



76
2 Ejem.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ARAGON

**EL RECURSO DE REVOCACION EN
MATERIA FISCAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

IRMA I. MEDELLIN ALVAREZ



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.

I N D I C E

EL RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL

	P A G.
I N T R O D U C C I O N	1

CAPITULO PRIMERO

I	Concepto de Recurso en el Derecho Procesal Civil	4
II	Concepto de Recurso en el Derecho Administrativo	13
III	Distinción de Proceso y Procedimiento	20
IV	El Procedimiento Administrativo	24
V	La Relación Jurídica Tributaria	33

CAPITULO SEGUNDO

I	Los Medios de Impugnación en el Procedimiento Administrativo Fiscal	40
A)	La Revocación	54
B)	La Oposición al Procedimiento Ejecutivo	59
C)	La Oposición de Tercero	68
D)	La Reclamación de Preferencia	73
E)	La Nulidad de Notificaciones	81

II	Las Reformas Fiscales de 1983	89
----	-------------------------------------	----

CAPITULO TERCERO

I	La Revocación	109
II	La Revocación en Materia Fiscal	116
A)	Sujetos	118
B)	Organos Competentes	127
III	La Revocación como Reconsideración	146

CAPITULO CUARTO

I	Naturaleza Procesal de los Recursos	159
A)	Doctrinas	161
II	La Revocación Fiscal como Autocomposición - del Procedimiento Administrativo	164
III	El Recurso Fiscal de Revocación, ¿ Es un -- Verdadero Recurso ?	170

CAPITULO QUINTO

I	El Recurso de Revocación en el Código Fiscal de la Federación	176
II	Substanciación del Recurso	187
	C O N C L U S I O N E S	198

BIBLIOGRAFIA .

INTRODUCCION .

El efecto de las disposiciones legales que regulan la relación tributaria entre los sujetos de la misma y todavía más, la aplicación correcta de las propias disposiciones, hacen ahora, imprescindible que los contribuyentes conozcan exactamente ese efecto, no sólo en cuanto a las obligaciones y deberes que les resultan, sino también en lo que concierne a los derechos que conforme a las leyes fiscales les asisten .

Así pues, el recurso administrativo de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, constituye un medio de control para las autoridades y un beneficio a los particulares, ya que les brinda seguridad jurídica, la cual debe existir en un Estado de Derecho como el nuestro, puesto que sería inconcebible la existencia del mismo, sin los recursos administrativos o medios jurídicos que mantuviesen el principio de legalidad dentro de la Administración Pública.

Es por ello la importancia del presente trabajo, que sometemos a la consideración de ese H. Jurado, porque más que una tesis profesional, el presente, es un estudio que a nuestro juicio, está realizado con la dedicación necesaria, mismo que se traduce en la expresión de una gran inquietud .

En tales circunstancias, nos permitimos poner a vuestra -
consideración el tema que hemos denominado :

EL RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL .

CAPITULO PRIMERO

- I** **CONCEPTO DE RECURSO EN EL DERECHO
PROCESAL CIVIL.**
- II** **CONCEPTO DE RECURSO EN EL DERECHO
ADMINISTRATIVO.**
- III** **DISTINCION DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO**
- IV** **EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**
- V** **LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA**

I. CONCEPTO DE RECURSO EN EL DERECHO PROCESAL CIVIL

Genéricamente hablando, los recursos son los medios de impugnación de los actos procesales. Una vez realizado el acto, la parte agraviada por él tiene, dentro de los límites que la ley le confiera, poderes de impugnación destinados a promover la revisión del acto y su eventual modificación.

Eduardo J. Couture, establece que : "Recurso quiere decir, literalmente hablando, regreso al punto de partida. Es un RE - CORRER de nuevo, el camino ya hecho. Jurídicamente la palabra denota tanto el recorrido que se hace nuevamente mediante otra instancia, como el medio de impugnación por virtud del cual se RE - CORRE el proceso ". (1)

Ahora bien, la palabra recurso tiene dos sentidos, uno amplio y otro restringido y propio.

En sentido amplio, significa, el medio que otorga la ley para que la persona agraviada por una resolución judicial obtenga su revo -

(1) EDUARDO J. COUTURE. " Fundamentos del Derecho Procesal Civil," Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1974 Pags. 339-340

cación, modificación o nulidad.

En sentido más restringido el recurso presupone que la revo-
cación, rescisión o nulidad de la resolución estén encomendados a tri-
bunales de una instancia superior.

Nuestra legislación, fiel a una tradición clásica, emplea la-
palabra recurso en el primer sentido y de esta forma establece la re-
vocación, y en algunos casos la queja; pero no faltan autores moder-
nos como Prieto Castro ⁽²⁾ que sostiene la conveniencia de emplear-
únicamente la palabra recurso en el segundo sentido.

Por tanto, los recursos son los medios más frecuentes por-
virtud de los cuales se procede a la impugnación de las resoluciones-
judiciales; pero no los únicos. Cuando se hace referencia a los recur-
sos, no se agotan todos los medios posibles para impugnar las reso-
luciones judiciales; pero no todos los medios de impugnación son re-
cursos, es decir, los recursos son actos que se llevan a cabo a ins-
tancia de parte o de un tercero, y en el derecho común nunca lo pue-
de interponer el órgano jurisdiccional.

(2) Cfr. EDUARDO PALLARES "Diccionario de Derecho Procesal
Civil " Editorial Porrúa. 1981 Pag. 681

El criterio adoptado por Gabino Fraga, respecto al recurso judicial es de que "a los litigantes compete el pedir la enmienda de una resolución judicial, algunas veces ante el mismo juez o tribunal que la dictó, pero generalmente, ante un tribunal superior. El fundamento de los recursos judiciales estriba en la falibilidad humana; los jueces y tribunales pueden incurrir en error al dictar sus resoluciones y, por tanto, es preciso conceder a los litigantes medios para enmendar estos errores. " (3)

Tomando en cuenta lo anterior, puede decirse que los recursos pertenecen a la categoría de las pretenciones en general, y su objeto es reformar una resolución judicial o revocarla. La reforma consiste en cambiarla substituyendo a ésta por otra diversa que se apege a la ley, es decir, se debe garantizar un doble interés; el de las partes y el general o público, vinculado a la necesidad social de que la justicia se administre con el máximo de aciertos en los fallos.

