso que está planteado. Es importante tomar en - cuenta que los recursos administrativos han sido creados como -

(108) Martínez López, Luis, Derecho Fiscal Mexicano, pp. 240 y- 241, 4a. Ed., Edit. ECASA, México, 1979.

(109) Derecho Administrativo, p. 808, 3a. Ed., Edit. Porrúa, Mé- xico, 1944.

medios legales para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos frente a la Administración Pública. (72)

Revisión No. 1505/80 Resuelta en sesión de 14 de octubre de 1981, por mayoría de 6 votos y 1 con los resolutivos. Magistrado ponente: Alfonso Nava Negrete. Secretaria: Lic. Georgina Ponce - Orozco". 110

En resumen, la instancia de reconsideración no debe ser apoyada en base al derecho de petición, pues no se trata de hacer valer una garantía individual, sino un derecho subjetivo violado. Aunque no es un recurso legal, se le admite con esa denominación, cuando la resolución combatida encuadra en los supuestos de procedencia de algún recurso administrativo reconocido en la ley.

Ahora bien, cabe hacer notar que las autoridades administrativas no tienen competencia para dejar de aplicar las leyes del Congreso por motivos de inconstitucionalidad, que las objeciones a las mismas por parte de los particulares no deben hacerse en vía de recurso administrativo, pues tal facultad es propia del poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo, por violación al precepto constitucional y no en base a una norma secundaria de carácter general. 111

(110) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, p. 472, 2a. - Epoca. Año IV, No. 22, octubre de 1981.

(111) Véanse Margain Manatou, Emilio. De lo contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, p. 50, 2a. Ed., - Edit. Universitaria Potosina, México, 1974.
Carrillo Flores, Antonio. ob. cit. p. 118.

CAPITULO III

EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL.

1. -ANALISIS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

El presente capítulo es la parte medular de nuestro trabajo, por cuyo motivo trataremos de ser concisos e inteligibles en cada una de las exposiciones del recurso de revocación, el cual es uno de los de mayor trascendencia previstos en el Código Fiscal de la - Federación vigente.

A) NOCIONES PRELIMINARES.

El Estado para cumplir con sus fines, realiza actividades encaminadas a fomentar su desarrollo y el de los individuos que lo integran. Una de estas funciones la constituye la actividad financiera del Estado.

Achille Donato Giannini, manifiesta:

"El Estado, al igual que los demás entes públicos, no podría dar cumplimiento a sus fines, haciendo frente a las múltiples exigencias que con arreglo a su propia ordenación está llamando a satisfacer, si no dispusiera de una masa adecuada de medios económicos. En la actual economía de los Estados tales medios provienen de una doble fuente: o están constituidos por las rentas que el Erario público obtiene, como cualquier otra persona o ente privado, de su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial, o bien son detraídos, en virtud de la potestad de imperio del Estado, de la riqueza de los ciudadanos. De ahí la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado-patrimoniales- e Ingresos de derecho público -tributario-.

Para administrar el patrimonio, para liquidar y recaudar los tributos, para conservar y distribuir las sumas recaudadas, el Estado realiza una serie de actos, cuyo conjunto forma la actividad financiera, que se distingue de todas las demás en que no constituye un fin en sí misma, es decir, en que no se dirige directamente a la satisfacción de una necesidad, sino al cumplimiento de una función instrumental, de fundamental importancia, cuyo regular desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades."¹¹²

(112) Instituciones de Derecho Tributario, pp. 3 y 4, Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

Tan importante es la actividad financiera del Estado, que dió origen a una ciencia denominada Finanzas Públicas, ésta a partir -- del siglo pasado se desmembró de la Economía Política para adquirir autonomía como tal. La mencionada ciencia tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro órgano público, se procura de las riquezas materiales tanto de su patrimonio como las de los individuos que lo forman.

Harold M. Somers, expresa:

"Las finanzas públicas pueden considerarse como un elemento poderoso que repercute fuertemente en la economía extendiendo sus efectos a todas las esferas de la producción y el consumo. Es difícil apreciar la magnitud de este efecto. Un método para abordar el problema consiste en seguir paso a paso los puntos de contacto de cada uno de los instrumentos de las finanzas públicas!"¹¹³

La ciencia en estudio es un tema bastante escabroso, toda vez -- que su conocimiento debe ser claro, preciso, racional, metódico, sistemático y general. Asimismo, debe abarcar varios aspectos -- como son los técnicos, políticos, económicos y jurídicos.

Al respecto, Jacinto R. Tarantino, declara:

"La complejidad de la ciencia de las Finanzas Públicas, puesta -- de manifiesto por Griziotti¹¹, con sus elementos constitutivos: éticos, políticos, económicos, jurídicos y técnicos en cuanto confluyen con sus proyecciones hacia un objeto específico de conocimiento: gastos, recursos, sus efectos y funciones, acusa un agudo paralelismo con respecto a los problemas que le son concomitantes referentes al "Desarrollo Económico" con la complejidad -- de las motivaciones que lo determinan."¹¹⁴

Por otra parte, el vocablo finanza representa todo lo que tiene relación con la moneda o con transacciones de la misma. Además, a dicha palabra se le confunde con la expresión hacienda, pero este término entra en el campo de la ciencia de la Economía Política y no en el de la jurídica.

(113) Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, p. 15, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1967.

(114) Finanzas Públicas y Desarrollo Económico, p. 17, Edit. -- Ediar, S.A. Editores, Buenos Aires, 1961.

José Canga Arguelles, opina:

"La ciencia de Hacienda es aquella parte de la Economía Política, que da reglas para fijar los gastos públicos de las naciones; y para sacar de la riqueza la cantidad necesaria para su pago; asegurando su exacto cobro y aplicación á los objetos á que se destina. De lo dicho se infiere, que la ciencia de hacienda tiene por objeto de sus investigaciones la riqueza pública, por que esta debe -- ser la que regule la magnitud de los gastos, y las qualidades de los instrumentos que se adoptaren para hallar los fondos necesarios á su satisfacción."115

Harold M. Groves, indica:

"Es el de la hacienda pública un campo de investigación en que se estudian los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales o locales."116

Resumiendo, podemos sostener que las Finanzas Públicas son una ciencia autónoma que estudia la riqueza pública, así como su administración. Igualmente, es el estudio de los hechos, principios y técnica de como obtener y gastar los fondos recaudados.

Ahora bien, la actividad financiera del Estado desde el punto de vista jurídico, se le denomina Derecho Financiero.

Al respecto, Manuel de Juano, afirma:

"El derecho financiero, finalmente, es por el contrario, una ciencia jurídica, ya que estudia el fenómeno financiero desde el punto de vista jurídico, es decir, considera las normas de derecho que un determinado Estado establece para la propia organización y actividad financiera en los gastos y entradas, y por tanto, el ordenamiento jurídico de los diversos impuestos y tasas, etc., las normas relativas al crédito público, a la recaudación, etc.

Hay entre el derecho financiero y la ciencia de las finanzas una evidente diferenciación. Mientras esta última investiga las causas generales, permanentes y necesarias de los fenómenos de la actividad financiera, para determinar luego las leyes naturales a que ellos obedecen, los efectos sobre el patrimonio y sobre la economía nacional, al derecho financiero sólo le concierne la regula

(115) Elementos de la Ciencia de Hacienda, p. 11, Edit. Imprenta de A. Macintosh, 20, Great new street, Londres, 1825.

(116) Finanzas Públicas, p. 16, Edit. Trillas, México, 1972.

ción jurídica de la actividad financiera."117

Sergio Francisco de la Garza, sostiene:

"El Derecho Financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas - clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, -- así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado."118

Ernesto Flores Zavala, aclara:

"El Derecho Financiero Público o Derecho Fiscal es una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público."119

De los pareceres expuestos, se deduce que el Derecho Financiero o Derecho Fiscal es el mismo. Por ello, nosotros lo denominaremos simplemente de esta última manera, en razón de que nuestro sistema jurídico lo precisa de ese modo. Convenido lo anterior, procederemos a examinarlo desde ese punto de vista.

El Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas, las cuales regulan la actividad financiera del Estado, por cuyo medio éste - obtiene riquezas de su patrimonio al administrar sus bienes, o - bien, de los individuos que lo integran al instituir tributos.

Manuel Dublan, dice:

"Entiéndese por derecho fiscal, la suma de leyes y principios que tratan del fisco y de todo lo que con él se relaciona. La palabra fisco, tomada de la jurisprudencia romana, "Fiscus" significa cesta de mimbrés; y como era costumbre en la antigua Roma guardar el dinero en cestos, por metonimia, se dió el nombre al ob-

- (117) Curso de Finanzas y Derecho Tributario, p.47, T.I., 2a. - Ed., Edit. Molachino, Rosario, 1969.
- (118) Derecho Financiero Mexicano, p.15, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.
- (119) Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, p.11, 22a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1980.

jeto guardado; usándose especialmente de esa denominación cuando se trataba del dinero del príncipe, para así distinguirlo del erario que era el tesoro público de la nación. Fisci id est, ha dicho Tácito (libro 6o. de los anales, capítulo 2o.) privatorum principis thesaurorum ratio initio ab erario quod, publicum populi ro-mani erat, separata fuit. En la jurisprudencia española se llama fisco ó cámara del rey al patrimonio de la casa real, y erario al tesoro público. El uso confundió (*) ambas palabras, y hoy con la voz fisco se define el erario de la nación."120

Los vocablos fisco y erario en la actualidad, también representan lo que se conoce como tesoro público, el cual se forma con las contribuciones percibidas por el Estado.

Después de estas aclaraciones es importante indicar que por materia fiscal, debemos entender todo lo relacionado con los ingresos recibidos por el Estado, los cuales se dividen en dos clases:

ORDINARIOS. - Son los percibidos regularmente y repetidos en cada ejercicio fiscal, los cuales teóricamente deben cubrir enteramente los gastos públicos realizados. Los ingresos de referencia se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social. de rechos, aprovechamientos y productos.

EXTRAORDINARIOS. - Son aquellos percibidos en circunstancias anormales, como sucede en los casos de guerra, epidemias, catástrofes y crisis económicas, las cuales colocan a dicha entidad a hacer erogaciones extraordinarias. Estas son: impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, empréstitos, emisión de moneda, expropiación y servicios personales.

El conjunto de normas jurídicas referidas a fijar impuestos, derechos y contribuciones especiales se le conoce como Derecho Tributario, el cual es rama del Derecho Fiscal.

Achille Donato Giannini, expresa:

"La autonomía del Derecho Tributario se justifica, además por las especiales características que esta rama del Derecho administrativo presenta frente a las demás; como exactamente observa Blumenstein,⁵ en ninguna otra parte del derecho administrativo aparece tan netamente delimitada la relación jurídica entre el Es

(120) Curso de Derecho Fiscal, p. 6, Impreso por Ignacio Candián en la imprenta del Instituto, Oaxaca, 1865.

tado y el ciudadano, tanto desde el punto de vista material, como desde el punto de vista formal."¹²¹

Manuel de Juano, observa:

"Debemos entender por derecho tributario, aquella parte del derecho financiero que tiene por objeto todo lo concerniente a las normas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias provenientes de los tributos, vale decir, de este tipo de recursos derivados, entre los que se ofrecen al Estado para lograr los medios pecuniarios necesarios para el desarrollo de sus actividades."¹²²

Para nosotros el Derecho Tributario constituye una rama del Derecho Fiscal, cuyo agrupamiento de normas tiene por objeto el estudio del nacimiento, modificación y extinción jurídica de los tributos.

El Derecho Fiscal y el Tributario se relacionan con otras disciplinas jurídicas, con el fin de aplicar sus disposiciones a problemas que dentro de sus normas no tienen solución. Por tal razón, la aplicación de las leyes en materia fiscal corresponde primeramente a las normas especiales; en segundo, se utilizará el Código Fiscal de la Federación cuando no exista disposición en los preceptos especiales y, por último, se recurrirá a la supletoriedad del derecho federal común y a los principios generales del derecho.

Debemos destacar que las normas fiscales son de aplicación estricta, siempre y cuando establezcan cargas a los particulares, señalen excepciones a las mismas y fijen infracciones y sanciones. Por el contrario, las otras disposiciones se interpretarán empleando cualquier método jurídico.

Francisco Lerdo de Tejada, apunta:

"A falta de regulación expresa aplicable tanto en las leyes especiales, como en el Código Fiscal, debe aplicarse el derecho común.

El artículo 10. del Código señala en esa forma la supletoriedad del derecho común; sin embargo, no debe entenderse al derecho común exclusivamente referido al derecho civil, sino que debe in

(121) Giannini Achille, Donato. ob. cit. p. 7.

(122) De Juano, Manuel. ob. cit. pp. 79 y 80.

terpretarse en el sentido de que todas aquéllas situaciones que no puedan ser resueltas por la ley especial o el Código en su caso, deben resolverse en forma supletoria por las leyes específicas de cada materia y por los principios generales del derecho."123

Los principios generales del derecho, son directrices derivadas - de todo el ordenamiento jurídico, los cuales sirven de lineamientos para la creación de la Ley v. gr. "NULLUM CRIMEN NULLA POENA SINE LEGE", nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos sin previa oportunidad de defensa. Todo el que causa - un daño intencional o por imprudencia debe indemnizarlo. Asimismo, éstos son postulados y principios de reflexión lógico-jurídica, que orientan a la realización de los valores jurídicos de justicia, seguridad jurídica y bien común.

Los principios generales del derecho se encuentran previstos en - el artículo 14 Constitucional en su parte final, la cual señala: "En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho." - Dicho texto, está repetido casi a la letra por el numeral 19 del - Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia federal.

Podemos manifestar también que los principios generales del derecho son aquellos principios rectores de un sistema jurídico determinado, que no estando expresamente consignados en él, se desprenden; sin embargo, de ese propio sistema es fuente de inspiración y por ello mismo base de su sustentación.

La interpretación jurídica de las leyes es trascendental, para la devida solución de los problemas planteados por el particular, pero muchas veces también es difícil delimitarla.

Ezio Vanoni, manifiesta:

"La precisa delimitación de las funciones atribuidas al intérprete en materia de hermeneútica jurídica constituye una de las cuestiones que durante más largo período de tiempo han dividido a la doctrina... el canón de la interpretación de la norma tributaria - está constituido por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal, de acuerdo con el fin que le es propio, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica -

(123) Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, p. 5, 4a. Ed., Edit. IEESA, México, 1980.

de los hechos sociales a que se refiere la norma impositiva."¹²⁴

El fundamento para determinar el orden de aplicación de las normas fiscales, está en los artículos 10., párrafo primero y 50., segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación. Señalando en primer lugar a las leyes específicas, en segundo término al Código Fiscal de que se trata y, por último, el derecho federal común.

De lo anterior, se deduce que todo el derecho común es aplicable en materia fiscal *verbi gratia*: cuando se trate de cuestiones de procedimiento, las autoridades fiscales deben fundar sus resoluciones por regla general en el Código Federal de Procedimientos Civiles. En lo relativo al fondo de los asuntos debe emplearse el Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia federal, sin que en determinados casos se deba estar a lo previsto en otras leyes.

Después de estas reflexiones, podemos indicar que cuando el Estado al realizar sus actividades financieras, instituya tributos y viole con sus actos los derechos e intereses jurídicos del contribuyente, éste cuenta con medios de defensa para impugnar esos actos.

Tales defensas se encuentran instituídas en el Código Fiscal de la Federación vigente; de los tres recursos señalados en el ordenamiento invocado, solamente estudiaremos el recurso de revocación por ser el tema de nuestra tesis.

El recurso en comento tiene las características de los recursos administrativos, pero tiene una diferencia que lo hace distinto. Esta divergencia consiste en su optatividad, toda vez que no es obligatorio para el recurrente interponerlo, pues el promovente puede a su elección acudir directamente a juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien, hacer uso del mencionado recurso. La distinción de que se trata significa una excepción a la regla de que el juicio de nulidad ante el citado tribunal, no puede iniciarse, sino hasta que se haya agotado un recurso administrativo. Si el particular ejercita el recurso de revocación no puede hacer uso de juicio de nulidad, sino hasta después de que se dicte resolución al recurso.

(124) Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias, pp. 46, 47 y 50, Traducción de Martín Queralt, Edit. Dott A. Giuffre, Milano, 1961.