Por tal motivo, existe en nuestra legislación facilidades para que los litigantes hagan valer el derecho de la acción del recurso, ---

(3) GABINO FRAGA "Derecho Administrativo" Editorial Porrúa - 1977. Pag. 311

siempre y cuando se incurra en alguna circunstancia y se considere injusta la resolución emitida por la autoridad, por ende, los recursos constituyen una de las garantías más firmes de la administración de justicia.

Algunos autores, como Eduardo Pallares, Rafael de Pina y Castillo Larrañaga, coinciden al establecer la clasificación de los recursos en la siguiente forma :

- A) Ordinarios ;
- B) Extraordinarios.

Los primeros pueden ser interpuestos en todos los casos , durante el juicio, obviamente antes de que la sentencia haya causado ejecutoria. Nuestro ordenamiento legal contempla los siguientes re cursos :

- 1.- Revocación ;
- 2.- Reposición ;
- 3.- Apelación ;
- 4.- Revisión de Oficio ; y
- 5.- Queja.

Revocación. - Tiene por objeto la modificación total o par--

cial de la resolución recurrida por el mismo órgano jurisdiccional que la ha dictado. Procede contra todas las resoluciones clasificadas como decretos y contra los autos en los negocios en que por no ser apelables la sentencia definitiva no pueden ser apelados. La revocación debe pedirse por escrito dentro de las 24 horas siguientes a la notificación y se sustancia con un escrito por cada parte y la resolución del juez debe pronunciarse dentro del tercer día. Contra esta resolución no admite el código más recurso que el de responsabilidad. (Artículo 685 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

Reposición. - Se designa con la palabra "reposición" un recurso de idéntico carácter y finalidad que el de revocación, que no se distingue más que por el tribunal que dicta la resolución recurrida. De los decretos y autos del Tribunal Superior, aún de aquellos que dictados en primera instancia serían apelables, puede pedirse reposición, que se sustanciará en la misma forma que la revoca -- ción. (Artículo 686 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal).

Apelación. - Se propone este recurso obtener un nuevo exámen y fallo de la cuestión debatida ante un órgano jurisdiccional , -

por otro distinto y jerárquicamente superior. La apelación se encuentra contemplada en los artículos 688 al 715 del ordenamiento legal antes citado.

Revisión de Oficio. - El artículo 716 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, establece que la revisión de las sentencias recaídas en los juicios sobre rectificaciones de actas del estado civil y sobre nulidad de matrimonio por las causas expresadas en los artículos 241, 242 y 248 a 251 del Código Civil, abre de oficio la segunda instancia, con intervención del Ministerio Público, y aunque las partes no expresaren agravios ni promovieren pruebas, el tribunal examinará la legalidad de la sentencia de primera instancia quedando entre tanto sin ejecutar ésta.

Queja. Es aquel que se interpone cuando el juez niega la admisión de una apelación u otro recurso ordinario, que proceda con arreglo a derecho, o cuando él mismo comete faltas o abusos en la administración de justicia, denegando las peticiones justas de las partes, pero ante su superior, haciendo presente las arbitrariedades del inferior a fin de que las evite, obligándole a proceder conforme a la ley. (Artículo 723 del Código de referencia).

En lo concerniente a los recursos extraordinarios, solo se -

puede hacer valer en casos concretos y determinados, después de fenecido el juicio. Siendo características de ellos el que sólo procedan cuando no exista ningún recurso ordinario que pueda ejercitarse contra el agravio o injusticia cometida.

Teniendo como ejemplo característico de los recursos extraordinarios a la apelación extraordinaria, la cual es mal llamada así, en virtud de que no es un recurso propiamente dicho, pues no tiene por objeto reformar o revocar una sentencia, sino nulificar una instancia. Esta se encuentra prevista en el artículo 717 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.

Se debe hacer notar, que los multicitados recursos ordinarios no tienen por objeto declarar la nulidad de la resolución combatida, sin embargo la legislación mexicana, como ya lo hemos anotado prevé recursos como el de apelación extraordinaria y el amparo que sí tienen por finalidad declarar dicha nulidad.

Ahora bien, los recursos ordinarios dan lugar a una nueva instancia, no así los extraordinarios, los cuales les dan origen a un nuevo proceso. En aquéllos permanece única la relación procesal y en los segundos sucede lo contrario. Hay que hacer mención, que los poderes jurisdiccionales, que conocen de un recurso ordinario --

son los mismos que los del juez inferior. No sucediendo así en los recursos extraordinarios que presupone una jurisdicción limitada.

Para que los recursos sean procedentes, éstos deben llevarse a cabo en el tiempo y lugar hábiles y con las formalidades que la ley establezca, así pues, la interposición del recurso en su carácter de acto procesal, está sujeto a las normas generales que rigen dichos actos. Esta interposición debe hacerse valer ante el juez o tribunal que pronunció la resolución recurrida y no ante la autoridad superior, existiendo la excepción a la regla general en el recurso de queja.

Así pues, debe existir alguna resolución que agravie al promovente, sin lo cual, no podría prosperar recurso alguno, ya que -- las violaciones a la ley o a la doctrina son meramente teóricas y no perjudican en sentido alguno a la parte promovente y por ende no son impugnables, es decir, aún cuando se violen los principios generales del derecho, como a la ley, esto no es suficiente, es preciso, además que la violación importe un daño a los intereses o derechos del recurrente.

De todo esto se deduce, que por medio de los recursos, se puede hacer valer toda clase de vicios de que adolezca la sentencia o el acto que se impugne, ya que como ha quedado señalado, el legislado

dor previniendo la falla humana de los encargados a impartir justicia, tuvo a bién establecer en nuestra ley, los medios idóneos para subsanar dicha falibilidad humana.

II. CONCEPTO DE RECURSO EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO.

Una vez hecho el estudio del concepto de Recurso en el Derecho Procesal, nos referiremos ahora al concepto de Recurso en el ámbito del Derecho Administrativo para llegar a la materia que nos interesa en el presente estudio.

Al referirnos a este punto, comenzaremos por citar algunas definiciones emitidas por diversos juristas de renombre. Después de transcribirlas procederemos a relacionar el concepto de recurso en general con la acepción tratada en este tema.

Así tenemos que para Andrés Serra Rojas " El recurso Administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar ante la propia autoridad que lo dicto, el superior jerárquico u otro órgano administrativo para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto. " (4)

" El recurso administrativo- sostiene Emilio Margain Manau

(4) ANDRES SERRA ROJAS "Derecho Administrativo" Tomo II,
Editorial Porrúa. Pag. 493.

tou- es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida". (5)

Para Gabino Fraga "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo ." (6)

Al hacer el análisis de estos conceptos, se infiere que todos los autores citados, coinciden, aunque con distintas palabras, en la esencia del contenido que se examina, así pues, consideran dos aspectos fundamentales de los recursos, en cuanto a que son los medios jurídicos idóneos para la defensa de los intereses de los perjudicados-

(5) Emilio Margain Manautou "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano." Editorial Universitaria Potosina. Pag. - 168.

(6) Gabino Fraga., Op., Cit., Pag. 439

frente a las resoluciones que violen o desconozcan derechos de los -- particulares. El otro aspecto, es de naturaleza social, es decir, la - sociedad se tranquiliza al saber que siendo humana la conducta de las autoridades es susceptible de errar; existiendo así autoridades que conocen de esas resoluciones para corregirlas o sostenerlas, constituyendo una garantía social en el sentido de que se aplicarán correctamente las leyes.

"En nuestra legislación- Serra Rojas señala- el particular, - lesionado en su interés legítimo, al utilizar los recursos administrativos, cuenta con garantía para impugnar los actos ilegales de la administración. Correlativamente es una obligación de los órganos administrativos mantener el principio de legalidad por medio de la revisión de oficio. Estamos en presencia de una materia que corresponde al - Derecho Administrativo y no al Derecho Procesal ". (7)

Debemos comprender, que los actos de la Administración Pública deben estar fundados en leyes u ordenamientos que resisten un - análisis frente a nuestra Carta Magna, es decir, que la administra --

(7) Idem., Pag. 489

ción debe llevar a cabo su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

El recurso administrativo faculta al poder público para revisar y modificar sus actos a petición del particular que se sienta agraviado con una resolución ilegítima, estimada por la autoridad, es decir, se concreta a confirmar, revocar o modificar su propio acto o el de una dependencia inferior, para dilucidar si se ha ajustado a la ley aplicada y así procurar que no se quebranten los principios jurídicos del orden administrativo. Los recursos, representan un complemento idóneo para mantener la fidelidad jurídica.

Como ya habíamos indicado al analizar el concepto de Recurso en el Derecho Procesal Civil, éste ha sido contemplado por nuestros legisladores en virtud de la falibilidad humana, ya que es propio de los seres humanos cometer errores por diversas causas, provocando así una lesión a los particulares, por lo que los recursos siempre buscarán resarcir el menoscabo producido al agraviado en su también jurídico tutelado, ya sea en el ámbito del Derecho Civil, Penal, Administrativo, etcétera.

No obstante de que predomina un común denominador en los recursos, ya comentado en el párrafo anterior, existen diferencias y

características propias de ellos en cada rama del Derecho, ya que -- por ejemplo, en el Derecho Administrativo, la diferencia que encontramos a primera vista, es que los recursos administrativos desembocan en un acto también administrativo, en tanto que la impugnación -- procesal concluye con un acto jurisdiccional o sea la Sentencia.

Con relación al ofrecimiento de pruebas dentro del recurso , es procedente hacer la distinción, como lo establece Royo Villanova - que "La autoridad es la que ha de indagar y determinar los hechos a - que se refiere el litigio; la que ha de comprobar la verdad de los hechos alegados mediante la práctica ex officio de la oportuna prueba. -- Mientras que en los pleitos civiles son los interesados los que ofrecen la prueba, en el procedimiento administrativo todas las afirmaciones han de confrontarse con los hechos, cuya certeza ha de ser demostrada para que sirva de base a la resolución administrativa, pues únicamente esta certeza ofrece la garantía para el cumplimiento de los fi nes de la Administración, que son independientes de la voluntad de las partes ". (8)

De todo lo antes analizado, se concluye que aún existiendo pequeñas diferencias de los recursos entre una y otra rama del Dere - cho, éstos solo tienen como presupuesto la verdad y como fin la debida aplicación de la ley.

III. DISTINCION DE PROCESO Y PROCEDIMIENTO.

En este edificio literario que estamos construyendo, hemos recogido tanto el concepto vulgar, sustentado por el Diccionario de la Lengua Española, como el etimológico y doctrinal que aportan algunos juristas de renombre. Después de transcribirlos, procederemos a comentarlos.

Proceso, - dice el Diccionario en cuestión - " Progreso (acción de ir hacia delante) ". Y en otra acepción lo entiende como " Conjunto de diligencias judiciales de una causa ". (9)

Procedimiento, " Acción de proceder. " En otro sentido " Mé todo de hacer algunas cosas. " (10)

La raíz etimológica de la palabra proceso - cita Alcalá-Zamora y Castillo- es "PROCEDERE que significa avanzar ". (11)

Para J. Couture, Procedimiento, " por su parte, es esa misma sucesión en un sentido dinámico de movimiento. El sufijo nominal MENTUM, es derivado del griego, MENOS, que significa principio de movimiento, vida, fuerza vital. (12)

(9) Enciclopedia Ilustrada Sopena. "La fuente". Editorial Ramón Sopena, S.A., Barcelona. Pag. 1100

(10) Ibid., Id., Pag. 1102

(11) Citado por Cipriano Gómez Lara. "Teoría General del Proceso " Editorial Textos Universitarios, 1974. Pag. 221