La disyuntiva mencionada es también propia de otros países, v. gr. como en Argentina. Al respecto, Carlos M. Giuliani Fonrouge, opina:

"Según el art. 71 de la ley citada," contra las resoluciones que impongan multas o determinen los impuestos y accesorios en forma cierta o presuntiva", los afectados pueden optar por una de estas dos vías procesales: recurso de reconsideración ante la propia Dirección General Impositiva; o bien, recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. En ambos casos debe interponerse dentro de los quince días hábiles de notificada la resolución, pues en la ley 11.683 todos los términos se cuentan por "días hábiles" (art. 14), y una vía es excluyente de la otra. De manera que si el contribuyente o responsable solicitó reconsideración de la resolución determinativa, automáticamente le queda cerrada la vía del Tribunal Fiscal, e inversamente."¹²⁵

Además de esa opción, el recurso de revocación tiene como características principales el ser el más importante, eficaz y valioso de los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación en vigor.

En relación a lo anteriormente expuesto, Arturo Humphrey Salinas, declara:

"El recurso de revocación ha sido establecido por el Código Fiscal de la Federación en virtud de que con él se pretendió evitar la acumulación de juicios en el Tribunal Fiscal de la Federación, por una parte y, por la otra, se consideró que la propia autoridad administrativa debería conocer de las razones que aducen los particulares agraviados por alguna resolución dictada en materia fiscal."¹²⁶

Las autoridades fiscales también le han dado mayor importancia al aludido recurso, para que con ello se tuviera un mayor control de la legalidad de los actos emitidos, sencillez en el procedimiento y pocas formalidades para el mismo, con el fin de hacer más expedita la administración de justicia. Aun cuando tales características en la mayoría de los casos no se logren optimizar, el recurso de que se trata es uno de los de mayor trascendencia con-

(125) Derecho Financiero, pp. 789 y 790, Vol. II., 2a., Ed., Edit. De palma, Buenos Aires, 1973.

(126) Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios de Indole Fiscal, p. 53, Edit. Talleres de Graficolor, S.A., México, 1980.

que cuenta actualmente el gobernado.

B) CONCEPTO

La doctrina está acorde en afirmar que el recurso de revocación es el interpuesto ante la misma autoridad emisora del acto, para que ésta lo revoque, modifique o confirme su resolución.

Agustín Gordillo, dice; en un sentido original del término y doctrinalmente correcto, el recurso de revocación sería aquel presentado ante el mismo órgano que dictó una resolución, para que la revoque por contrario imperio. ¹²⁷

Bartolomé A. Fiorini, lo define de la manera siguiente:

"El recurso de revocación es la petición del administrado ante el mismo órgano que dictó el acto, cuando considera que ha afectado sus derechos o intereses legítimos, con el objeto de que lo anule, rectifique o lo sustituya." ¹²⁸

Armando Porras y López, expresa:

"Este recurso es el típico del procedimiento administrativo. Así como la apelación es el recurso por antonomasia del Derecho Procesal Civil, la revocación lo es del Derecho Procesal Administrativo." ¹²⁹

Jorge Olivera Toro, aclara: la revocación es una de las formas de extinción del acto administrativo, al respecto, existe una distinción convertida en clásica y con la cual se inicia todo estudio relativo a la revocación de los actos administrativos. Esta se plantea en las figuras jurídicas de anulación y revocación. La diferencia se efectúa con un término a saber, "invalidez". Si ésta opera y hace desaparecer el acto, existirá la anulación. Por el contrario, si se retira del mundo jurídico un acto administrativo válido, se habla de revocación. Los efectos de uno y de otro son diferentes, la anulación tiene efectos declarativos y por regla ge-

- (127) Cfr. Procedimiento y Recursos Administrativos, p. 159, Edit. Jorge Alvarez Editor, Buenos Aires, 1968.
- (128) Manual de Derecho Administrativo, p. 1015., Segunda Parte, -- Edit. Sociedad Anónima Editora e Impresora, Buenos Aires, -- 1968.
- (129) Derecho Procesal Fiscal, p. 164, Edit. Textos Universitarios, S. A., México, 1980.

neral, opera retroactivamente. En cambio, la revocación es - - constitutiva y sus efectos se producen a partir del momento en - que se revoca el acto, destruyéndose efectos futuros y sin afectar a los ya producidos. La declaración es la nulidad del acto inválido, la constitución es el acto revocatorio, el cual crea una situaución jurídica distinta del acto válido que se revoca. 130

Es trascendental destacar que el recurso administrativo de revocación en la doctrina y en diversas legislaciones tanto nacionales como extranjeras, tiene diferentes nombres, los cuales son: reposición, oposición, reconsideración, reclamación y revocatoria.

Miguel Marienhoff, sostiene:

"En la doctrina y en la práctica este recurso es denominado de - - diversas maneras: revocatoria, de reposición, de oposición, de - - reconsideración." 131

Armando Herrera Cuervo, afirma; en efecto como observa Marienhoff en su obra la revocación ha sido llamada de múltiples maneuras, pero también otros recursos distintos han recibido aquella - - denominación. 132

Alfonso Nava Negrete, opina:

"Al de reconsideración llámese también, recurso de reposición,³³ de oposición,³⁴ revocación,³⁵ reclamación. 36." 133

Manuel María Diez, observa:

"Son varias las denominaciones que en la doctrina y en la legislaución se han dado al recurso que nos ocupa. En general se lo counoce con el nombre de recurso de reposición. Así, en España, - - la ley de procedimiento administrativo se refiere al recurso de - - reposición. En México se lo conoce con el nombre de recurso - - de reconsideración o revocación administrativa. En Francia al - - recurso se lo llama gracioso. En Italia se lo llama recurso de - - oposición". 134

(130) Cfr. Manual de Derecho Administrativo, pp. 209 y 210, 4a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.

(131) Tratado de Derecho Administrativo, p. 682, T. I., Edit. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1977.

(132) Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento de - - Ejecución, p. 12, Edit. Porrúa, México, 1976.

(133) Nava Negrete, Alfonso. ob. cit. p. 103.

(134) Diez, Manuel María. ob. cit. p. 483.

Con vista en lo expuesto, es dable afirmar que la reposición, oposición, reconsideración y reclamación, se identifican con la revocación como se le designa en México, por lo cual resulta procedente sostener que se trata del mismo recurso. En opinión de los tratadistas la revocación es inoperante, toda vez que ésta se interpone ante la propia autoridad emisora del acto impugnado.

Al respecto, José María Villar y Romero, dice:

"El recurso de reposición no es demasiado relevante ni eficaz, por lo que no suele estar admitido en la mayor parte de los reglamentos de procedimiento administrativo. En efecto, en la mayoría de las -- ocasiones no cabe confiar en el éxito de un recurso que se interpone ante la propia autoridad u organismo que ha desestimado ya las pretensiones de un particular; significa, por ello, una dilación que perjudica tanto a la Administración como al recurrente; no obstante, bien usado y entendido tanto por aquélla como por éste, puede subsanar rápidamente errores sin necesidad de acudir a los largos y complicados trámites de un recurso de alzada."135

Jesús González Pérez, expone:

"La doctrina ha dudado mucho de la eficacia del recurso de reposición, por razón de la psicología del funcionario. Pérez Serrano, refiriéndose a la reposición procesal, dice: Nuestros procesalistas, con el ardor de neófitos que corresponde a quien estrena técnica, han discutido briosamente si la reposición constituye propiamente un remedio o un recurso. Probablemente no es ni lo uno ni lo otro; es una manera de perder el tiempo, porque dado su eficacia práctica... y a análoga conclusión llega al referirse a la reposición administrativa."136

Miguel Fenech, expresa:

"Entendemos por recurso previo de reposición aquel acto complejo, mediante el cual se pretende que aquellos funcionarios del órgano administrativo que practicaron el acto de imposición, lleven a cabo un nuevo examen de su licitud y regularidad, y, en su caso, practiquen un nuevo acto que sustituya al anterior o declaren éste sin efecto.

(135) Derecho Procesal Administrativo, p. 172, Primera Parte, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.

(136) Derecho Procesal Administrativo, p. 57, T. III., 2a. Ed., Edit. - Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967.

El recurso de reposición constituye un acto procesal en el sentido de que tiende a evitar la iniciación y desenvolvimiento de un proceso tributario de declaración interno, por lo que, repetimos, -- cumple una función similar a la del acto conciliación en el proceso civil. En realidad, constituye un verdadero proceso de cortaduración de carácter administrativo y no jurisdiccional, ya que no tiende a garantizar el cumplimiento de las leyes, sino a evitar errores cometidos por un funcionario, mediante autorrevisión de su propia actividad. No existe, por otra parte, el deber de imparcialidad del funcionario que lleva a cabo esta actividad revisora, y esta nota se desvirtualiza todavía más si se tiene en cuenta, como luego veremos, que los funcionarios de la intervención pueden oponerse a la reforma del acto sin la necesidad de razonar la oposición; vemos pues, que una de las partes, la Administración, a través de sus órganos de Intervención puede frustrar los resultados del proceso."137

En México, el recurso de revocación se interpone ante la misma autoridad emisora de la resolución. Sin embargo, ésta en la mayoría de los casos no resuelve el recurso de referencia, toda vez que decide el conflicto una autoridad especial o la jerárquicamente superior a ella. No obstante, consideramos que debe resolver una autoridad superior en todos los casos y en todos los recursos administrativos como es nuestra propuesta. Además, estimamos que dicho recurso debe seguir siendo opcional.

Con relación al tema que nos ocupa, Manuel María Díez, aclara:

"En el orden nacional, el recurso de revocatoria está reglado por el decreto 7520/44 que así lo denomina. Pero en realidad, en esta materia también se presenta la cuestión terminológica, ya -- que algunos autores le llaman recurso de oposición otros lo llaman de reposición. Y así lo llama también la legislación española (art. 126 de la ley de procedimiento administrativo). En Francia este recurso se llama gracioso. En realidad, si se aceptara la denominación de recurso de reposición habría que partir de la base de que debe ser interpuesto ante la misma autoridad, que dictó el acto. Este principio no se aplica entre nosotros, ya que de acuerdo al decreto 7520/44, a que nos hemos referido, el recurso de revocatoria tiene que ser resuelto por la autoridad superior del funcionario u órgano administrativo del que emanó la re-

(137) Principios de Derecho Procesal Tributario, p.179, T.III., - Edit. Librería Bosch, Barcelona, 1951.

solución recurrida. De manera, entonces, que no puede aceptarse la denominación de recurso de reposición. Por lo demás, hay que observar que si este recurso se interpusiera ante la misma autoridad que dictó el acto, ésta habría de actuar como juez y parte, ya que por un lado dicta el acto y por otro, ante el recurso del particular resuelve acerca de la legitimidad o la oportunidad del mismo.

También nos parece que la denominación del recurso de revocatoria es un elemento limitado ya que el órgano ante el que se interpone está facultado no solamente para revocarlo, sino también para modificarlo o reformarlo si así lo cree conveniente. De manera, entonces, que sus facultades son mucho más amplias que las que surgen de la simple revocatoria."¹³⁸

En síntesis, el recurso de revocación es aquel que se interpone ante la misma autoridad emisora de la resolución combatida. Este recurso tiene distintos nombres en las diversas legislaciones en donde se establece, no es muy eficiente ni relevante. En México, hasta el momento, es todo lo contrario en la mayoría de los casos. Sin embargo, pensamos conveniente sugerir que el recurso de revocación y los demás recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación se estatuyan con el carácter de recursos jerárquicos como ya lo hemos señalado.

C) PROCEDENCIA DEL RECURSO.

El recurso de revocación será procedente si contiene los elementos esenciales y secundarios de los recursos administrativos. Al analizar el recurso de referencia, prescindiremos de algunos de dichos elementos en razón de haberlos ya examinado con antelación. Por ello, estudiaremos los más importantes y exclusivos del recurso de que se trata.

Los principios de existencia del recurso de revocación en materia fiscal, son:

1. - QUE UNA LEY ESTABLEZCA EL RECURSO.

El recurso administrativo de revocación sólo existirá si una ley lo instituye, ya que sería nulo si no estuviera expresamente señalado en ésta, por tal razón, el Código Fiscal de la Federación vi gente, en sus artículos 116, fracción I, 117, 120 y 125 fijan dicho recurso.

(138) Derecho Administrativo, pp. 357 y 358, T. V., Edit. Plus Ultra, Buenos Aires, 1971.

2. - QUE SE HAGAN VALER LOS SUPUESTOS DE PROCEDENCIA DEL NUMERAL 117 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

De conformidad con el citado precepto, el recurso de revocación procederá contra resoluciones definitivas que:

- I. Determinen contribuciones o accesorios.
- II. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- III. Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

3. - QUE SE DISCUTA UN ACTO DICTADO EN MATERIA FISCAL.

Solamente las resoluciones definitivas emitidas por autoridades fiscales deben ser combatidas por medio del recurso de que se trata.

4. - QUE AFECTE EL INTERES JURIDICO DEL RECORRENTE.

El acto o resolución de la autoridad fiscal debe causar una lesión a los derechos o intereses jurídicos del contribuyente, puesto que si no existe vulneración que afecte al particular directamente perjudicado, no hay recurso. Es decir que este principio indica que para impugnar un acto definitivo de las autoridades fiscales, el titular del recurso debe ser el contribuyente lesionado en sus derechos.

5. - LEGITIMIDAD DEL RECORRENTE PARA INTERPONERLO

La legitimación del promovente, existe cuando éste reúne los requisitos ordenados en las normas jurídicas. Puede ser el particular directamente afectado, o el tercero autorizado legalmente por aquél.

Eduardo Pallares, dice:

"La legitimación, en general, es la situación en que se encuentra una persona con respecto a determinado acto o situación jurídica, para el efecto de poder ejecutar legalmente aquél o de intervenir en ésta, si puede hacerlo, está legitimado; en caso contrario no lo está. La legitimación procesal es la facultad de poder actuar en el proceso, como actor, como demandado o como tercero, o representando a éstos. La legitimación procesal, debe distinguirse claramente de la capacidad jurídica. La capacidad, en general es una cualidad de la persona, que presupone determinadas fa

cultades o tributos, mientras que la legitimación es la situación de la persona con respecto al acto o la relación jurídica."¹³⁹

6. -QUE EXISTA UN PLAZO DENTRO DEL CUAL SE HAGA VALER EL RECURSO.

El recurso administrativo de revocación se interpondrá dentro de los cuarenta y cinco días siguientes en que haya surtido efectos la notificación del acto combatido, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación.

7. - QUE EXISTA UN TERMINO EN EL CUAL HA DE RESOLVERSE EL RECURSO.

El recurso de referencia debe resolverse por las autoridades fiscales en un término que no exceda de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso, como así lo establece el numeral 131 del Código precitado.

Después de señalar someramente los requisitos de procedencia del recurso administrativo de revocación, consideramos oportuno analizar los supuestos de procedencia del recurso mencionado, los cuales están regulados por el precepto 117 del Código Fiscal de la Federación vigente.

El primer supuesto del invocado artículo, procede contra todas las resoluciones definitivas que determinan contribuciones o accesorios.

Genaro Martínez Siller, apunta:

"Dentro del procedimiento fiscal administrativo estas son las resoluciones de mayor importancia, ya que las mismas vienen a ser el corolario de dicho procedimiento, al contener el resultado líquido de la revisión o investigación que les hubo precedido.

Tan señalada es la importancia de estas resoluciones, que el propio Código permite optar al causante entre la interposición del recurso de revocación y la impugnación de nulidad de tal resolución ante el Tribunal Fiscal de la Federación (Art. 161 infine)."¹⁴⁰

(139) Pallares, Eduardo. ob. cit. p. 531.

(140) Los Recursos en el Derecho Fiscal Federal Mexicano, p. 6, número 342, Edit. Revista Fiscal y Financiera, Agosto, México, 1976.

En efecto, las resoluciones definitivas tienen trascendencia por fijar la obligación tributaria del contribuyente en cantidad líquida.

Antes de examinar el concepto de obligación tributaria, analizaremos someramente la obligación en forma genérica. En las Institutas de Justiniano la obligación se definió de la siguiente manera: - "obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei, secundum nostra civitatis iura" lo cual se traduce como: la obligación es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa, según el derecho de nuestra ciudad.¹⁴¹

Rafael Rojina Villegas, expresa:

"Tradicionalmente se ha definido a la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor."¹⁴²

Actualmente el término vínculo jurídico se ha substituído por la expresión relación jurídica.

La relación Jurídica es reconocida por el Derecho con el fin de regular las actividades de dos sujetos; uno, con el carácter de acreedor para exigir el cumplimiento de una prestación pecuniaria y el otro, llamado deudor con el deber de entregar una cantidad determinada. Si el contribuyente cumple con dicha obligación, se extingue ese vínculo jurídico.

Jacinto Faya Viesca, opina:

"El Estado no requiere del concurso privado para crear un núcleo de relaciones jurídicas. No obstante esto, el moderno Derecho Fiscal hace referencia a la existencia de relaciones jurídicas es lo que permite el ejercicio del poder financiero del Estado, sujetando al contribuyente en una posición pasiva ante la posición activa de la Administración. La trabazón de estas relaciones jurídi

(141) Cfr. Iglesias, Juan. Derecho Romano Instituciones de Derecho Privado, p. 390, 7a. Ed., Edit. Ariel, S.A., Barcelona, 1982.
Cabanelas, Guillermo. Repertorio Jurídico de Locuciones, Máximas y Aforismos Latinos y Castellanos, p. 9, Edit. Heliasta-S. R. L., Buenos Aires, 1972.

(142) Teoría General de las Obligaciones, p. 107, T. III., 8a. Ed., - Edit. Porrúa, México, 1978.

cas depende de la realización de los hipotéticos supuestos contenidos en las normas fiscales." 143

El Derecho Fiscal como rama del Derecho Público difiere en lo particular con el Derecho Privado, pero como ambos son parte del mismo sistema jurídico, se enlazan entre sí. Por ello, las obligaciones en general se identifican con la obligación tributaria.

Manuel de Juano, aclara:

"La obligación tributaria, o simplemente el tributo constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra autoridad pública que tenga derecho a ese ingreso (213) como consecuencia de su poder de imposición." 144

Para nosotros la obligación tributaria constituye una relación jurídica por medio de la cual un sujeto llamado Estado, está facultado por una ley para exigir de un particular una prestación pecuniaria. Además, las obligaciones fiscales derivan de una manera inmediata y directa de la ley, por ello, se le conoce como obligaciones ex-lege.

Sergio Francisco de la Garza, manifiesta:

"Hensel, siguiendo la orientación de la legislación alemana tributaria, de 1919, sostuvo que la obligación tributaria es una obligación ex-lege, cuyo nacimiento requiere de dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que pueda producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley". 145

Alfonso Cortina Gutiérrez, sostiene:

"Es preciso indicar que si bien la voluntad unilateral del legislador es la que determina las obligaciones tributarias, sin embargo sería claramente erróneo afirmar que basta la voluntad del legislador para crear esa clase de obligaciones. El legislador no puede crear algo de la nada, se necesita que en todo caso un hecho

(143) Finanzas Públicas, p. 158, Edit. Porrúa, México, 1981.

(144) De Juano, Manuel. ob. cit. p. 249.

(145) De la Garza, Sergio Francisco. ob. cit. p. 536.

venga a concurrir con la hipótesis prevista por la ley, para que opere el nacimiento de la obligación tributaria, si no existe un hecho jurídico que hipotéticamente ya ha sido previsto por el legislador, entonces la obligación tributaria no podrá formarse."146

De los pareceres expuestos se deduce que cuando la norma jurídica establece una obligación fiscal, ésta se origina en forma abstracta. En cambio, cuando ese deber que ya tiene vida jurídica se concretiza al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, nace la obligación fiscal.

Por otra parte, los elementos de la obligación fiscal son: el Sujeto Activo y el sujeto pasivo.

Achille Donato Giannini, declara:

"Siendo la relación impositiva fundamentalmente una relación de obligación, presupone la existencia de dos sujetos: uno, el sujeto activo, al que la ley le atribuye determinados derechos o poderes; -- otro, el sujeto pasivo, al que la ley impone determinadas obligaciones. Y como la relación impositiva tiene su base jurídica en la potestad financiera del Estado, se desprende que el sujeto activo de la relación sólo puede serlo el propio Estado o un ente público al que la ley confiere la expresada potestad, en tanto que -- pueden ser sujetos pasivos todas las personas sometidas de algún modo a la repetida potestad."147

El sujeto activo está integrado por la Federación, Entidades Federativas y Municipios. Por el contrario, el sujeto pasivo se compone de personas físicas y morales. La física desde el punto de vista genérico, es todo ente biológico conocido como hombre. La moral, son las asociaciones civiles que persiguen fines comunes de conformidad con lo establecido por el precepto 25, del Código Civil para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la República en materia federal.

Ignacio Galindo Garfias, dice:

El vocablo "persona" en su aceptación común, denota al ser humano, es decir, tiene igual connotación que la palabra "hombre", --

(146) Los Organos Fiscales Autónomos de la Legislación Mexicana, - Su Competencia y Funcionamiento, p. 119, Conferencia del día 31 de enero, Edit. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación número extraordinario, noviembre de 1965.

(147) Giannini, Achille Donato. ob. cit. p. 92.

que significa individuo de la especie humana de cualquier edad o sexo."148

La persona desde el punto de vista jurídico es todo ente capaz de ser sujeto de derechos y obligaciones. Además, toda persona tiene los siguientes atributos: nombre, domicilio, estado civil (sólo las físicas), capacidad, patrimonio y nacionalidad.

Eduardo García Máynez, opina:

"Las personas jurídicas divídense en dos grupos: físicas y morales. El primer término corresponde al sujeto jurídico individual, es decir, al hombre en cuanto tiene obligaciones y derechos; se otorga el segundo a las asociaciones dotadas de personalidad (un-sindicato o una sociedad mercantil, por ejemplo). Como ambas designaciones son ambiguas, preferimos decir persona jurídica individual y persona jurídica colectiva".149

Con vista en los criterios expuestos, consideramos que la esencia de la obligación tributaria ha quedado definida, por cuyo motivo nos ocuparemos de explicar la resolución definitiva y el vocablo-determinar.

Las resoluciones emitidas por la autoridad deben fundarse en la norma específica, para crear situaciones jurídicas concretas respecto de los particulares. Con relación al término definitivo, se deduce que la decisión tiene ese carácter cuando resuelve un problema individual en forma fija y concreta.

Por lo que toca a la palabra determinar, ésta debe relacionarse con las contribuciones y accesorios; sin embargo, cabe apuntar que en estricta técnica jurídica vale decir determinar créditos fiscales y accesorios, por tal razón sugerimos se reforme la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

La expresión "determinar" en la doctrina ha dado lugar a grandes polémicas, puesto que dicha voz en cada país se traduce y significa algo distinto.

(148) Derecho Civil, p. 301, Primer Curso. 2a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.

(149) Introducción al Estudio del Derecho, p. 271, 27a. Ed., - - Edit. Porrúa, México 1977.

Fernando Sáinz de Bujanda, manifiesta:

"La liquidación es el segundo de los dos grandes temas del Derecho Tributario sobre los que he juzgado pertinente formular algunas aclaraciones terminológicas. Como es sabido, con el fin de dar satisfacción al crédito impositivo que compete al ente público es necesario investigar y determinar previamente la existencia y la cuantía de dicho crédito. Esto se consigue mediante una cierta actividad prevista en la ley, que recibe diversos nombres en los distintos sistemas jurídicos (Steuerveranlagung, en Alemania y Suiza; Lancamento, en Portugal y Brasil; Accertamento, en Italia; etc.) ¿Cómo traducir "accertamento" al castellano, en el ámbito tributario y con la significación específica que acabamos de señalar?

En realidad, éste ha constituido un problema que se ha planteado a cuántos -autores o traductores- se han visto en la necesidad de expresar con terminología española ese tipo de actividad administrativa dirigida a señalar la cuantía del crédito fiscal. Tanto es así que algunos han optado por reproducir el vocablo italiano -por ejemplo, en la versión de las Instituciones de Pugliese, llevado a cabo en Méjico en 1939-, y un profesor de esa nacionalidad, Dino Jarach, a quien antes me referí, al escribir directamente en español su obra *El Hecho Imponible*, juzgó pertinente incorporar la palabra "accertamento" como aclaración a lo que en español designó como "procedimiento de determinación". (ob. cit., p. 32). Reflexionando sobre el problema, he llegado a la conclusión que las dificultades se han planteado, sobre todo, porque no es fácil encontrar una sola palabra que sea lo suficientemente expresiva en nuestra lengua para expresar la serie de actos que normalmente, se requieren para que el crédito fiscal, hipotético y abstracto en la norma, se actualice y concrete al producirse de hecho los presupuestos objetivos del impuesto y al conocerse los sujetos que aparecen ligados con esos presupuestos, en la específica relación a la que la ley subordina el nacimiento del expresado crédito.

Estimo en consecuencia, que no es lo más acertado escoger uno de esos vocablos para designar a la actividad administrativa que nos ocupa en su conjunto, ya que carecen de suficiente fuerza expresiva para ello. Hablar, por ejemplo, de la "determinación del impuesto" como se hace en algunos libros recientes, ofrece el inconveniente de que no se alude con claridad a lo que determina que es precisamente el crédito y no el impuesto.

Para dar solución al problema he optado por la palabra liquidación y ésta me obliga a dar algunas explicaciones.

En primer término, he pensado que el vocablo elegido se trata en la mayoría de los casos, de un acto administrativo que se interpone entre la posición de la norma objetiva y su aplicación al caso concreto y que determina la suma debida por el obligado. En los casos, menos frecuentes el propio obligado quien por una simple operación mental, sin participación de la administración fija la cuantía de la suma.

En segundo término, he pensado que la liquidación del crédito tributario se acontece a través de actos en los cuales se transforma un crédito ilícito en un crédito líquido el que se declara y hace exigible por el acto administrativo que determina la suma debida. "150

Benedicto Caplán, opina:

"Cuando la ley establece el objeto de un tributo, la obligación fiscal existe en forma abstracta. Para fijar concretamente el débito tributario del sujeto pasivo hay que realizar una operación denominada determinación (también suele decirse "liquidación"), lo cual implica verificar si los presupuestos legales se han cumplido en el caso concreto y la medida que alcanza a cada contribuyente. Esta operación puede ser tan simple que es suficiente un mero cálculo mental (por ejemplo, cuando se trata de reponer el sellado en la foja de un expediente administrativo) o delicadas indagaciones jurídicas (como son las necesarias para establecer la naturaleza de un documento a fin de pagar el impuesto en sellos) o complicadas operaciones técnicas (impuestos a los réditos).

La determinación constituye la operación más importante del procedimiento tributario, sin la cual no puede, material y formalmente pagarse el impuesto.

Según un punto de vista, la determinación constituye el elemento esencial de la obligación tributaria, sin la cual esta última no existe, en tanto no se produce la determinación, hay sólo la obligación de someterse a ésta, pero no la obligación tributaria propiamente dicha; el Fisco no posee aún un crédito sino sólo el derecho de practicar la determinación que, así concebida, vendría a poseer una eficacia constitutiva del crédito fiscal. (10) Pero como dice Tesoro, el mismo significado de la palabra determinación --

(150) Estudio Preliminar de la Obra de A. D. Giannini. Instituciones de Derecho Tributario, pp. XXXII a la XXXV, Edit. de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

("accertamento") revela que se trata de precisar algo que preexistente(11).¹⁵¹

Armando Herrera Cuervo, aclara:

"Por razón de que el Código en algunas ocasiones usa indistintamente los vocablos "determinar" y "liquidar", refiriéndolos tanto a las obligaciones entendidas en general, como a créditos, que lo son de una calidad específica y, en cambio, tiende a darles significados distintos en otros preceptos, proponemos que se hable de "determinar obligaciones" cuando se aluda al nacimiento del hecho generador de las mismas, y de "liquidar obligaciones", como la actividad de fijarlas en una cantidad precisa, y otorgarle a la obligación ya líquida el nombre de crédito."¹⁵²

En efecto, nosotros convenimos que determinar, es convertir una obligación fiscal concreta en pesos y centavos. Esta obligación ya transformada en dinero en efectivo se denomina crédito fiscal.

En consecuencia, crédito fiscal significa que el Estado al determinar en cantidad líquida una obligación fiscal, tiene confianza en que el contribuyente se la pagará en la fecha o dentro del plazo fijado en las disposiciones respectivas.

Manuel Dublán, sostiene:

"Reconocido por los economistas que el crédito descansa en la confianza, y que consiste en la facultad de poder usar de los recursos de otro, se funda naturalmente en las garantías que presta el Estado con relación á la buena administración de sus rentas."¹⁵³

Carlos M. Giuliani Fonrouge, manifiesta:

"Recuerda un distinguido tratadista², que "crédito significa etimológicamente, creer o tener confianza". Este concepto, agrega, ya aparecía en el siglo XV, y se ha mantenido a través del tiempo

(151) Finanzas Públicas, pp. 128 y 129, Edit. Ediciones Oresme, - Buenos Aires, 1955.

(152) Recursos Administrativos y Suspensión de Procedimiento Administrativo de Ejecución, p. 18, Edit. Porrúa, México, - 1976.

(153) Dublán, Manuel. ob. cit. p. 78.

po, vinculándose hoy como antaño, con la idea de confianza o fe en la persona; y en tal sentido genérico, la expresión crédito se relaciona "con dos formas de creencia: la confianza o fe en la moral de una persona dispuesta a cumplir con sus deberes y obligaciones; y la creencia de que podrá cumplirla por disponer de medios económicos". 154

Luis G. Labastida, expresa:

"El crédito cuya verdadera noción se ha fijado ya, se divide en dos grandes grupos, á saber: público y privado; el primero corresponde al caso en que el Estado desempeña el papel de deudor, y el segundo, cuando un particular es quien tiene ese carácter." 155

Guillermo Ahumada, opina:

"El crédito público nace simultáneamente con la organización constitucional de los Estados. Es un hecho histórico aceptado hoy voluntariamente por todos y su fuerza descansa, a diferencia del crédito privado, en un principio de confianza de capacidad y voluntad de pago, más que en la existencia de garantías reales, como es el de la práctica en los negocios privados." 156

Ahora bien, los créditos determinados por el Estado por medio de sus organismos se dividen en contribuciones, aprovechamientos, productos y accesorios de éstos.

Las contribuciones se dividen en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, conforme a lo previsto en el artículo 20. del Código Fiscal.

Los impuestos doctrinalmente se han definido de diversas maneras, atendiendo muchas veces al criterio de cada jurista, o bien, según la orientación política del Estado. Para corroborar lo antes expuesto, transcribiremos algunas definiciones del impuesto.

(154) Fonrouge, Carlos M. Giuliani. ob. cit. pp. 1091 y 1092.

(155) Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal, p. 509, Edit. Tipográfica de la Oficina Impresora del Timbre, México, 1899.

(156) Tratado de Finanzas Públicas, p. 883, T. II., 4a. Ed., - - Edit, Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.

David Ricardo, apunta:

"Los impuestos son una porción del producto de la tierra y de la mano de obra de un país, puestos a disposición del gobierno; su pago proviene siempre, en último término, ya sea del capital o del ingreso del país."157

Guillermo Vocke, declara:

"El impuesto ha sido lo que es hoy, tanto en la antigüedad llamada clásica como en la no clásica, lo mismo en la Edad Media -- que en nuestros días: La contribución que el miembro de una comunidad tiene que prestar de un modo absoluto, por el mero hecho de pertenecer a ella para que ésta pueda conseguir sus fines."158

R. Van Der Borgh, dice:

"Impuestos son las exacciones que sin prestaciones recíprocas de terminadas se efectúan de un modo coercitivo en los haberes de las entidades económicas privadas, y que están destinadas a la realización de las finalidades colectivas. Ideológicamente se distinguen de un modo muy preciso con respecto de las tasas, porque éstas, en oposición a los impuestos, la entidad pública ofrece determinadas prestaciones a cambio de la exacción."159

Fernando Sáinz de Bujanda, expresa:

"Entendemos que sólo puede formularse un concepto adecuado del impuesto examinando previamente su naturaleza jurídica. Existe una polémica doctrinal muy viva sobre el carácter directo o indirecto que debe atribuirse a esta exacción. Las dificultades que esta cuestión ofrece se acrecientan al considerar que la doctrina discrepa incluso sobre cuál puede ser el criterio diferenciador entre ambas clases de impuestos."160

(157) Principios de Economía Política y Tributación, p.114, Edit.-Fondo de Cultura Económica, México, 1973.