(12) Eduardo J. Couture, " Derecho Procesal Civil" Editorial Pag.202

El ilustre jurista Calamndrei, concibe el Proceso como "una serie de actos coordinados y regulados por el Derecho Procesal, a -- través de los cuales se verifica el ejercicio de la jurisdicción ". (13)

Hugo Rocco, "el proceso es el conjunto de las actividades del Estado y de los particulares con las que se realizan los derechos de - éstos y de las entidades públicas que han quedado insatisfechos por la falta de actuación de la norma de que derivan ". (14)

En su acepción más general. - dice Eduardo Pallares - " la - palabra proceso significa un conjunto de fenómenos, de actos o de acontecimientos, que suceden en el tiempo y que mantienen entre sí determinadas relaciones de solidaridad o vinculación ". (15)

El citado autor establece que " Procedimiento, es el modo como va desenvolviéndose el proceso, los trámites a que está sujeto, la manera de substanciarlo, que puede ser ordinaria, sumaria, sumarísima, breve o dilatada, escrita o verbal, con una o varias instancias, con período de prueba o sin él, y así sucesivamente . " (16)

En razón del tema de que se trata, Serra Rojas define el pro

- (13) Citado por Miguel Acosta Romero. "Teoria General del Dere - cho Administrativo " Editorial Porrúa. Pag. 339
- (14) Loc. cit.
- (15) Eduardo Pallares "Diccionario de Derecho Procesal Civil" Edi torial Porrúa. Pag. 636
- (16) Ibid., Id. Pag. 635

cedimiento, como "un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto." (17)

Todo lo que hemos indicado en párrafos anteriores, nos lleva a establecer que el proceso es la totalidad, la unidad y el procedimiento cada uno de los actos que componen esa unidad, el proceso es la sucesión de esos actos apuntados hacia el fin de la cosa juzgada.

Se denota que algunos juristas utilizan los vocablos de proceso y procedimiento como sinónimos, indistintamente, surgiendo así la necesidad de evitar la confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. Este último es un todo o si se quiere una institución. Está formado por un conjunto de actos procesales que se inician con la presentación y admisión de la demanda, y terminan por las diferentes causas que admite la ley.

Siguiendo la misma idea, el proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, rela

cionados o ligados entre sí por la unidad del afecto jurídico final, - que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

De lo que hemos estudiado hasta ahora, podemos aseverar - que el proceso, es pues, un conjunto de procedimientos, entendiéndose éstos, como el conjunto de formas o maneras de actuar, en tan - to que el procedimiento se refiere a la forma de actuar. En este -- sentido, hay muchos y variados procedimientos jurídicos, verbigratia, los procedimientos administrativos, civiles, penales, mercantiles, etcétera.

Hablando paradójicamente, el proceso sería el tronco de un árbol que sostiene sus ramas, las cuales constituyen los diferentes - procedimientos contemplados por el Derecho.

IV. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Como ya anotamos en su oportunidad, existen diversas clases de procedimientos, entre los cuales encontramos al Administrativo, que por su naturaleza constituye la forma o manera de actuar, la conducción legal, de la Administración Pública, así como de los particulares en sus relaciones con ella.

En razón del tema que se trata, procedimiento - para Serra - Rojas - "son las formas según las cuales los negocios administrati - vos se preparan, es decir, es el conjunto de trámites realizados pa - ra llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución de - un proceso ". (18) Precizando, esta terminología procede de la teo - ría procesal civil y se extiende al campo del Derecho Administrativo.

Por su parte, García Oviedo, señala que "el procedimiento - administrativo lo constituyen los trámites y formalidades que debe - observar la administración, para resolver las reclamaciones que los particulares formulen." (19)

(18) Serra Rojas, op. cit., Tomo I

Pag. 271

(19) Citado por Acosta Romero, op. cit.,

Pag. 340

Nos dice el maestro Gabino Fraga, que " es el conjunto de for-malidades y actos que producen y preparan el acto administrativo".⁽²⁰⁾

Para José María Villar y Romero, "en el procedimiento no hay partes contrapuestas, sino que hay una relación entre la Administra-
ción y el interesado. "⁽²¹⁾

Para los fines de nuestro estudio, coincidimos con la siguiente definición expuesta por Acosta Romero, en virtud de identificarnos con ella y por estar de acuerdo con nuestros ordenamientos legales , ya que para este autor "el procedimiento administrativo es todo el con-junto de actos señalados en la ley, para la producción del acto admi--nistrativo (procedimiento previo), así como la ejecución voluntaria y la ejecución forzosa, ya sean internas o externas."⁽²²⁾

De esta definición se desprende la existencia de diversos pro-
cedimientos que son :

- Procedimiento Interno y Externo;
- Procedimiento Previo y de Ejecución ; y
- Procedimiento de Oficio y a Petición de Parte.

(20) Gabino Fraga, op. cit.,

Pag. 261

(21) Acosta Romero, op. cit.,

Pag. 340

(22) Loc. Cit.

El procedimiento interno, es la gestión que realiza la administración entre sus órganos, sin interferir en la esfera de los particulares, en tanto que el procedimiento externo, interfiere en la esfera jurídica de los particulares en mayor o menor grado.

Por otra parte, el procedimiento es previo si es anterior a una desición o resolución, y será de ejecución, cuando el acto administrativo no se cumple voluntariamente, procediéndose a la ejecución.

Por último, el procedimiento será de oficio, cuando las autoridades dan cumplimiento a sus obligaciones; y a petición de parte, en virtud de requerirse la iniciativa del particular para la expedición de un acto administrativo, o para la ejecución de éste.

Existe controversia en la doctrina, respecto a si debe existir una ley uniforme que establezca el procedimiento administrativo en todos sus aspectos y si éste debe seguir los lineamientos del procedimiento judicial y hasta que punto aquél debe dar oportunidad de intervenir al particular.

El jurista Joaquín B. Ortega, en su anteproyecto de Código Administrativo, propone la unificación del procedimiento administrativo.

Debemos enfatizar, que no es conveniente la creación de una ley que rijan en general a los procedimientos administrativos, ya que deberá atenderse a las particularidades y necesidades de cada procedimiento, por ejemplo, procedimiento en materia de migración, procedimiento aduanero, procedimiento fiscal, procedimiento para terminar una sanción económica, procedimiento de gestión de los bienes del Estado, etcétera.