(158) Principios Fundamentales de Hacienda, pp.270 y 271, T.I., Edit. La España Moderna, Madrid, s/f.

(159) Hacienda Pública, p. 7, T.I., 2a. Ed., Edit. Labor, S.A., Barcelona, 1929.

(160) El Impuesto del Timbre, p. 2, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.

Manuel de Juano, lo define así:

"El impuesto es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles."¹⁶¹

Adolfo Carretero Pérez, formula:

"El impuesto se ha definido comunmente como una prestación pecuniaria, exigible unilateralmente por la Administración, en virtud de su potestad de imperium con el fin de obtener un ingreso establecido por la ley."¹⁶²

Guillermo Ahumada, sostiene:

"Podemos definir el impuesto diciendo que es una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible."¹⁶³

Benedicto Caplán, declara:

"El impuesto es, pues, la prestación que el Estado exige a los contribuyentes para satisfacer las necesidades colectivas públicas y sociales de carácter indivisible."¹⁶⁴

Para nosotros el impuesto son las contribuciones previstas en las leyes con carácter general y obligatorio para todas las personas físicas y morales, para que ellas según su capacidad contributiva cubran los gastos públicos del Estado, mediante una prestación en dinero o en especie.

Los impuestos en nuestro país sólo pueden señalarse en una ley reconociendo los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que fija el artículo 31, fracción IV de nuestro Código Político, el cual instituye:

(161) De Juano, Manuel. ob. cit. p. 295.

(162) Derecho Financiero, p. 307, Edit. Santillana, S.A., Madrid, 1968.

(163) Ahumada, Guillermo. ob. cit. T. I., p. 233.

(164) Caplán, Benedicto. ob. cit. p. 114.

"Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Servando J. Garza, manifiesta:

"El Digesto se inicia con el siguiente pasaje de Ulpiano: *Juri operam prius nosse oportet, unde nomen juris descendat. Est autem a justitia appellatum; nam, ut eleganter Celsus definit, just est ars boni et aequi* (conviene que el que haya de estudiar el Derecho conozca primero de dónde proviene el vocablo "jus" (derecho) llámase así de justicia, porque, como elegantemente lo definió -- Celso, el Derecho es el arte de lo bueno y de lo equitativo).

Este pasaje de Ulpiano debe permanecer como epígrafe de la exposición sobre los principios cardinales de justicia en materia tributaria, porque el pensamiento del clásico, equidad y justicia son vocablos de valor equivalente cuyo contenido pertenece a la esencia misma del Derecho.

Es tal la exigencia de lo justo en materia tributaria como obligación del Poder Legislativo de subordinarse a los postulados de equidad y de justicia, que en nuestra Constitución el principio se garantiza expresamente en tres preceptos: artículo 2o., en el 13 y en la fracción IV del 31.

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Es posible pensar que el lenguaje del legislador se justifica porque el principio de justicia se expresa en los impuestos indirectos mediante cuota progresiva que es también fórmula de equidad, pero manteniendo siempre, para análogas capacidades contributivas, idéntica cuota tributaria.

Otra razón viene a corroborar lo expuesto: si estos conceptos (proporcionalidad y equidad) a los cuales debe ajustarse simultáneamente toda ley tributaria del Congreso (fracción IV del artículo 31 constitucional) fueren contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos porque su adecuación a uno implicaría desajuste al otro; y la fracción constitucio-

nal liga los adjetivos mediante la conjunción copulativa."165

Respecto a las aportaciones de seguridad social, podemos sostener que su definición constituye un problema de trascendencia, toda vez que en la doctrina existe un amplio abanico de pareceres, criterios y opiniones sobre las mismas. Algunos tratadistas ubican a dichas aportaciones dentro de las contribuciones especiales. En cambio, otros dentro de la figura llamada exacción parafiscal.

Con relación al primer criterio, Emilio Margain Manautou, apunta:

"No podemos considerar las cuotas del Seguro Social como derecho, como inicialmente las estimó el legislador, porque por lo que se paga, no se recibe de inmediato un servicio, sino solamente hasta que se llegue a coincidir en alguna de las situaciones en -- que conforme a la Ley del Seguro Social existe o nace el derecho a las prestaciones. Tampoco es un impuesto, porque a cambio de lo que se paga se tiene el derecho a recibir los servicios correspondientes; en cambio, los servicios públicos o administrativos los reciben, quienes no pagan el impuesto. Por ello se considera que las cuotas del Seguro Social son verdaderas contribuciones especiales por los servicios de previsión social."166

En lo concerniente a que es una exacción parafiscal, Sergio Francisco de la Garza, expresa:

Estas prestaciones no tienen el carácter de impuestos, derechos, ni contribuciones especiales, en razón de que las cuotas del Seguro Social no implican la realización de una obra pública ni se trata de contribuciones por gasto. Por el contrario, son obligaciones de Derecho Público instituidas por la ley en forma unilateral en favor de una institución descentralizada del Estado, para fines de seguridad social; por ello, tienen a nuestro modo de ver el aspecto de contribuciones para fiscales.167

En nuestro país, las aportaciones de seguridad social están previstas en el precepto 2o. fracción II, del Código Fiscal de la Federación, que señala:

"Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado

(165) Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, p. 65 y ss., Edit. CULTURA, T.G., S.A., México, 1949.

(166) Margain Manautou, Emilio. ob. cit. p. 1261.

(167) De la Garza, Sergio Francisco. ob. cit. pp. 363 y 364.

en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Asimismo, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1984, publicada en el "Diario Oficial" el 30 de diciembre de 1983, en su dispositivo primero fracción II, prevé:

"En ejercicio fiscal de 1984, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

I.

II. - APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL 398,711

1. - Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Fondo Nacional de la Vivienda para los trabajadores.
2. - Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores. 367,284.
3. - Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores. 31,427.
4. - Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las -- fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares."

Estimamos que las aportaciones de seguridad social son contribuciones especiales, toda vez que las cuotas recaudadas son empleadas para cubrir un gasto público específico, esto es, son destinadas a la protección de la salud, la cual es una garantía del gobierno que todo individuo de la república tiene derecho a recibir, a través de la Secretaría de Salubridad y Asistencia; pero, como esta Dependencia es insuficiente para prestar este servicio, se crearon organismos descentralizados como el IMSS e ISSSTE, para otorgar el mencionado servicio.

Las cuotas recaudadas por los precitados organismos en el párrafo que antecede, tienen por objeto recuperar una parte del costo del servicio prestado, con el fin de proporcionarlos siempre en forma eficiente. Igualmente, las cotizaciones tienen el carácter fiscal con el objeto de hacer más fácil su cobro y, no se vean --

afectados sus patrimonios e impedidos a realizar en forma oportuna sus obligaciones.

Para corroborar lo anterior, transcribiremos los artículos 267 y 268 de la Ley del Seguro Social, que ordenan, respectivamente:

"El pago de las cuotas, los recargos y los capitales constitutivos, tienen el carácter de fiscal".

"Para efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias."

En resumen, las aportaciones de seguridad social son una contribución especial. El Código Fiscal las instituye como contribuciones sin precisar que son especiales. Sin embargo, lo especial se deduce por lo establecido en el propio precepto.

Con relación a los "derechos" Emilio Margain Manautou, expresa:

"Los tratadistas están de acuerdo en que la figura jurídica tributaria denominada tasa o taxa, llamada "derecho" en nuestra legislación fiscal federal (1), es lo más difícil de caracterizar, lo que no ha impedido que en nuestras escuelas superiores, salvo excepciones, se le trate superficialmente y los estudiantes la consideren como la más sencilla de explicar. A esta idea equívoca han contribuido elementos que por su experiencia en la materia, era de esperarse que, al tratarla, lo hicieran en forma exhaustiva y no elementalmente, como ha ocurrido, máxime cuando nuestra legislación fiscal federal aún ignora la existencia de la Contribución Especial, lo que ha traído como consecuencia que se asimilen las prestaciones que reúnen las características de esta última figura de un impuesto, con los derechos."168

Jacinto Faya Viesca, aclara:

"Para MAURICE DUVERGER, la tasa es el precio abonado por el usuario de un servicio público no industrial, en contrapartida a las prestaciones o ventajas que obtiene de éste. Para TROTBAS la tasa sólo se da como contraprestación de servicios estrictamente obligatorios. FONROUGE participa del pensamiento de -

(168) Margain Manautou, Emilio. ob. cit. p.109.

TROTABAS al considerar a la tasa como una prestación pecuniaria- que el Estado exige compulsivamente en virtud de una Ley, - por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado. " 169

Adolfo Carretero Pérez, dice:

"Según el artículo 26 de la Ley General Tributaria, las tasas son -- los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del Domi- nio Público, la prestación de un servicio público o la realización- por la Administración de una actividad que se refiere, afecta o -- beneficia de modo particular al sujeto pasivo, o sea el tributo -- cuyo hecho imponible es el pago de una prestación administrativa, - individualizable en un sujeto pasivo. " 170

Guillermo Ahumada, sostiene:

"Podríamos definir a la tasa diciendo que es un derecho que se perc^o be por el Estado, por servicios o prestaciones especiales o indivi- dualizables, de carácter jurídico-administrativo, organizados con- fines colectivos y que lo paga el usuario a su solicitud. " 171

El Código Fiscal de la Federación vigente, en su precepto 2o., -- fracción III, define a los derechos de la manera siguiente:

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por los servi- cios que presta el Estado en sus funciones de derecho público así -- como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio- público de la Nación. "

Para nosotros los derechos son las contribuciones previstas en las -- normas jurídicas, en retribución a un servicio prestado por el Estado y por el uso o aprovechamiento de sus bienes de do- minio público.

Respecto a los accesorios, podemos manifestar que éstos dependen -- de las contribuciones fiscales y participan de la naturaleza de las -- mismas, tal es el caso de los recargos, las multas, los gastos de -- ejecución y la indemnización del 20% del valor del cheque en el supu- esto de que éste no haya sido pagado por las instituciones bancarias.

(169) Faya Viesca, Jacinto. ob. cit. p. 113.

(170) Carretero Pérez, Adolfo. ob. cit. p. 325.

(171) Ahumada, Guillermo. ob. cit. p. 226

Hemos de convenir que en los términos de la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal, el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas, que determinen créditos fiscales en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, recargos, multas, gastos de ejecución y la indemnización del 20% a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 del propio código.

Asimismo, el precepto invocado en el párrafo precedente, señala en su fracción II, otro supuesto de procedencia del recurso de revocación, que se interpone cuando se niega en forma definitiva la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

El contribuyente tiene el derecho de exigir el reintegro de las sumas cubiertas en exceso o indebidamente, por los distintos conceptos que constituyen la fuente generadora de los ingresos públicos, lo que implica la obligación de la autoridad fiscal a devolver las que resulten procedentes.

El pago indebido se consume cuando el particular entera una cantidad que no adeuda, o bien, mayor de la debida, esto supone la existencia de un error, el cual significa el falso concepto de la realidad. El error en que incurre puede ser de hecho o de derecho. El primero, tiene su origen en situaciones que hacen creer al gobernado deudor de un crédito fiscal. El segundo, deriva de una equivocada interpretación normativa, al suponerse sujeto pasivo de una relación jurídico-tributaria inexistente.

La devolución también procede en los siguientes casos:

I. - POR RETENCIONES EN EXCESO.

Esta devolución procede cuando los particulares obligados a retener un impuesto (como el impuesto sobre la renta) lo hacen en proporción mayor a la debida, como en el caso de la retención de impuestos sobre ingresos por salarios que efectúa el patrón a sus trabajadores;

II. - POR DUPLICIDAD DE PAGO.

Este error consiste en el pago duplicado del importe del mismo impuesto;

III. - POR ERRORES ARITMETICOS.

Es consecuencia de la equivocación en que se incurre en una ope-

ración aritmética, por ejemplo cuando se formula y presenta una declaración de ingresos gravados por la ley impositiva;

IV. - POR DEDUCCIONES NO CONSIDERADAS.

Se concreta cuando se omite algún concepto deducible en la manifestación respectiva, ya sea por desconocimiento de la ley o por error del contribuyente;

V. - POR ACUMULACION EN EXCESO.

Este caso se configura cuando el contribuyente incluye mayores ingresos a los reales;

VI. - POR LIBERACION DE UN CREDITO POR RESOLUCION ADMINISTRATIVA.

Se configura cuando por medio del recurso de revocación, la autoridad que lo resuelve decide que el contribuyente tiene derecho a la devolución del crédito previamente pagado;

VII. - POR EXENCION TOTAL DEL IMPUESTO.

El particular tiene derecho a exigir se le devuelva el importe de un impuesto, cuando por disposición legal esté exento del mismo, pero que, por error o desconocimiento de la ley lo haya cubierto; y

VIII. - POR REMANENTES NO COMPENSADOS.

Las cantidades derivadas de los distintos conceptos de ingresos que aún quedan a favor del contribuyente, efectuada una o más compensaciones, que por imposibilidad práctica o por algún otro motivo no se puedan recuperar vía compensación, se opta por la devolución de las mismas.

La devolución de cantidades está regulada por el numeral 22 del Código Fiscal de la Federación vigente, para que ésta opere debe cumplirse con lo siguiente:

1. - Que medie solicitud del gobernado afectado y por el retenedor en beneficio de aquél;
2. - Opera de oficio o a petición de parte;
3. - La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, resolverá median-

te acuerdo lo que proceda;

4. - La devolución deberá efectuarse dentro de los cuatro meses siguientes, contados a partir de la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos señalados en la forma oficial respectiva;

5. - En el supuesto de que no se efectúe la devolución dentro del plazo fijado en el párrafo que antecede, el fisco deberá pagar intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal, éstos no excederán del 250% de la cantidad de que se trate, excluyendo los propios intereses computados desde que venció el plazo, hasta la fecha en que se realice la devolución;

6. - En caso de que la devolución se haga en cumplimiento de una resolución firme, también tendrá derecho al pago de recargos en los términos expuestos en el párrafo precedente; y

7. - Que el derecho para reclamar la devolución no haya prescrito.

Cabe apuntar que el recurso administrativo de revocación, procede contra un acto de autoridad, incluyendo la negativa ficta, que niegue la devolución de lo pagado indebidamente.

En este orden de ideas y con vista en el instrumento legal de que se trata, en la fracción III, del precepto 117, se instituye el último supuesto de procedencia del recurso de revocación, que se promueve contra las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades aduaneras, cuya exposición será breve destacando sus principales características.

Así, los contribuyentes promueven el recurso administrativo de revocación, contra resoluciones que determinen créditos fiscales a su cargo, por concepto de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, derechos, devolución de cantidades pagadas indebidamente y accesorios respectivos, generados por las figuras jurídicas que constituyen la fuente de los ingresos públicos, cuya Ley Aduanera se expidió el 28 de diciembre de 1981, publicada en el "Diario Oficial" de la Federación el 30 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1.º de julio de 1982, en relación con el Reglamento de la Ley Aduanera dado el 17 de junio de 1982, publicado en el "Diario Oficial" de la Federación al día siguiente de su expedición y vigente a partir del 1.º de julio de 1982.

Por último, además de los supuestos de procedencia regulados por

el numeral 117 antes invocado, también se puede interponer en los siguientes casos:

- a) Cuando la autoridad que determinó el crédito fiscal no sea la competente para hacerlo;
- b) Cuando exista desvío de poder al imponerse una sanción;
- c) Cuando la resolución no esté debidamente fundada ni motivada;
- d) Cuando no se cumpla con el principio de legalidad; y
- e) Cuando haya prescrito el crédito fiscal, o bien, cuando se hayan extinguido las facultades de la autoridad fiscal para determinar el crédito fiscal, esto es, caducidad.

D) IMPROCEDENCIA DEL RECURSO.

La autoridad fiscal competente para resolver el recurso administrativo de revocación, examinará si existe alguna de las causas por las cuales sea improcedente dicho recurso. Si tal es el caso, la aludida autoridad dictará resolución fundada y motivada mencionando el supuesto por el cual se desecha la promoción.

Las causales de improcedencia pueden ser:

I. - CUANDO NO SE INTERPONGA ESTE RECURSO EN CONTRA DE ALGUNA DE LAS RESOLUCIONES ESTABLECIDAS EN EL NUMERAL 117 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

El afectado por una resolución fiscal antes de interponer su promoción, debe analizar cuidadosamente cada uno de los supuestos de procedencia estatuidos en el precepto 117 del mencionado Código, puesto que si la violación del derecho o interés jurídico del recurrente no encuadra en dichos supuestos, el recurso es improcedente.