Para Acosta Romero, los requisitos necesarios en el procedimiento donde intervienen los particulares son :

- " a) Que sea por escrito ;
 - b) Motivado ;
 - c) Que dé al particular la garantía de audiencia ;
 - d) Que se realice por medio de los órganos competentes ;
 - e) Llenar las formalidades que el Derecho exija para cada caso ;
 - f) Por los motivos previstos en la ley ; y
 - g) Con el contenido y la finalidad que la misma haya conseguido para cada caso ". (23)
-

Los requisitos señalados anteriormente, en nuestro concepto, son repetitivos y por tanto motivo de crítica, pues al mencionar que el procedimiento debe ser motivado; llevar las formalidades que el Derecho exija y con el contenido y la finalidad que la misma haya con signado para cada caso, se denota que no es indispensable enunciar los, en virtud, de que los demás elementos cubren exactamente los requisitos que el particular debe llevar a cabo al iniciar el procedimiento en cuestión.

Como ha quedado establecido, por la diversidad enorme de procedimientos que contempla el Derecho Administrativo, sería impo sible determinar de manera general las formalidades esenciales del procedimiento, ya que si analizáramos cada una de las leyes mexica nas, llegaríamos a la conclusión que hay tantos procedimientos como leyes o reglamentos administrativos existen.

Consecuentemente, las formalidades esenciales del procedimiento serán establecidas por cada ley o reglamento en particular, los cuales consistiran en reunir los requisitos mínimos, que señalen previamente éstos, para que se pueda llevar a cabo el acto de deci sión administrativo.

Existe la salvedad, cuando la ley no señala procedimiento pre vio para determinado acto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Na

ción, ha estimado que el particular no tendrá derecho a que la autoridad cumpla con un determinado procedimiento, a contrario sensu, si la ley reguladora de la emisión del acto que afecta al particular contempla algún procedimiento, la autoridad administrativa está obligada a cumplir con las garantías constitucionales correspondientes.

Debemos connotar que, el procedimiento concluye con la resolución, por la realización del acto y en caso del acto de ejecución por el silencio administrativo o sobreseimiento del procedimiento. Cabe hacer mención, que esta conclusión del procedimiento debe llevar consigo una formalidad esencial, consistente en la notificación del acto administrativo, para que éste surta sus efectos de crear, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones.

Por otro lado, existen diferencias importantes dentro de la doctrina, referente al criterio que adoptan los juristas sobre la naturaleza del procedimiento civil y el administrativo, emitiendo éstos diversos razonamientos análogos al Derecho Procesal Civil con el Derecho Administrativo, que son a saber :

1).- Que el Civil se ventilan derechos y en el administrativo, simplemente intereses no tutelados por el derecho ;

2).- Que los tribunales administrativos gozan de un poder dis-

crecional que no tienen los civiles.

Tenemos a bien hacer la aclaración, que existen procesos jurisdiccionales administrativos que versan sobre derechos y no sobre meros intereses, así como también los tribunales gozan, algunas veces, de poderes discrecionales, en tanto que los órganos administrativos no siempre los tienen, así mismo, en los procesos administrativos se discute la legalidad de una resolución o mandato administrativo.

Existe un criterio con el cual estamos de acuerdo, referente a que la materia judicial, el procedimiento es básico en cuanto a la intervención de los particulares desde el inicio del plantenamiento de la controversia judicial. Por el contrario, en el procedimiento administrativo, la administración sigue con mayor libertad el curso procedimental, hasta su culminación en la decisión administrativa, siendo común que no tenga ingerencia el particular en este procedimiento.

El Derecho Procesal Administrativo viene así a consolidarse igual que el Derecho Procesal Civil, como una estructura plenamente autónoma. Su misión no es realizar los fines que el Derecho Administrativo se propone, sino aquellos que el Derecho Procesal genérico le asigna. En este orden de ideas, el proceso administrativo

tivo, es semejante a cualquier otro de carácter judicial, ya que aquel en forma singularizada, plantea lógicamente problemas referentes a la Administración.

V. LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

En el presente tema, pretendemos efectuar el estudio del nacimiento de la Relación Jurídica Tributaria, así como el de la Obligación Tributaria, culminando con el Crédito Fiscal, ya que algunos tratadistas al referirse a los conceptos antes citados caen en el error de confundirlos, tratándolos como sinónimos.

Así tenemos que, al hablar de la relación tributaria, es común que ésta se confunda con la obligación tributaria, dándole el mismo concepto a una y a otra, definiéndolas indistintamente como "la prestación en dinero o en especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación". (24) Así pues, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Para ilustrar lo anterior, tenemos que, una empresa al desempeñar actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surge de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributa-

(24) Margain Manautou, op. cit.,

rio; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación -- prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. " Cuan-
tas empresas o particulares - cita Margain Manautou - que clausu-
ran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pér-
didas en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidi-
do nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido
a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvie-
ron utilidades gravables. " (25)

De igual manera no surge la obligación tributaria entre los -
contribuyentes con exención relativa; pero por otro lado guardan con
el Estado una relación tributaria.

Para el citado autor, " La relación jurídica tributaria la cons-
tituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el
sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades re-
guladas por la ley tributaria ". (26)

De lo anterior, consideramos que la relación jurídica tributa

(25) Loc. cit.

(26) Ibid., Id., Pag. 304

ria, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado su jeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo, el cumpli --- miento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie; te niendo como objeto el contenido de la obligación, consistente en un dar, un hacer y un no hacer.

Asimismo, podemos entender por objeto de la obligación jurí di ca tributaria la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo cu yo pago extingue dicha obligación, por ende todo ordenamiento tributa- rio deberá contener el objeto materia de dicha obligación, existiendo - la excepción en la derogada Ley General del Timbre, que solo mencio- naba como acreditar su pago.