II. - CUANDO SE HAGA VALER CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE NO HAYAN SIDO DICTADOS EN MATERIA FISCAL FEDERAL..

Si un gobernado impugna una resolución dictada en otra materia, es improcedente su interposición, toda vez que existen órganos facultados distintos de los fiscales para resolver las controversias.

III. - CUANDO LA RESOLUCION NO AFECTE EL INTERES JURIDI-

CO DEL ADMINISTRADO.

Para que una resolución sea combatida por medio del recurso administrativo de revocación, debe ésta afectar los intereses jurídicos - del particular, ya que el recurso de que se trata fué creado por la - ley sólo para los contribuyentes vulnerados por una resolución fis- - cal.

IV. - CUANDO SE HAGA VALER CONTRA RESOLUCIONES QUE SE HAYAN CONSENTIDO EXPRESAMENTE.

Si el recurrente estuvo conforme con el acto dictado por las autoridades fiscales al determinar un crédito fiscal, es improcedente atacarlo después, porque con su conducta el gobernado admitió la legalidad y oportunidad del mismo.

V. - CUANDO SE HAGA VALER CONTRA RESOLUCIONES EMITIDAS EN RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Es improcedente el recurso en estudio, cuando el promovente lo interponga en contra de una resolución dictada en algún recurso fiscal, en razón de que la vía administrativa se agotó al hacer uso de ellos, en consecuencia, la resolución debe ser impugnada en debate contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

VI. - CUANDO EL RECURRENTE OMITA FIRMAR EL ESCRITO DE INTERPOSICION DEL RECURSO.

El artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, dispone:

"Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital".

La firma se compone del nombre y apellidos de la persona y debe - contar también con un conjunto de rasgos (rúbrica). Este es un requisito de validez sin el cual el escrito del gobernado no tiene eficacia ni formalidad jurídica, por tal virtud el no cumplimiento de éste trae como consecuencia que el documento carezca de autenticidad. - Por ello, la autoridad fiscal estima que la falta de la subscripción - tiene como efecto la no presentación del recurso, pues ella solamente está obligada a resolver aquellos recursos que tengan firma. Sin embargo, la autoridad fiscal requerirá al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido.

VII. - CUANDO SE HAGA VALER CONTRA ACTOS QUE SEAN CONEXOS A OTRO QUE HAYA SIDO IMPUGNADO POR MEDIO DE ALGÚN RECURSO O MEDIO DE DEFENSA DIFERENTE.

Se dice que un acto es conexo a otro, cuando entre ambos existe una íntima relación, esto es, cuando un acto accesorio es consecuencia necesaria del acto principal, verbi gratia: la determinación de recargos con motivo del pago extemporáneo de un crédito fiscal, los gastos de ejecución originados por la diligencia de embargo y la multa proveniente de la comisión de una infracción. Por este motivo, cuando se interponga el recurso de revocación en contra de recargos, multas, gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, es improcedente si el particular ya interpuso algún medio de defensa atacando la suerte principal, pues los efectos de la resolución que recaiga a la impugnación de ese acto surtirán también respecto al acto accesorio o consecuente.

VIII. - CUANDO SE INTERPONGA EL RECURSO EXTEMPORANEAMENTE.

Si el contribuyente interpone el recurso de revocación fuera del plazo de cuarenta y cinco días hábiles señalados en la ley, éste se desecha por extemporáneo, toda vez que no cumplió con la obligación de presentar oportunamente y en forma legal su promoción.

2.- TRAMITE DEL RECURSO

El recurso de revocación en materia fiscal, cumple con su finalidad cuando sigue una serie de pasos lógico-jurídicos, dentro del procedimiento de impugnación fiscal, el cual se compone de una serie de fases como sigue:

A) INTERPOSICION DEL RECURSO

El recurso de revocación se interpondrá ante la misma autoridad que dictó o ejecutó la resolución impugnada, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación. La autoridad analizará y determinará si ella es la competente para resolver el recurso, en caso de que ésta sea la competente para decidir, debe sujetarse a las formalidades establecidas en la ley, toda vez que las autoridades no deben actuar en forma arbitraria ni caprichosa, sino por el contrario, deben someterse y actuar conforme a lo que están expresamente facultadas en la ley. En el supuesto de que la autoridad receptora no sea la competente para

tramitar y solucionar, ésta debe remitir el recurso aludido a la autoridad fiscal que corresponda dictar la resolución.

El recurrente debe presentar su ocurso con los siguientes requisitos que a continuación se exponen:

I. - QUE CONSTE POR ESCRITO

El Código Fiscal en el artículo 18, fracción I, obliga a los interesados a presentar toda promoción por escrito.

II. - NOMBRE DEL RECURRENTE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE O EN SU CASO, DEL REPRESENTANTE LEGAL.

La omisión de este requisito motiva que el recurso se tenga por no interpuesto.

Respecto a la representación de las personas físicas y morales ante las autoridades fiscales, diremos que las personas con capacidad jurídica que interpongan el recurso de revocación en nombre propio, no necesitan acreditar su personalidad. Pueden promover también por medio de representantes que sean licenciados en derecho, conforme al último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales, deberán promover el citado recurso por conducto de sus legítimos representantes o personas autorizadas - por éstos mediante escritura pública, en los términos del primer párrafo del numeral 19 del Código; no será necesario acreditar la representación legal para interponer y tramitar recursos administrativos, cuando ésta hubiere sido reconocida fehacientemente por la autoridad administrativa, dentro del procedimiento que dió origen a la resolución impugnada. Cabe hacer hincapié que la gestión de negocios no se admite en ningún trámite administrativo.

III. - CLAVE DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.

Conforme a lo previsto en el artículo 18, fracción II del Código - en cuestión, el contribuyente está obligado a citar su clave del registro respectivo en todos los documentos que exhiba.

IV. - DOMICILIO PARA OIR Y RECIBIR TODA CLASE DE NOTIFICACIONES Y EN SU CASO EL DE LA PERSONA AUTORIZADA - PARA RECIBIRLAS.

El domicilio se ha considerado como un atributo de las personas, que en materia fiscal regula el numeral 10 del Código de la materia.

Ernesto Flores Zavala, afirma:

"El domicilio es uno de los elementos más importantes del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por las siguientes razones:

1. - El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen o nacionalidad del sujeto.
2. - En los estados federales sirve para determinar que entidad local y municipio tiene derecho a gravar.
3. - Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.
4. - Para fijar qué oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado.
5. - Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante". 172

Por lo tanto, indicar el domicilio fiscal en caso de interponer algún recurso administrativo, es para el efecto de fijar la competencia de la autoridad que conozca y resuelva el mismo.

Los interesados o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, exhiban promociones, ofrezcan y rindan pruebas relacionadas con el negocio de que se trate.

V. - RESOLUCION DEL ACTO IMPUGNADO

La resolución impugnada, es aquella decisión en la cual la autoridad fiscal determina un crédito que lesiona el interés jurídico del recurrente.

(172) Flores Zavala, Ernesto. ob. cit. p. 81

VI. - LOS AGRAVIOS CAUSADOS POR LA RESOLUCION CONTROVERTIDA

Armando Herrera Cuervo, declara: los agravios deberán hacerse a través de argumentos lógicos, en los cuales se precise la causa por la que se estime violatorio un acto, haciéndose de este modo el señalamiento de la norma no aplicada o ejecutada erróneamente. 173

Por su parte, Eduardo Pallares, manifiesta: el agravio es la lesión o perjuicio que recibe una persona en sus derechos o intereses jurídicos, por virtud de una resolución judicial o administrativa. Además, expresar agravios significa hacer valer ante el Tribunal Superior o autoridad administrativa los agravios causados por una sentencia o resolución recurrida, para el efecto de que se revoque o modifique. 174

El agravio es el perjuicio causado por la vulneración de un derecho al emitirse una resolución fiscal, esto es, debe entenderse como una lesión al interés jurídico del gobernado, cometida por las autoridades fiscales al no sujetarse a lo dispuesto en la ley, porque no haya fundado ni motivado su actuación y por incompetencia de la autoridad emisora de la resolución. Al señalar el particular cada agravio, debe precisar la parte de la resolución que lo causa, el precepto violado y explicar el concepto de la infracción.

VII. - RELACION DE HECHOS DE LA RESOLUCION IMPUGNADA

La exposición de los hechos debe ser clara, precisa, sencilla y ordenada, para no motivar la duda de lo solicitado ante la autoridad.

VIII. - OFRECIMIENTO DE LAS PRUEBAS POR EL CONTRIBUYENTE Y LA RELACION QUE GUARDAN CON CADA UNO DE LOS HECHOS COMBATIDOS

Las pruebas ofrecidas por el promovente, tienen por finalidad comprobar y demostrar la falsedad de los hechos y, consecuentemente, el fundamento indebido de la resolución controvertida. Además, mediante éstas se constata la procedencia de los argumentos.

IX. - ESTAR FIRMADO POR EL RECORRENTE O EN SU CASO

(173) Cfr. Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, p. 207, Edit. Porrúa, México, 1976.

(174) Cfr. Pallares, Eduardo. ob. cit. p. 74.

POR EL REPRESENTANTE LEGAL

La carencia de este requisito tiene por consecuencia que la autoridad no estudie el recurso interpuesto, por considerarlo anónimo.

Cuando el gobernado en su promoción omita alguna de las formalidades referidas en las fracciones precedentes, la autoridad facultada para resolver el recurso de revocación, requerirá de éste subsane la omisión en un plazo de diez días. En caso contrario se tendrá por no presentado el escrito, en los términos del artículo 18, penúltimo párrafo del Código Fiscal.

a) BOSQUEJO DE UN ESCRITO DE REVOCACIÓN

Se adjunta un proyecto de escrito de interposición del recurso que nos ocupa.

ASUNTO: Interposición de recurso administrativo de revocación.

México, D. F.,

**AUTORIDAD ANTE LA QUE SE
INTERPONE EL RECURSO.** _____

DATOS DE IDENTIFICACION DEL RECURRENTE

PERSONAS FISICAS (apellidos paterno, materno y nombre (s) PER
_____, CLAVE DE RE
SONAS MORALES (denominación o razón social)
GISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES _____
_____, DOMICILIO FISCAL _____
nimo d. v. determinante, _____ Calle

Colonia	Código Postal	Teléfono
Localidad	Municipio o Delegación en el D. F.	

Entidad Federativa _____,

representado por _____, Apellidos paterno, materno y nombre
 tante legal de _____,

con número de registro federal de contribuyentes _____,
 personalidad que acredito en términos del poder notarial que ad-
 junto número _____, señalando como domicilio para oír y reci-
 bir toda clase de notificaciones _____,
 y autorizando para tal efecto a _____.

DATOS DE LA RESOLUCION IMPUGNADA.

Con fundamento en los artículos _____ del Código
 Fiscal de la Federación, en tiempo vengo a interponer recurso ad-
 ministrativo de revocación, en contra de la resolución definitiva con-
 tenuta en _____, de _____,
 emitida por _____, mediante -

(Dependencia que dictó el acto combatido)

la cual se me determinó el crédito fiscal número _____, en
 cantidad de \$ _____, por concepto de

 (impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, recargos,
 multas, gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor --
 _____, por haber infringido lo previsto en (el) o --
 del cheque no pagado)
 los artículo (s) _____,

precisar

en qué consistió la infracción y el fundamento de la imposición.

RELACION DE HECHOS Y FUNDAMENTOS DE DERECHO

Fundo el recurso en los hechos y consideraciones normativas siguientes:

HECHOS

1. - Con fecha _____, fué notificado de la re-
 solución controvertida de referencia, en la cual se _____

2.- _____

3.- _____

AGRAVIOS

1.- La resolución atacada de _____ de _____ de 1984, carece de los _____

2.- La resolución aludida no está fundada ni motivada por lo que _____

3.- Por lo tanto la mencionada resolución es arbitraria e ilegal como se demuestra con los siguientes argumentos de derecho:

ARGUMENTOS LEGALES

I.- Es infundada la resolución en virtud de _____

II.- El crédito número _____ es improcedente por que _____

III.- La autoridad emisora de la resolución impugnada desestima por completo lo _____ e impone una multa con importe de \$ _____ que se determina en _____

OFRECIMIENTO DE PRUEBAS

1.- Se ofrece la _____ que contiene los agravios causados por el acto impugnado y cuyos documentos se anexan al presente escrito.

2.- Acompaño copia certificada de la Escritura Pública o Testimonio Notarial con que acredito mi personalidad con número _____ de _____ de 19____, otorgado ante la fe del Notario Público Número _____ con patente para funcionar en _____, compuesto de _____ hojas, o en su caso, (carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante _____.

3.- Anexo mi Cédula Profesional No. _____ expedida en _____

_____ a los _____ de _____ de 19__ .

4. - Ofrezco también la prueba documental que se encuentra en

- a) _____ .
- b) _____ .
- c) _____ .
- d) _____ .

PUNTOS PETITORIOS

Por lo expuesto, a usted, C. _____
atentamente pido se sirva:

PRIMERO. - Tener por presentado en tiempo el recurso de revocación en contra de _____ .

SEGUNDO. - Se dicte resolución conforme proceda el recurso.

PROTESTO LO NECESARIO

Cargo y nombre

b) LUGAR DE PRESENTACION DEL ESCRITO

La presentación del escrito mediante el cual se interpone el recurso que se comenta, se regula por el artículo 121, párrafo segundo del Código Fiscal.

1.º - Cuando el recurrente tenga su domicilio dentro de la misma población en que resida la autoridad que realizó o dictó el acto controvertido, el escrito de impugnación se presentará dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos la notificación, la autoridad debe recibir y sellar el original y cada una de las copias con la fecha y el número de folio que le corresponda, con el fin de comprobar que el mencionado escrito se presentó dentro del plazo establecido.

2.º - Cuando el promovente tenga su domicilio en población distinta del lugar en que resida la autoridad que dictó o ejecutó la resolución combatida, el contribuyente tiene opción entre enviar el escrito por correo certificado con acuse de recibo a la autoridad que emi

tió el acto, o bien, exhibirlo ante la autoridad que le haya notificado la resolución. Mediante la impresión del sello fechador en la pieza depositada en la oficina de correos, se comprueba la presentación del escrito. Asimismo, la autoridad que reciba el escrito de inconfirmitad, devolverá al interesado copia sellada para acreditar la fecha de exhibición. Si tiene su domicilio en la misma población donde radica la autoridad y lo envía por correo, la fecha de presentación se constituye cuando se recibe por la autoridad el escrito de impugnación y no la del depósito en la oficina de correos.

B) DE LA PRUEBA

La gramática define al vocablo prueba, como la acción y efecto de probar, la razón, argumento, instrumento u otro medio con el cual se pretende demostrar una cosa.

Eduardo Pallares, sostiene que probar es producir un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas, respecto de la existencia o inexistencia de un hecho y de la verdad o falsedad de una proposición. También puede decirse que probar es evidenciar algo, logrando que nuestra mente perciba con la misma claridad con que los ojos ven las cosas materiales. Aunque los términos probar y demostrar son sinónimos, con frecuencia se usa la palabra demostrar para referirse a la actitud que tiene como fin la falsedad o verdad de una proposición.¹⁷⁵

Jorge Obregón Heredia, expone:

"... de lo anterior podemos inferir lo siguiente: que probar es producir la certidumbre en la mente del juez, a efecto de que no le quepa duda de la existencia o inexistencia de un hecho o de la verdad o falsedad de una afirmación.

A las ciencias experimentales les corresponde el dominio de la prueba de hechos; en tanto que a las ciencias deductivas les corresponde la demostración".¹⁷⁶

Henri Capitant, opina:

(175) Cfr. Diccionario de Derecho Procesal Civil, pp. 657 y 658, - 13a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.

(176) Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, p. 268, 3a. Ed., Edit. Manuel Porrúa, S. A., México, 1976.

" Prueba (Preuvé)

De prouver, latín probare.

I. Demostración de la existencia de un hecho material o de un acto jurídico, en las formas admitidas por la ley.

II. Medio empleado para hacer la prueba Ej.: prueba preconstruida. "177

Para nosotros, las pruebas son los instrumentos u otros medios con que se pretende hacer patente la verdad o falsedad de un hecho o de un acto jurídico. Además, las pruebas sirven para que la autoridad fiscal tenga una convicción real de los elementos, tanto de hecho como legales y, en consecuencia, produzcan certidumbre.