Por su parte, los diferentes ordenamientos tributarios, entre- ellos la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, etcétera, contienen en su articulado diversas situaciones - que al ser realizadas por el contribuyente se establece el objeto de la obligación, dando origen al crédito fiscal. Existiendo casos en que no siempre la ley tributaria grava en forma íntegra lo que señala como - objeto, sino que admite una serie de deducciones o disminuciones que - dando en una base distinta el pago de tributo, como aquella parte o pro porción de lo gravado por la ley, evaluada o determinada por distintos

procedimientos, para establecer concretamente el gravámen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

Ejemplificando lo anterior, la ley del Impuesto a la Producción de Cerveza, señala como objeto del tributo la elaboración de la cerveza y como base del mismo, esa producción menos las mermas o pérdidas que la ley señale. Así tenemos que, en ocasiones coinciden el objeto y la base del tributo, pues la ley del Impuesto Sobre la Renta, al gravar el ingreso bruto, sin deducciones, que perciba un asalariado o trabajador, señala como base del gravámen lo que el mismo impuesto señala como objeto, o sea el ingreso bruto.

Es preciso hacer notar que lo que el legislador toma en cuenta como fuente del tributo, es la actividad económica de los contribuyentes, la cual puede ser objeto de diferentes impuestos, ya sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución, (Federación, Estados y Municipios), o bien por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que uno u otro caso pueda ser inconstitucional el sistema tributario.

Ahora bien una vez analizado el objeto y la fuente de la relación jurídica tributaria, podemos afirmar que el crédito fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abs-

tracta prevista por la ley, es decir, para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se encuentre prevista dentro de la situación jurídica que define la ley, ya que, se necesita que al mismo -- tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable.

El artículo 17 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, nos indicaba como nacía el crédito fiscal al establecer: " La obligación fiscal nace cuando se realizan las - situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales". (27)

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación vigente, establece en el artículo 6o. que " Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran ... " (28)

Como se observa ha cambiado la terminología del citado Código, pero no así la esencia del nacimiento de la obligación fiscal, entendiéndose por tal situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

(27) Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa. 1981
Pag. 16

(28) Javier Moreno Padilla. "Prontuario de Leyes Fiscales "
Editorial Trillas. Pag. 28

Después de haber hecho el exámen de nuestro ordenamiento legal, hemos visto que no es necesario la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito fiscal, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal. La resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito.

A mayor abundamiento, cuando la obligación fiscal se determina en cantidad líquida tenemos lo que se llama crédito fiscal. Este - debe enterarse dentro del término que el legislador señala en los di--versos ordenamientos legales.

El sujeto activo tiene la facultad de exigir el crédito fiscal una vez que haya transcurrido la fecha de pago, mientras no venza ésta - los créditos no podrán ser exigidos al contribuyente.

En tales condiciones, tanto la doctrina como nuestra legisla--ción, establecen una serie de etapas que van desde el nacimiento de la relación jurídica tributaria hasta la determinación del crédito fiscal - en cantidad líquida, llegando así a su exigibilidad.

CAPITULO SEGUNDO

- I.- LOS MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL.**
 - A) LA REVOCACION**
 - B) LA OPOSICION AL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO**
 - C) LA OPOSICION DE TERCERO.**
 - D) LA RECLAMACION DE PREFERENCIA**
 - E) LA NULIDAD DE NOTIFICACIONES**

- II.- LAS REFORMAS FISCALES DE 1983.**

I. LOS MEDIOS DE IMPUGNACION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Habiendo visto en el Capítulo anterior lo conducente a los conceptos de recursos, así como al de Proceso y Procedimiento, tanto en materia civil y administrativa, veremos en el presente, que como consecuencia del desarrollo de la ciencia jurídica, nacen nuevas ramas, - varias de éstas, al alcanzar plena madurez, adquieren características de autonomía científica. Tal ha sucedido con el Derecho Administrativo y con el Derecho Fiscal. Dentro de estas ramas del Derecho existen instituciones que si bien, nacieron con la nueva rama jurídica de la que forma parte, también es cierto que, adquirieron características - propias y distintas del originario tronco común, o de las ramas de las cuales se desprendieron. Así ha sucedido con los recursos administrativos que vamos a estudiar.

Así pues, gran parte de la actividad administrativa tributaria se realiza a través de los actos que constituyen procedimientos administrativos. Aquí debemos recordar que nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por clasificación, es decir, el procedimiento tributario forma parte y guarda íntima conexión con el resto de los procedimientos administrativos, pues no hay -

que olvidar, que el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Administrativo y éste a su vez forma parte integral del Derecho Público ; explicando un poco, al constituir el Derecho Fiscal una parte del Derecho Administrativo, los elementos generales de los recursos administrativos los debemos encontrar en esta rama del Derecho.

Los recursos administrativos genéricamente hablando, han sido materia de amplio estudio por parte de la doctrina. Sin embargo, poco se ha escrito sobre los recursos en materia fiscal, previstos en el Código Fiscal de la Federación, por lo que hemos considerado pertinente hacer el estudio específico de los que en ese Código se contienen, con la finalidad de precisar su verdadera naturaleza y la importancia de su interposición.

Ahora bien, la complejidad y el efecto de las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la relación jurídica tributaria, - la, en ocasiones incorrecta aplicación de dichas disposiciones por parte de las autoridades, hace necesario que los sujetos que intervienen en ella, conozcan sus obligaciones y derechos, que de la misma derivan, pero también, se hace necesario que los contribuyentes estén enterados de los derechos que les asiste en las distintas leyes fiscales y principalmente los derivados del Código Fiscal de la Federación.

Como se denota, la ley es la fuente principal del Derecho Tributario Administrativo; las normas legales del anterior se encuentran en una proporción muy considerable en el mencionado Código Fiscal, sin embargo, por las exigencias que presentan los diversos impuestos y otros tributos, cuya aplicación puede resultar extraordinariamente complicada, se encuentran muchas normas de Derecho Fiscal en las leyes reguladoras de cada tributo en particular, pero nosotros hablaremos en concreto de los recursos que contempla el citado Código Fiscal de la Federación.

Al existir medios de impugnación contemplados en el ordenamiento legal antes citado, éstos, nos conducen forzosamente a una litis o controversia la cual deberá ser impugnada por los particulares a través de los procedimientos legales que existen para lograr su defensa en la fase administrativa, siendo los mencionados recursos, - hasta el 31 de diciembre de 1982 :

- Recurso de Revocación;
- Recurso de Oposición al Procedimiento Ejecutivo ;
- Recurso de Oposición de Tercero ;
- Recurso de Reclamación de Preferencia; y
- Recurso de Nulidad de Notificaciones.

Consideramos necesario que antes de entrar al estudio de los recursos administrativos en materia fiscal, sea conveniente mencionar las características propias de éstos en términos generales. Así pues, se observa que la legislación positiva, la jurisprudencia y la doctrina-jurídica, coinciden en señalar :

1. " La existencia de una resolución administrativa, que es la que se recurre (este elemento sí es necesario).
2. Que el acto o la resolución afecte un derecho o un interés del particular (también es necesario).
3. Que la ley señale ante qué autoridad debe agotarse el recurso, que puede ser la misma que dictó el acto o la autoridad jerárquica superior.
4. La fijación de un plazo dentro del cual el particular puede hacer valer el recurso.
5. El señalamiento en la ley de ciertos requisitos de forma, de garantías, etc.
6. La fijación de un procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse, la especificación de pruebas que puedan rendirse, etc.
7. Que la autoridad revisora quede obligada a dictar nueva resolución en cuanto al fondo (sin esta obligación no puede hablarse propiamente de un recurso " (29)

Una vez establecidas las anteriores características generales de los recursos administrativos, nos avocaremos a mencionar las reglas previstas en el Código Fiscal de la Federación para la proceden-

(29) Dionisio J. Kaye "Breviario de Procedimientos Fiscales de -
Defensa "Editorial IEE, S.A Pags. 174-175

cia de los anteriores en materia fiscal.

Así el artículo 158 del ordenamiento en cita, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, determinaba :

"Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, só lo procederan los recursos administrativos que establezcan es te código o los demás ordenamientos fiscales.

Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hu biere dictado la resolución si ésta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiere modificado favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal ". (30)

En efecto, el precepto citado anteriormente disponía que, con tra resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procedían -- los recursos administrativos que establecía el Código en comento, o -- los demás ordenamientos fiscales; relacionando lo anterior con lo que previene la fracción primera del artículo 159 del propio Código, que se refería a la tramitación del recurso y resumía que éstos se interpondrán por escrito, en el que se precisarán los agravios que cause -- la resolución o acto impugnado; encontramos que la finalidad perse --

(30) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación, de 1967 .

guida por el legislador al establecer estos recursos, que a nuestro juicio, pueden hacerse consistir en dos aspectos, que aunque diversos, producen en el ámbito legal idéntico resultado, o sea, que por un lado se regulan como medios de fiscalizar la justicia de lo resuelto y por otro, la consideración al interés privativo de las partes que resume en última instancia, el interés social general, el cual ha quedado explicado en el capítulo anterior, al admitir la posibilidad de resoluciones que aún cuando válidas, son injustas, equívocas o erróneas y agravien al particular afectado.

El artículo 158 ya citado, decía en el segundo párrafo, que cuando no exista recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia que se haga valer, con lo que se demuestra que, quien desé obtener la modificación o revocación de una resolución dictada en materia fiscal y que considere el particular que le causa agravio, sólo puede hacerlo con estricto apego a los medios de impugnación previstos por la ley y al mencionar medios de impugnación o sea, el género, lo hacemos con el propósito de aclarar que en esta materia, no todos los medios de impugnación son recursos, puesto que existen resoluciones definitivas que no admiten la interposición de ningún recurso administrativo, como lo son aquellas resoluciones que no determinan crédito fiscal alguno, verbigratia, las resoluciones que modifican el ingreso -

neto colectivo (ingreso global gravable); reparto de utilidades y la --
exención en enajenación de bienes inmuebles. En contra de las ante --
teriores no es posible la interposición de dichos recursos, sino la inter --
posición de otros medios de impugnación distintos a los recursos, co --
mo es el juicio de nulidad.

En otras palabras, los recursos que regula el Código Fiscal --
de la Federación, no opera por la simple existencia algún agravio en --
materia fiscal, ya que para interponer los medios de defensa proce --
dentes, debe examinarse si la ley fiscal de que se trate, regula algún --
recurso en específico, si no lo regula, puede pensarse en la interposi --
ción de alguno de los recursos del mencionado Código y si éstos tam --
poco son procedentes, por las razones expuestas anteriormente, lo --
operante es el juicio de nulidad y eventualmente el amparo.

Siguiendo este orden de ideas, el párrafo en comento estable --
cía como ya se dijo, que las resoluciones que se dicten como conse --
cuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Esta --
nulidad, puede ser declarada, aún de oficio, por la autoridad superior --
a la que hubiere dictado la resolución, si ésta no modifica en favor del --
particular la primera resolución. Ahora bien, si hubiere modifica --
ción favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo po --
drá ser declarada por el Tribunal Fiscal.

Los efectos de esta disposición, consisten primeramente en establecer, a nuestro juicio, una nulidad absoluta que afecta a la resolución que recaiga en un recurso no establecido legalmente; pero en realidad, la consecuencia de tal nulidad, en la hipótesis de que no se modifique la primera resolución en forma favorable al particular, es que acarrea el resultado de que la citada primera resolución cause estado, a pesar de las características de la segunda y nula resolución - puesto que no hay modificación en favor del particular.

En este mismo sentido, cabe la posibilidad de que el particular afectado en tales condiciones, impugne la segunda resolución, que como se ha visto, es nula, de lo que resultará que basta con que las autoridades fiscales invoquen la nulidad de que se trata, para destruir la acción del particular, pues una nulidad de esta clase puede invocarsse en cualquier tiempo, inclusive creemos, que es legítimo que la invoque el Tribunal Fiscal, aún cuando las partes no la hagan valer , es decir, de oficio.