Consideramos pertinente indicar que medios de prueba reconoce la ley, toda vez que nuestro Código Fiscal es omiso. Por tal motivo, debemos aplicar supletoriamente el derecho federal común, el cual en este caso será el Código Federal de Procedimientos Civiles, que en su numeral 93, señala:

"La ley reconoce como medios de prueba:

I. - La confesión;

II. - Los documentos públicos;

III. - Los documentos privados;

IV. - Los dictámenes periciales;

V. - El reconocimiento o inspección judicial;

VI. - Los testigos;

VII. - Las fotografías, escritos y notas taquigráficas y, en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos científicos; y

VIII. - Las presunciones. "

En materia fiscal todos los medios probatorios son procedentes, mediante la absolución de posiciones de conformidad con el artículo 130 del Código Fiscal. Cabe destacar la excepción de la testimonial y la confesión de las autoridades administrativas, en razón de que las resoluciones de éstas se presumen legales, siempre y cuando el afectado no las niegue lisa y llanamente, puesto que en tal caso la autoridad deberá probar los hechos que motiven sus determinaciones, según lo dispuesto en el numeral 68 del citado ordenamiento.

(177) Vocabulario Jurídico, p. 451, Traducción Castellana de Aquiles Horacio Guaglianone, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1975.

Ahora bien, en el procedimiento de impugnación, las pruebas deben pasar por tres períodos: ofrecimiento, admisión y desahogo.

a) OFRECIMIENTO DE PRUEBAS

El recurrente, al interponer el recurso de revocación, además de los requisitos señalados para la presentación del escrito, deberá ofrecer las pruebas que se proponga rendir. En el caso de la prueba pericial deberá acompañar el cuestionario que deben desahogar los testigos, el cual deberá estar firmado por el particular. El dictámen pericial deberá ser suscrito por el perito responsable. Si es testimonial, el interrogatorio también debe ser firmado por el promovente y los testigos.

Cabe apuntar que la carga de la prueba corresponde al particular, toda vez que éste debe probar su dicho. Es dable exponer la siguiente ejecutoria del Tribunal Fiscal de la Federación:

"CARGA DE LA PRUEBA. -EL ACTOR DEBE PROBAR SU ACCION De conformidad con el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, corresponde al actor probar los extremos de su acción y si manifiesta que los papeles de trabajo de una auditoria no reunieron las formalidades legales, deberá exhibir como prueba los citados papeles si en el acta consta que los originales le fueron entregados. (63). Revisión No. 841/79. -Resuelta en sesión de 14 de octubre de 1981, por unanimidad de 7 votos. -Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretaria Lic. Celia López Reynoso". 178

Eduardo Pallares, formula:

" En todo caso, para que el ofrecimiento sea eficaz, se requiere:

- a) Que las pruebas que se ofrezcan sean pertinentes, esto es, que se refieran a los hechos controvertidos;
- b) Que cada prueba documental se relacione, al hacer el ofrecimiento, con el punto controvertido que con ella se quiere probar;
- c) La prueba documental se ofrece acompañando al escrito respectivo los documentos en que consista. Cuando la parte no los tiene en su poder, debe dar a conocer el archivo o el protocolo donde se encuentren y si son propios del que ofrece la prueba o de un tercero;

- d) La prueba pericial se ofrece manifestando los puntos o cuestiones sobre los que va a versar y designado un perito, así como su domicilio;
- f) La confesión se ofrece presentando el pliego que contenga las posiciones, pero la prueba será admisible, aun cuando no se exhiba el pliego, si se pide la citación para la diligencia respectiva. Sin embargo, si no concurriese el absolvente, no podrá ser declarado confeso más que de aquellas posiciones que con anterioridad se hubieren formulado;
- g) La inspección judicial requiere que se determinen los puntos sobre los que va a versar; y
- h) No es necesario ofrecer como pruebas los documentos que se hubieren exhibido con anterioridad ni las constancias de autos".¹⁷⁹

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del promovente, a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá indicar el archivo o lugar en donde se encuentren e identificarlos con toda precisión para que la autoridad fiscal requiera su remisión. Asimismo a petición del recurrente la autoridad recabará las pruebas que obren en el expediente en el cual se haya originado el acto controvertido, siempre y cuando el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas. Tratándose de los que pueda tener a su disposición, basta con acompañar copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el gobierno tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

Cuando no se acompañen al escrito de interposición del recurso las pruebas respectivas, se tendrán por no ofrecidas de conformidad con lo establecido en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación. Cuando no se adjunte alguno de los demás documentos a que se contrae cada una de las fracciones de dicho precepto, la autoridad fiscal requerirá al particular para que en un plazo de cinco días al presente, apercibiéndolo de que su omisión motivará la no interposición del recurso.

b) ADMISION DE PRUEBAS

La autoridad encargada de resolver el recurso en estudio, deberá antes de admitir las pruebas ofrecidas, cerciorarse que el gobernado haya cumplido con los requisitos siguientes:

(179) Pallares, Eduardo. ob. cit. p. 582.

1. - No deben ofrecerse la confesión y testimonio de las autoridades;
2. - Las pruebas que el particular hubiere ofrecido, deberán ser -- idóneas para dilucidar cuestiones controvertidas;
3. - Estas deben relacionarse con cada uno de los hechos combati -- dos;
4. - Las pruebas deben ser reconocidas por la ley; y
5. - Estas no deben ser contrarias a la moral y a las buenas cos -- tumbres.

La autoridad fiscal después de haber corroborado que las pruebas son idóneas, que están relacionadas con los hechos combatidos y -- que reúnen los demás requisitos de referencia, acordará lo procedente sobre la admisión de las mismas.

c) DESAHOGO DE LAS PRUEBAS

Este es el acto mediante el cual el recurrente rinde las admitidas dentro del recurso. El Código Fiscal no estatuye término para el -- desahogo de las pruebas ofrecidas. Por ello, la autoridad compe -- tente para resolver el recurso de revocación, tiene plena facultad -- para decidir el monto de su desahogo.

CAPITULO IV

LA RESOLUCION QUE PONE FIN AL RECURSO

1. - VALORACION DE LAS PRUEBAS

Desahogadas las pruebas, la autoridad fiscal analizará con todo detenimiento los argumentos expuestos en relación con el acto controvertido, efectuándose al mismo tiempo la valuación de las pruebas, con sujeción a los lineamientos que al efecto fijan las disposiciones legales. El Código Fiscal no regula la valoración de las pruebas, razón por la que se aplica en forma supletoria las reglas contenidas en el Libro Primero, Título Cuarto, Capítulo IX, artículos del 202 al 218 del Código Federal de Procedimientos Civiles. En dichos preceptos el valor dado a cada medio de prueba es el siguiente:

a) DOCUMENTAL PUBLICA

Los documentos públicos, son aquellos cuya formalidad está encomendada por la ley a los funcionarios competentes, revestidos de fe pública y los expedidos por autoridades en ejercicio de sus funciones, de conformidad con el numeral 129, párrafo segundo del Código Federal de procedimientos Civiles. La calidad de públicos se demuestra por la existencia de los sellos firmas u otros signos exteriores, los cuales en su caso deben señalar las leyes.

Los documentos mencionados hacen prueba plena de los hechos afirmados legalmente por la autoridad de que emanan, pero si éstos contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad expedidora se hicieron exposiciones, pero éstos no prueban la verdad de lo afirmado.

Las declaraciones de que se trata, prueban plenamente contra quienes las hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas y se proclamaron conforme a ellas, pero pueden perder su valor en caso de que la autoridad declare su simulación, según lo previsto en los artículos 130, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en los Términos del numeral 5o. del mencionado Código Fiscal.

Cuando no exista el original y duplicado de los libros de registro y aun cuando existan, estén rotas o borradas las hojas en las cuales se encontraba el acta, harán prueba plena las certificaciones judiciales o notariales de las constancias de los libros parro

quiales relativos a las actas del estado civil de las personas, siempre que se refieran a época anterior al establecimiento del Registro Civil. En caso de que esta prueba esté en contradicción con su contenido y con otras pruebas su valor quedará a la libre apreciación de la autoridad.

b) DOCUMENTAL PRIVADA

Los documentos privados son aquellos que no son expedidos por las autoridades. Estos forman prueba de los hechos mencionados en él, sólo cuando sean contrarios a los intereses de su autor y cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiera beneficiarse con él y contra su coligante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas. Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado y suscrito.

Si la parte contra la cual se presenta un escrito privado firmado y no lo objeta dentro del término de tres días, ni declara que no reconoce dicha suscripción, o bien, que no haya sido puesta por él sino por un tercero, se tendrán por reconocidas las fechas y firmas. En cambio, la verdad de la fecha y suscripción debe demostrarse por prueba directa para tal objeto. Si la firma y la fecha está certificada por notario o por cualquier otro funcionario revestido de fe pública, tendrá el documento privado el mismo valor que el documento público indubitado.

Se considera autor de los libros de comercio, registros domésticos y demás documentos que no se acostumbra suscribir, a aquél que los haya formado o por cuya cuenta se hicieran. Si la parte contra la cual se propone un documento de esta naturaleza, no objeta dentro del término de tres días ser un autor, ni declara reconocer como tal al tercero indicado por quien lo presentó, se tendrá al autor por reconocido. En caso contrario, la verdad del hecho de que el documento haya sido escrito por cuenta de la persona indicada, debe demostrarse por prueba directa, de acuerdo con los capítulos del título IV del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Las copias hacen fe de la existencia de los originales, pero si se pone en tela de duda su exactitud, deberá ordenarse su cotejo.

Con vista en el artículo 208 del Código Federal de Procedimientos Civiles "Los escritos privados hacen fe de su fecha, en cuanto -

ésta indique un hecho contrario a los intereses de su autor".

Asimismo, el numeral 209 del propio instrumento legal señala que: "Si un documento privado contiene juntos uno o más hechos contrarios a los intereses de su autor, y uno o más hechos favorables al mismo, la verdad de los primeros no puede aceptarse sin aceptar - al propio tiempo, la verdad de los segundos, ... "

c) PERICIAL

El valor de ésta quedará a la prudente apreciación de la autoridad - fiscal.

d) INSPECCION O RECONOCIMIENTO

Hace prueba plena cuando se refiere a puntos que no requieren cono - cimientos profesionales específicos.

e) TESTIMONIAL

Cuando el contribuyente no pueda presentar un documento público o privado, por haberse extraviado o destruído, pueden acreditarse - estos hechos por medio de testigos, pero no para hacer fe del conte - nido de éstos, los cuales se probarán mediante confesión de la con - traparte y, en su defecto, por pruebas idóneas para demostrar di - rectamente la existencia de la obligación o de la excepción que de - bía de probar el escrito de que se trate, y que el acto o contrato se efectuó en el momento y lugar con las formalidades exigidas para - su validez.

El precepto 214 fija que el testimonio de los terceros no hará ningu - na fe cuando se trate de demostrar:

I. - El contrato o el acto de que debe hacer fe un documento públi - co o privado;

II. - La celebración, el contenido o la fe de un acto o contrato que - debe constar, por lo menos, en escrito privado; y

III. - La confesión de uno de los hechos indicados en las dos fraccio - nes precedentes".

El artículo 214 dispone que el valor de la prueba testimonial queda - rá al prudente arbitrio de la autoridad, quien para apreciarla tendrá en consideración:

- I. - Que los testigos convengan en lo esencial del acto que refieren, aun cuando difieran en los accidentes;
- II. - Que declaren haber oído pronunciar las palabras, presenciado el acto, o visto el hecho material sobre que depongan;
- III. - Que, por su edad, capacidad o instrucción, tengan el criterio necesario para juzgar el acto;
- IV. - Que por su probidad, por la independencia de su posición o por antecedentes personales, tengan completa imparcialidad;
- V. - Que por sí mismos conozcan los hechos sobre que declaren, y no por inducciones ni referencias de otras personas;
- VI. - Que la declaración sea clara, precisa, sin dudas ni reticencias, sobre la substancia del hecho y sus circunstancias esenciales;
- VII. - Que no hayan sido obligados por la fuerza o miedo, ni impulsados por engaño, error o soborno; y
- VIII. - Que den fundada razón de su dicho".

Hace prueba plena lo manifestado por un solo testigo cuando las partes convienen expresamente en pasarlo por su dicho, siempre y cuando éste no esté en oposición con otras pruebas que obren en autos. En cualquier otro caso, su valor quedará a la prudente apreciación de la autoridad fiscal. El valor de las pruebas fotográficas, taquigráficas y de más aportadas por los descubrimientos de la ciencia quedarán a la libre apreciación de la autoridad que resuelva el recurso.

Para que constituyan prueba plena las fotografías de personas, lugares, edificios, construcciones, papeles, documentos y objetos de cualquier especie deberán contener la certificación correspondiente que acredite lo representado en ellas, el lugar, tiempo y circunstancias en que fueron tomadas. En cualquier otro caso, su valor probatorio queda al prudente arbitrio de la autoridad fiscal.

f) PRESUNCIONAL

Tendrán pleno valor probatorio, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario. Las demás tendrán el mismo valor mientras no sean destruídas, el valor probatorio de las presunciones restantes queda a la libre apreciación de la autoridad evaluado-

ra.

2. - FINALIDAD Y EFECTOS DE LA RESOLUCION

Después de que la autoridad facultada para resolver el recurso, ha examinado todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, recibido los informes solicitados, rendido y valorado las pruebas, debe emitir su resolución con la finalidad de poner punto final al recurso, en un plazo que no exceda de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso de revocación, conforme a lo instituido por el precepto 131 del Código Fiscal de la Federación. Si el recurso no se resuelve en dicho plazo, el silencio de la autoridad significa que se ha confirmado el acto impugnado, ante cuyo supuesto el interesado deberá acudir al Tribunal Fiscal de la Federación para ejercitar el juicio de nulidad. Por el contrario, si la autoridad resuelve en el plazo mencionado, su dictámen puede ser en cuatro sentidos: revocación, confirmación, modificación e improcedencia.

I. - TRATANDOSE DE LA REVOCACION, LA RESOLUCION TIENE COMO EFECTOS:

Se retira del mundo jurídico el acto controvertido y se dicta otro, con el fin de crear una nueva situación jurídica para el gobernado, la cual es distinta a la resolución revocada, en virtud de que el recurrente demostró en sus agravios y, en su caso, con pruebas la ilegalidad de la decisión atacada, por cuyo motivo se darán de baja los créditos que dieron origen a la resolución citada, se suspenderá definitivamente el procedimiento administrativo de ejecución y se dejan sin efectos los actos que dieron origen a la resolución de referencia.

II. - CUANDO LA RESOLUCION IMPUGNADA SE CONFIRMA, PRODUCE LOS EFECTOS SIGUIENTES:

En el supuesto de que el particular no haya probado la ilegalidad de la resolución combatida, se consideran legales todos los actos que dieron origen a dicho acto y se continúa con el procedimiento administrativo de ejecución.

III. - LA MODIFICACION DE LA RESOLUCION, TIENE COMO EFECTOS

Que el monto de los créditos se rectifiquen para continuar con el procedimiento administrativo de ejecución, por haber probado el

recurrente en forma parcial la ilegalidad del acto controvertido.

IV.- LA IMPROCEDENCIA TIENE COMO EFECTOS.

Desechar el recurso de revocación por no estar conforme a lo instituído en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

3.- PARTES DE UNA RESOLUCION

La autoridad al emitir sus decisiones debe tomar en cuenta los requisitos de forma que integran éstas, como son:

- 1.- Número de registro de la promoción con la que se hace valer el recurso;
- 2.- Nombre de la Dependencia que resuelve;
- 3.- Clave de la Dependencia;
- 4.- Número de expediente del contribuyente;
- 5.- Número de oficio;
- 6.- Asunto: resumen del recurso de revocación;
- 7.- Fecha de la resolución;
- 8.- El nombre, denominación o razón social del recurrente;
- 9.- Nombre del representante legal, en su caso;
- 10.- Domicilio para recibir notificaciones;
- 11.- Localidad;
- 12.- Antecedentes: lo constituye el escrito del interesado;
- 13.- Admisión del recurso;
- 14.- Considerandos;
- 15.- Puntos resolutivos;
- 16.- Cargo del funcionario; y
- 17.- Nombre del funcionario legalmente facultado para resolver.

Los elementos de mayor trascendencia son:

A) ANTECEDENTES

Es el relato histórico y sintético de los hechos que dieron origen a la resolución combatida, esto es, la narración del porqué se interpuso el recurso de revocación, en cuyo contenido se especifica cuales son los agravios causados por dicha resolución, la autoridad - emisora del acto combatido, el número del crédito fijado, la cantidad amparada por éste y el concepto por el cual fué determinado el citado crédito.

B) ADMISION DEL RECURSO

Se expone el fundamento legal que faculta a la Dependencia que conoce, admite y resuelve el recurso de que se trata. Además, se especifica que se tienen por ofrecidas las constancias y desahogadas las pruebas.

C) CONSIDERANDOS

Son las reflexiones de la autoridad para determinar y apoyar su dictamen, en el cual se describen cada uno de los agravios expresados por el recurrente y el valor de las pruebas rendidas para desvirtuar la resolución controvertida. Asimismo, comprende en forma breve y precisa los argumentos de la autoridad para estimar que el particular tiene o no la razón. Al mismo tiempo, debe fundar y motivar dichos argumentos de orden legal.

D) PUNTOS RESOLUTIVOS

Se declara la decisión de la autoridad. Igualmente, se denota la procedencia o improcedencia del recurso, si son fundados o infundados los agravios expresados por el recurrente. Además, se precisa el sentido y alcance de la resolución para no dar lugar a interpretaciones, por último se ordenará se notifique la resolución al contribuyente, o bien, a su representante legal.

Con vista en lo anterior, es dable proponer un proyecto de resolución:

Reg. 1400988

CERTIFICADO CON
ACUSE DE RECIBO

DIRECCION GENERAL DE
RECAUDACION, Departa-
Dependencia: -mento de Recursos Lega--
les y Sanciones.
Núm. :- 359-C-1-7850
Exp. :- 390.1/7106

ASUNTO: - Se resuelve el recurso de revocación -
que se indica.

México, D. F., 10 de octubre de 1984.

FERTILIZANTES MEXICANOS, S. A.
C/O Salvador Padilla Vigueras
Calle de la Morena No. 804, 9o. piso

México, D. F. C. P. 02000

En el expediente administrativo del contribuyente de referencia, obran los siguientes:

ANTECEDENTES

El C. Salvador Padilla Viguera, en su carácter de Apoderado de FERTILIZANTES MEXICANOS, S. A., por escrito de 23 de febrero del año en curso, interpuso recurso administrativo de revocación en contra de la resolución de 6 de febrero de 1984, notificada el 22 del mismo mes y año, dictada por la Oficina Federal de Hacienda No. 9 del Distrito Federal, mediante la cual se impuso a esa empresa una multa en cantidad de \$ 5,000.00 (CINCO MIL PESOS 00/100 M. N.), por infracción a los artículos 41 y 81, fracción I del Código Fiscal de la Federación, misma que se identifica con el crédito fiscal No. 210690, en virtud de que no cumplió con la instrucción planteada en el oficio citatorio 0350 de 16 de enero del corriente año, consistente en la solicitud del comprobante de cumplimiento con lo ordenado en oficio 361-I-I-A-2-37551 de 10 de octubre de 1983.

ADMISION DEL RECURSO

Esta Dependencia, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 144, fracción I, inciso A) del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el "Diario Oficial" de 26 de agosto de 1983, corregido mediante fe de erratas publicadas en el mismo órgano el 24 de octubre del mismo año, admite el recurso administrativo de revocación presentado en tiempo y forma legales, teniéndose por ofrecidas y desahogadas las pruebas admitidas.

Hecho el estudio del asunto y tomando en cuenta además las constancias que obran en el expediente administrativo, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, se procede a dictar la siguiente resolución:

CONSIDERANDO

- I. - Que mediante la resolución impugnada se comunicó a la promotora la multa de antecedentes.
- II. - Que inconforme con la aplicación de la multa de que se trata el recurrente solicitó su revocación, basándose en los argumentos que se informan:

HECHOS

"El 25 de enero de 1984, recibimos el citatorio 0350 de 16 del citado mes y año, mediante el cual la Oficina Federal de Hacienda No. 9 del Distrito Federal, concede un plazo de 6 días a nuestra representada a efecto de que acreditara el entero de las cantidades de \$ 14,437.00 (CATORCE MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y SIETE PESOS 00/100 M. N.) y \$ 82,798.00 (OCHENTA Y DOS MIL SETECIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS 00/100 M. N.).

Dentro del plazo concedido presentamos ante la mencionada Oficina Federal, el escrito de 27 de enero del año en curso, el cual fué foliado con el No. 1015 y en el que comunicamos haber interpuesto recurso de revocación ante la Dirección General Técnica, contra dichos créditos determinados en oficio 361-I-I-A-2-37551 de 10 de octubre de 1983 y que al Tesorero de la Federación le solicitamos la dispensa de garantizar el interés fiscal.

ARGUMENTOS LEGALES

- 1.- Es improcedente la multa de \$ 5,000.00 impuesta a mi representada, en razón de que la misma no esta prevista en ninguna disposición legal.
- 2.- No existe motivación al determinar el crédito 210690, en atención a que promovimos recurso de revocación, se concedió la dispensa de garantizar el interés fiscal y se solicitó la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 3.- La exactora No. 9, desestima por completo la documentación que obra en su poder, de acuerdo a la promoción presentada ante la misma, e indebidamente impone una multa por la cantidad de \$ 5,000.00, sin tomar en cuenta que dentro del plazo concedido dimos cumplimiento con lo requerido".

PRUEBAS

El agraviado para demostrar en forma fehaciente lo manifestado, rinde en fotocopia certificada, las pruebas siguientes:

- a) La documental privada, consistente en la copia del poder notarial con la cual acredita su personalidad el promovente.
- b) Copia sellada y foliada del escrito de 27 de enero de 1984, con la cual se acreditó que el particular cumplió con el oficio citatorio

0350.

c) Copia fotostática de la resolución controvertida, por la que se impone la multa de \$ 5,000.00, cuyo crédito se controla con el No. 210690.

d) Copia del oficio 361-I-I-A-2-37551 de 10 de octubre de 1983, en el cual la Dirección General Técnica determina los créditos con importe de \$ 14,487.00 y \$ 82,798.00.

e) Fotocopia del escrito de 3 de enero de 1984, mediante el cual se interpone recurso de revocación en contra de los citados créditos.

f) Copia del oficio 401-6-II-22904 de 2 de febrero del año en curso, en el que la Tesorería de la Federación concede la dispensa de la garantía del interés fiscal de los créditos con importe de \$ 14,487.00 y \$ 82,798.00 a cargo de la empresa Fertilizantes Mexicanos, S. A.

III. - Que habiéndose procedido al estudio de los argumentos esgrimidos por el recurrente contenidos en el Considerando II, así como al análisis de las pruebas exhibidas y de las constancias que obran en el expediente administrativo, esta autoridad considera que le asiste la razón al promovente y en consecuencia procede dejar sin efecto la multa impuesta por la Oficina Federal de Hacienda No. 9 del Distrito Federal, por la cantidad de \$ 5,000.00 (CINCO MIL PESOS - 00/100 M. N.), en virtud de que el particular cumplió con el requerimiento que se le hizo en el oficio citatorio 0350 de 16 de enero de 1984, por cuyo motivo resultó improcedente la aplicación de la multa.

En efecto, el agravio expresado por la promovente es válido en razón de la indebida imposición de la multa, toda vez que la Oficina exactora no tomó en cuenta que el recurrente atendió el requerimiento que se le hizo dentro del plazo señalado mediante escrito de 27 de enero del presente año, según folio 1015 en donde le informa a dicha oficina que tiene promovido recurso administrativo de revocación ante la Dirección General Técnica, en contra del oficio 361-I-I-A-2-37551 de 10 de octubre de 1983, como así lo acredita con la fotocopia del escrito de 3 de enero del corriente año, así como del oficio 401-G-II-22904 de 2 de febrero del año en curso, en el cual la Tesorería de la Federación resuelve conceder la dispensa de la garantía del interés fiscal de los créditos con importe de \$ 14,487.00 y \$ 82,798.00, que son los requeridos en el oficio citatorio 0350 de 16 de enero de 1984.

Por lo expuesto y fundado, con apoyo en lo previsto en los numerales 116, fracción I, 117, fracción I, 131 y 132 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 53, fracción XI y 144, fracción I, inciso A) del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el "Diario Oficial" de 26 de agosto de 1983, corregido mediante fe de erratas publicadas en el mismo órgano el 24 de octubre de 1983, esta Dependencia

RESUELVE

PRIMERO.- Se declara procedente el recurso intentado y fundado el agravio expresado por el recurrente.

SEGUNDO.- Se deja sin efecto la multa en cantidad de \$ 5,000.00 - (CINCO MIL PESOS 00/100 M. N.) crédito No. 210690, a cargo de FERTILIZANTES MEXICANOS, S. A., impuesta por la Oficina Federal de Hacienda No. 9 en el Distrito Federal.

TERCERO.- Notifíquese.

Atentamente
SUFRAGIO EFECTIVO. NO REELECCION
Cargo

Nombre y Rúbrica

4.- NOTIFICACION DE LA RESOLUCION

La decisión dictada se deberá notificar al gobernado, o en su caso, al representante legal, conforme a lo previsto en los artículos 131, 134, 135, 136, 137, 139 y 140 del Código Fiscal de la Federación vigente en las formas siguientes:

I.- PERSONALMENTE

Las notificaciones personales se harán en las oficinas de las autoridades fiscales, siempre y cuando los interesados se presenten en las mismas. Igualmente, debe hacerse en el domicilio del recurrente, en su casa habitación, en el último domicilio que haya señalado el promovente para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, así como en el domicilio que haya señalado para oír y recibir notificaciones. En estos casos se enviará la resolución por medio de mensajero, o bien, por correo certificado con acuse de recibo.

II. - POR ESTRADOS

Las notificaciones por estrados, sólo se hacen cuando las leyes así lo establezcan, si tal es el caso, se fijará la resolución en los estrados que son una especie de pizarrón, en el cual permanece adherido el documento durante cinco días, teniéndose como fecha de notificación la del sexto día hábil siguiente a aquél en que se hubiera pegado la resolución.

III. - POR EDICTOS

Las notificaciones por edictos, únicamente se realizarán cuando la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, o bien, fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, se ignore el domicilio de éste o el de su representante legal, por no encontrarse en territorio nacional. Las mencionadas notificaciones se efectuarán haciendo publicaciones que contendrán un resumen de la resolución por notificar, estas publicaciones deberán realizarse por tres días consecutivos en el "Diario Oficial" y en uno de los periódicos de mayor circulación en la república, teniéndose como fecha de notificación la de la última publicación.

Cuando no se notifique al contribuyente, o en su caso, al representante legal, por no encontrarse estas personas en su domicilio, el notificador dejará citatorio con quien se encuentre en el domicilio de que se trate, con el fin de que se le espere a una hora fija el día hábil siguiente o para que acuda a las oficinas fiscales notificarse, dentro del plazo de seis días.

La notificación de la resolución es para el efecto de que ésta pueda ser recurrida en juicio de nulidad por el particular. En cambio, la resolución se notifica a otras autoridades involucradas, para conocer la suerte de dicho recurso y puedan ellas actuar en consecuencia; verbi gratia, las copias de la resolución se mandan a la autoridad emisora de la liquidación, a las encargadas de practicar el cobro del crédito determinado y a otras Dependencias que puedan tener directa o indirectamente ingerencia en el asunto.

Las notificaciones por edictos surten efectos el día hábil siguiente a la de la última publicación. Los términos fijados en días por las disposiciones generales o por las autoridades fiscales, se computarán sólo los hábiles. Los términos señalados por períodos y aquellos en que se ordenen una fecha determinada para su extinción, comprenderán los días inhábiles. Se consideran días hábiles sólo aquellos en que se encuentren abiertas al público las Oficinas Fiscales -

Federales, durante su horario normal.

5. - AUTORIDADES FACULTADAS PARA RESOLVER EL RECURSO DE REVOCACION.

La competencia de las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación, en contra de los actos dictados en materia fiscal federal previstos en el numeral 117 del Código Fiscal de la Federación, deriva del Reglamento Interior de dicha Secretaría, dado a conocer el 24 de agosto de 1983, publicado en el "Diario Oficial" el 26 del mismo mes y año, en vigor el día de su publicación en el mencionado periódico oficial, corregido mediante fe de erratas publicadas en el mismo órgano el 24 de octubre de ese mismo año y del Acuerdo Delegatorio de Facultades No. 101-620, publicado en el "Diario Oficial" el 12 de julio de 1984.

Las autoridades facultadas para resolver el recurso administrativo de revocación, son:

A) PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION. - Los artículos 10 fracción XV, en relación con el 144 fracción I, inciso D) del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establecen la competencia de la misma para resolver el recurso de revocación, cuando se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría, para determinar la existencia de obligaciones y créditos fiscales y, cuando se controviertan multas de su respectiva competencia.

B) TESORERIA DE LA FEDERACION. - Los preceptos 11 fracción XXIX en relación con el 144 fracción I, inciso C) del mencionado Reglamento Interior, señalan que dicha Dependencia tiene facultad para resolver y conocer del recurso de revocación, cuando se controviertan las resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran.

C) DIRECCION GENERAL DE RECAUDACION. - Los numerales 53 fracción XI y 144 fracción I, inciso A) del citado Reglamento, en el cual se dispone que es competencia de la Dirección General de Recaudación, resolver el recurso de que se trata, cuando se controviertan sus propias resoluciones y se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cabe aclarar que la Dirección de referencia resuelve recursos de revocación de sujetos que están fuera del control de las Administraciones Fiscales Regionales de conformidad con el artículo Tercero del Acuerdo Delega

torio de Facultades No. 101-620 de 12 de julio de 1984, en el cual se encuentran los sujetos y entidades siguientes: Estados, Distrito Federal y organismos descentralizados de la Federación, las sociedades mercantiles con ingresos superiores a mil quinientos millones de pesos declarados en el último ejercicio regular para efectos del Impuesto sobre la Renta, las Instituciones de Crédito, Seguros y Fianzas.

D) DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS. - Los numerales 64 fracción XIX en relación con el 144 fracción I, inciso A) del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ordenan que la aludida Dirección General es competente para resolver el recurso en estudio, cuando se controviertan sus propias resoluciones o de las unidades administrativas que de ella dependan y también cuando se haga valer la extinción de las facultades de la Secretaría de Hacienda.

E) DIRECCION GENERAL DE ADUANAS. - Los dispositivos 87 fracción XXIX y 144 fracción I, inciso C) del Reglamento anteriormente citado, estatuyen que la Dirección mencionada es competente para tramitar y resolver el recurso de revocación, cuando se controviertan las resoluciones dictadas por ésta, o bien, por las unidades administrativas que de la misma dependan.

F) DIRECCION GENERAL DEL REGISTRO FEDERAL DE VEHICULOS. - Los preceptos 95 fracción XIII y 144 fracción I, inciso C) del Reglamento referido, instituyen que dicha Dirección es competente para tramitar y resolver el recurso de revocación cuando se controviertan sus propias resoluciones y de las unidades administrativas que la integran.

G) DIRECCION DE RECURSOS DE REVOCACION. - Los numerales 68 fracción V y 144 fracción I, inciso A) del Reglamento de la materia, señalan que dicha Dirección es competente para conocer y resolver el recurso de revocación, en todo lo concerniente a las materias de su competencia y de las unidades administrativas que de ella dependan.

H) DIRECCION DE PROCEDIMIENTOS LEGALES. - Los artículos 92 fracción IX y 144 fracción I, inciso C) del Reglamento Interior mencionado, determinan que esa Dirección es competente para tramitar y resolver el recurso de que se trata, cuando se impugnen resoluciones dictadas por ésta o por sus dependencias que de la misma dependan.

I) ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES. - Los apartados 133 fracción XXIV y 144 fracción I, inciso B) del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, establecen que las aludidas administraciones conocerán y resolverán el recurso de revocación cuando se controviertan sus propias resoluciones y las que dicten las unidades administrativas que de éstas dependan. Además, las que emitan las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen dentro de su circunscripción territorial, con fundamento en los convenios de Coordinación respectivos. Igualmente, las resoluciones de la Tesorería del Distrito Federal en impuestos coordinados, siendo competente la administración que corresponda al domicilio del contribuyente.

J) ADMINISTRACIONES REGIONALES DE ADUANAS. - Los preceptos 135 fracción XIX y 144 fracción I, inciso F) del Reglamento multicitado, fijan que las citadas administraciones tramitarán y resolverán el recurso de revocación, cuando se controviertan sus propias resoluciones o las de las unidades administrativas que dependen de las mismas.

K) SUBPROCURADURIAS FISCALES REGIONALES. - Los dispositivos 140 fracción IX y 144 fracción I, inciso D) del Reglamento de referencia, instituyen que éstas tramitarán y resolverán el recurso de revocación, cuando se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría para determinar la existencia de obligaciones y créditos fiscales y cuando se controviertan multas de su respectiva competencia.

L) DELEGACIONES REGIONALES DEL REGISTRO FEDERAL DE VEHICULOS. - Los artículos 138 fracción XII y 144 fracción I, inciso E) del Reglamento, prevén que dichas delegaciones conocerán y resolverán el recurso de que se trata, cuando se controviertan sus propias resoluciones y las de las unidades administrativas que de las mismas dependan.

CONCLUSIONES

I. - La acción es la base de todo proceso jurídico, ya sea administrativo o judicial. Cuando se ejercita ante una autoridad administrativa mediante un recurso, tiene como efecto la revisión del acto impugnado; por el contrario, cuando se acciona en demanda judicial, tiene como resultado la resolución de un conflicto, entre la administración y el gobernado ante un órgano jurisdiccional.

II. - El derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de nuestra Constitución Federal, no debe considerarse como un recurso o instancia de reconsideración, en virtud de ser una garantía individual, la cual impone a las autoridades la obligación de contestar por escrito en breve término, toda petición escrita formulada por el particular de manera pacífica y respetuosa.

III. - El recurso administrativo es un medio de defensa para impartir justicia, toda vez que mediante el ejercicio de éste se hacen valer los derechos subjetivos públicos lesionados del gobernado, por medio de una resolución administrativa.

IV. - Los recursos administrativos señalados en nuestras leyes, no tienen la eficacia debida pues al interponerse ante la misma autoridad emisora del acto impugnado, ésta en la mayoría de los casos no tiende a garantizar el cumplimiento de las leyes, ni a evitar errores por considerar tener la razón, perjudicando con ello a los administrados. Por tal motivo, se propone que los recursos previstos en nuestras leyes se estatuyan con el carácter de recursos jerárquicos.

V. - El recurso administrativo de revocación es el más importante de los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en atención a que procede contra mayor número de actos ilegales, es el único que tiene el carácter de optativo, pues el particular puede elegir entre interponerlo o demandar la nulidad de la resolución controvertida ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

VI. - La reposición, oposición, reconsideración y reclamación se identifican con la revocación, por lo cual resulta procedente sostener que se trata del mismo recurso.

VII. - El recurso de que se trata, procede contra resoluciones definitivas, que determinen créditos fiscales en impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, recargos, multas, gastos de ejecución y la indemnización del 20% del valor del cheque que no ha ya sido pagado por las instituciones bancarias.

BIBLIOGRAFIA

1. - Acosta Romero, Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo, 4a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1981.
2. - Ahumada, Guillermo. Tratado de Finanzas Públicas, T. II., 4a. Ed., Edit. Plus Ultra, Buenos Aires, 1969.
3. - Alcalá Zamora y Castillo, Niceto. Proceso. Autocomposición y Autodefensa, 2a. Ed., Edit. Textos Universitarios, UNAM, México, 1970.
4. - Alsina, Hugo. Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial, T. I., Edit. Compañía Argentina de Editores, Buenos Aires, 1941.
5. - Alvarez, Urcisnio. Curso de Derecho Romano T. I., Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1955.
6. - Argañaraz, Manuel J. Tratado de lo Contencioso Administrativo, Edit. Tipografía Editorial Argentina, Buenos Aires, 1955.
7. - Becerra Bautista, José. El Proceso Civil en México, 7a. Ed. Edit. Porrúa, México, 1979.
8. - Bialostosky, Sara y Bravo González, Agustín. Compendio de Derecho Romano, Edit. Paz-Mex. Librería Carlos Cesarman, S.A., México, 1975.
9. - Bielsa, Rafael. El recurso Jerárquico, 4a. Ed. Edit. Roque Palma Editor, Buenos Aires, 1958.
10. - Borgher, R. Van. Hacienda Pública, T. I., 2a. Ed., Edit. Labor, S.A., Barcelona, 1929.
11. - Bodinheimer, Edgar. Teoría del Derecho, 5a. Reimpresión, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.
12. - Bullrich, Rodolfo. Principios Generales de Derecho Administrativo, Edit. Guillermo Kraft, LTDA, Buenos Aires, 1942.
13. - Burgoa, Orihuela, Ignacio. Las Garantías Individuales, 9a. Ed. Edit. Porrúa, México, 1975.
14. - Cabanellas, Guillermo. Repertorio Jurídico de Locuciones, Máximas y Aforismos Latinos y Castellanos, Edit. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1972.

15. - Canga Arguelles, José. Elementos de la Ciencia de Hacienda, - Edit. Imprenta de A. Macintosh, 20, Great New, Street, Lon- - dres, 1825.
16. - Caplán, Benedicto. Finanzas Públicas, Edit. Ediciones Ores- - me, Buenos Aires, 1955.
17. - Capitant, Henri. Vocabulario Jurídico, Traducción Castellana - de Aquiles Horacio Guaglianone, Edit. Depalma, Buenos - - Aires, 1976.
18. - Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero, Edit. Santilh - na, S. A., Madrid, 1968.
19. - Carrillo Flores, Antonio. La Justicia Federal y la Administra - ción Pública, 2a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1973.
20. - Carrillo Gamboa, Francisco. Ponencia sustentada en el Primer - Congreso Internacional de Justicia Fiscal y Administrativa, - en el mes de agosto de 1981.
21. - Carnelutti, Francisco. Instituciones de Derecho Procesal - - Civil, Edit. Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Ai- - res, 1959.
22. - Castillo Velasco, José María. Derecho Administrativo Mexi- - cano, T. II., Edit. Taller de Imprenta de la Escuela de Artes - y Oficios para Mujeres, México, 1874.
23. - Coulanges, Foustel. La Ciudad Antigua, Edit. Porrúa, México, 1971.
24. - Cortina Gutiérrez, Alfonso. Los Organos Fiscales Autónomos - de la Legislación Mexicana, su competencia y Funcionamiento, Edit. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Número - - Extraordinario, noviembre de 1965.
25. - Couture, Eduardo J. Estudios de Derecho Procesal Civil, T. I., Edit. Ediar, Soc. Anón, Editores, Buenos Aires, 1948.
26. - Chiovenda, Giuseppe. Instituciones de Derecho Procesal Civil, V. II., Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1954.
27. - Dávila Gámez, Anselmo. El Estado de Derecho, Tesis Profe- - sional UNAM, México, 1938.

28. - David Ricardo. Principios de Economía Política y Tributación, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1973.
29. - De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.
30. - De Juano, Manuel. Curso de Finanzas y Derecho Tributario, -- 2a. Ed., Edit. Molachino, Rosario, 1971.
31. - Diez, Manuel María. Derecho Administrativo, T.V., Edit. -- Plus Ultra, Buenos Aires, 1971.
32. - Dublan, Manuel. Curso de Derecho Fiscal, Impreso por Ignacio Candiani, en la imprenta del Instituto, Oaxaca, 1865.
33. - Escriche, Joaquín. Legislación y Jurisprudencia, T.III., Edit. Manuel Porrúa, S. A., México, 1979.
34. - Faya Viesca, Jacinto. Finanzas Públicas, Edit. Porrúa, México, 1981.
35. - Fenech, Miguel. Principios de Derecho Procesal Tributario, -- T.III., Librería, Bosch, Barcelona, 1951.
36. - Fleiner, Fritz. Instituciones de Derecho Administrativo, Traducción de la 8a. Ed., Alemana, por A. Gendin, Edit. Labor - S. A., Buenos Aires, 1933.
37. - Flores Zavala, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 22a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1980.
38. - Floris Margadant, Guillermo. El Derecho Privado Romano, 7a Edit. Esfinge, México, 1979.
39. - Fiorini, Bartolomé A. Manual de Derecho Administrativo, --- Segunda Parte, Edit. La Ley, S. A. Editora e Impresora, Buenos Aires, 1968.
40. - Fix Zamudio, Hector. La Garantía Jurisdiccional de la Constitución, Facultad de Derecho UNAM, 1955.
41. - Foresthoff, Ernest. Tratado de Derecho Administrativo, Edit. -- Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1958.
42. - Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, México, 1934.

43. - Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, 3a. Ed., Edit., Porrúa, México, 1944.
44. - Fraga, Gabino. Derecho Administrativo, 14a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1971.
45. - García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho, 27a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1977.
46. - Garza, Servando J.. Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, Edit. CULTURA, I. G. S. A., México, 1949.
47. - Galindo Garffas, Ignacio. Derecho Civil, Primer Curso, 2a Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.
48. - Giannini, A. Donato. Instituciones de Derecho Tributario, Edit. Editora de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
49. - Giuliani Fonrouge, Carlos. Derecho Financiero, 2a. Ed., Edit. Depalma, Buenos Aires, 1975.
50. - Gordillo, Agustín. Procedimiento y Recursos Administrativos. Edit. Jorge Álvarez Editor, Buenos Aires, 1968.
51. - González Pérez, Jesús. Derecho Procesal Administrativo, T. III, 2a. Ed., Edit. Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
52. - Groves, Harold. M.. Finanzas Públicas, Edit. Trillas, México, 1972.
53. - Hart, M. L. A.. El Concepto de Derecho, 2a. Edit. Nacional, México, 1978.
54. - Herrera Cuervo, Armando. Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, Edit. Porrúa, México, 1976.
55. - Humphrey Salinas, Arturo. Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios de Indole Fiscal, Edit. Talleres de Graficolor, S. A., México, 1980.
56. - Heller, Herman. Teoría del Estado, 8a. Reimpresión, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.

57. - Iglesias, Juan. Derecho Romano, Instituciones de Derecho Privado, 7a. Ed., Edit. Ariel, S. A. Barcelona, 1982.
58. - Jiménez Castro, Wilburg. Administración Pública para el Desarrollo Integral, 2a. Ed., Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1976.
59. - Lancis y Sánchez, Antonio. Derecho Administrativo, 2a. Ed. Edit., Cultural, S. A., La Habana, 1945.
60. - Legaz y Lacambra, Luis. Filosofía del Derecho, 2a. Ed., - Edit. BOSCH, Barcelona, 1971.
61. - Le Fur, Delos, Radbruch, Carlyle. Los Fines del Derecho, 2a. Ed., Edit., Imprenta Universitaria, 1958.
62. - Labastida, Luis G.. Estudio de las Leyes Federales sobre Administración Fiscal, Edit. Tipográfica de la Oficina Impresora del Timbre, México 1899.
63. - Lerdo de Tajada, Francisco. Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, 4a. Ed., Edit. IEESA, México, 1980.
64. - Lomelí Cerezo, Margarita. Derecho Fiscal Represivo, Edit. Porrúa, México, 1979.
65. - Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 2a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1969.
66. - Margain Manautou, Emilio. De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad, 2a. Ed., Edit. Universitaria Potosina, México, 1974.
67. - Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano, 4a. Ed., - Edit. ECASA, México, 1979.
68. - Martínez Vera, Rogelio. Nociones de Derecho Administrativo, 3a. Ed., Edit. Banca y Comercio, México, 1978.
69. - Merkl, Adolfo. Teoría General del Derecho Administrativo, - Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1935.

70. - Marienhoff, Miguel. Tratado de Derecho Administrativo, T. I., Edit. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1977.
71. - Mayer, Otto. Derecho Administrativo Alemán, T. I. Edit. - Depalma, Buenos Aires, 1949.
72. - Martínez Siller, Genaro. Los Recursos en el Derecho Fiscal Federal Mexicano, Edit. Revista Fiscal y Financiera, México, junio de 1976.
73. - Naazaly, Emilio. El Estado Según Francisco Victoria, Edit. Ediciones Cultura Hispánica, Madrid, 1948.
74. - Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo, - Edit. Porrúa, México, 1959.
75. - Ortíz Urquidi, Raúl. Derecho Civil, Parte General, Edit. - Porrúa, México, 1977.
76. - Obregón Heredia, Jorge. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, 3a. Ed., Edit. Manuel Porrúa, S. A., México, 1976.
77. - Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo, 4a Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.
78. - Pallares, Eduardo. Diccionario de Derecho Procesal Civil, 10a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1979.
79. - Pina Rafael y Castillo Larrañaga, José. Instituciones de Derecho Procesal Civil, 13a. Ed., Edit. Porrúa, 1979.
80. - Petit, Eugene. Tratado Elemental de Derecho Romano, T. - I., Edit. Nacional, 1971.
81. - Porras y López, Armando. Derecho Procesal Fiscal, Edit. Textos Universitarios, S. A., México, 1980.
82. - Porrúa Pérez, Francisco. Teoría del Estado, 9a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1976.
83. - Ramírez Fonseca, Francisco. Manual de Derecho Constitu-- cional, 2a. Ed. Edit., Porrúa, México, 1967.

- 84.- Recasens Siche, Luis. Tratado General de Sociología, 14a. Ed. Edit. Porrúa, México, 1976.
- 85.- Rojina Villegas, Rafael. Teoría General de las Obligaciones, T. III, 8a. Ed. Edit. Porrúa, México, 1978.
- 86.- Schereier, Fritz. Conceptos y Formulas Fundamentales del Derecho, Edit. Nacional, México, 1975.
- 87.- Sala, Juan. El Litigante Instruido, Edit. UNAM, México, 1978.
- 88.- Serra Rojas, Andrés. Ciencia Política, 5a. Ed., Edit. Porrúa, México, 1980.
- 89.- Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, T. II 10a. Ed. Edit., Porrúa, México, 1981.
- 90.- Somers, Harold M. Finanzas Públicas e Ingreso Nacional, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1967.
- 91.- Sarria, Eustorgio. Derecho Procesal Administrativo, Edit. Temis Bogotá, 1973.
- 92.- Sayagüez Laso, Enrique. Tratado de Derecho Administrativo, T. I. y II Edit. Talleres Gráficos Barriero y Ramos, S. A., Montevideo, 1963.
- 93.- Sáinz de Bujanda, Fernando. El Impuesto del Timbre, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.
- 94.- Toral Moreno, Jesús. Apuntes del Primer Curso de Derecho Procesal Civil, Facultad de Derecho UNAM, México, 1960.
- 95.- Tarantino, Jacinto R.. Finanzas Públicas y Desarrollo Económico, Edit. Ediar, S. A., Editores, Buenos Aires, 1961.
- 96.- Van Der Borgh, R. Hacienda Pública, T. I., 2a Ed. Edit. Labor, S. A., Barcelona, 1929.
- 97.- Vanoni, Ezio. Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias, Traducción de Martín Queralt, Edit. Dott A. Giuffrè, Milano, 1961.

98. - Villar y Romero, José María. Derecho Procesal Administrativo, Primera Parte, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1944.
99. - Villegas Basavilbaso, Benjamín. Derecho Administrativo, - T. II, Edit. Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 1950
100. - Vocke, Guillermo. Principios Fundamentales de Hacienda, T.I., Edit. La España Moderna, Madrid, s/f.
101. - Zarco, Francisco. Historia del Congreso Constituyente 1856-1857, Edit. Fondo de Cultura Económica, México, 1956

LEGISLACION CONSULTADA

1. - Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. - Código Fiscal de la Federación vigente del 10. de abril de 1939, de 10. de abril de 1967 y 10. de enero de 1983.
3. - Código Federal de Procedimientos Civiles.
4. - Código Civil para el Distrito Federal en materia común y - Federal para toda la República.
5. - Ley del Impuesto sobre Donaciones para el Distrito y Territorios Federales de 25 de abril de 1934.
6. - Ley de Ingresos de la Federación para el año de 1984.
7. - Ley de Justicia Fiscal publicada en el "Diario Oficial" de 31 de agosto de 1936.
8. - Exposición de motivos del Código Fiscal de 1967.

M-0030905