Toca su análisis a los requisitos sustanciales que señalaba el artículo 159 del Código Fiscal de la Federación, con relación a la interposición de los recursos, que a la letra dice :

"La tramitación de los recursos administrativos establecidos en este Código y la de los instituídos en las demás leyes fiscales que no tengan señalado trámite especial, se sujetará a las

normas siguientes :

I. Se interpondrán por el recurrente mediante escrito que presentará ante la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado, dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos su notificación, expresando los agravios que aquél le cause, ofreciendo las pruebas que se proponga rendir y acompañando copia de la resolución combatida, así como la constancia de la notificación de esta última excepto si la notificación se hizo por correo.

Si el recurrente tiene su domicilio en población distinta del lugar en que reside la autoridad citada, podrá enviar su escrito dentro del mismo término, por correo certificado con acuse de recibo, o bien presentarlo ante la autoridad que le haya notificado la resolución. En estos casos se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue en la oficina de correos o a la autoridad que efectuó la notificación.

II. En los recursos administrativos no será admisible la prueba de confesión de las autoridades. Si dentro del trámite que haya dado origen a la resolución recurrida, el interesado tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, sólo se admitirán en el recurso las que hubiere allegado en tal oportunidad.

III. Las pruebas que ofrezca el recurrente deberá relacionar las con cada uno de los hechos controvertidos; sin el cumplimiento de este requisito serán desechadas de plano.

IV. Se tendrán por no ofrecidas las pruebas de documentos si éstos no se acompañan al escrito en que se interponga el recurso, y en ningún caso, serán recabadas por la autoridad salvo que obren en el expediente en que se haya originado la resolución combatida.

V. La prueba pericial se desahogará con la presentación del dictámen a cargo del perito designado por el recurrente. De no presentarse el dictámen dentro del plazo de ley, la prueba será declarada desierta.

VI. Las autoridades fiscales podrán pedir que se les rindan los informes que estimen pertinentes por parte de quienes hayan intervenido en el acto reclamado.

VII. La autoridad encargada de resolver el recurso, acordará lo que proceda sobre su admisión y la de las pruebas que el recurrente hubiere ofrecido, que fueren pertinentes e idóneas para delucidar las cuestiones controvertidas; ordenando su desahogo dentro del improrrogable plazo de quince días.

VIII. Vencido el plazo para la rendición de las pruebas, la autoridad dictará resolución en un término que no excederá de treinta días " . (31).

Ahora bién, en la Fracción I del artículo antes citado, se establecía los requisitos que debía llenar la promoción por la cual se interponga el recurso:

A). - Que se presente por escrito. En este caso, se está estableciendo la forma escrita que prevalece en casi todos los procedimientos administrativos.

B). - Que en ella se expresen los agravios. Se ha considerado que la expresión de agravios debe hacerse argumentando coherentemente las razones por las cuales el acto entraña violaciones a la ley en cuanto al fondo o a la forma. Por tanto, no puede tenerse como

(31) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

expresión de agravios la simple descripción de los argumentos esgrimidos por el particular cuando tuvo oportunidad de hacerse oír previamente a la emisión del acto contra el cual se inconforma .

En nuestro concepto, debemos entender por expresión de agravios, las argumentaciones que precisan las razones por las cuales el acto impugnado, a juicio del recurrente, lesiona sus derechos e intereses. Por tal motivo, no podrá considerarse como agravio la simple manifestación de inconformidad, pues deberá hacerse a través de argumentos lógicos en los cuales se precise la causa por la que se es time violatorio el acto, obviamente señalando la norma no aplicada o ejecutada erróneamente.

C). - Que se haga el ofrecimiento de pruebas. El promovente queda obligado a ofrecer pruebas, pero no su aportación inmediata.

D). - El plazo señalado para la interposición del recurso es de 15 días. En éste, solo se computan los días hábiles y comenzará a correr el término a partir del día siguiente a que surta efectos su notificación, haciendo la aclaración, que por lo que respecta al recurso de oposición de tercero y el recurso de reclamación de preferencia no se encuentran sujetos al plazo de 15 días para su interposición, - por lo que éste, solo es aplicable a los recursos de revocación, de oposición al procedimiento ejecutivo y al de nulidad de notificaciones.

E). - Se establece la posibilidad, únicamente cuando el incoforme tiene su domicilio en población distinta del lugar de residencia de la autoridad que dictó o realizó el acto recurrido, de que el escrito sea enviado por correo certificado con acuse de recibo, y se considerará interpuesto el recurso en la fecha de recepción de su escrito en la oficina de correos.

Las Fracciones II, III, IV, V y VI, del artículo en comento, se referían a las pruebas y solicitud de informes. Se instituye el principio de que en estos recursos, la resolución o acto impugnado se apreciará tal y como aparezca probado en el trámite que haya dado origen a la resolución recurrida. Asimismo es sumamente importante, que si las pruebas ofrecidas no se relacionan con cada uno de los hechos controvertidos, tales pruebas deberán desecharse. Relacionar las pruebas ofrecidas con los puntos controvertidos, es indicar qué pruebas acreditan tal o cual hecho o hechos.

El código al referirse a las pruebas documentales, establecía que se deberán acompañar al escrito en que se interponga el recurso de que se trate lo anterior, con el propósito de que los asuntos reúnan todos los elementos necesarios para su posible resolución.

Por lo que respecta a las fracciones VII y VIII del multicitado

artículo 159, resalta en su contenido, que existe el plazo de 15 días - improrrogables para el desahogo de las pruebas ofrecidas, así como se determinaba también que, rendidas las pruebas y recibidos en su caso, los informes, se dictará resolución dentro de un plazo que no excederá de 30 días.

Una vez establecidas las reglas generales para la interposición de los recursos en materia fiscal, se hace indispensable mencionar, - las dos clases de recursos contemplados en nuestro ordenamiento legal, pues existen los establecidos en la fase oficiosa denominada así - por algunos autores, y los que se encuentran reglamentados en la fase contenciosa. Ambas clases de recursos tienen características específicas y, por ser materia del presente estudio, nosotros nos referiremos concretamente a los de la fase oficiosa o administrativa, que son aquellos recursos interpuestos ante la misma autoridad que dictó el - acto administrativo recurrido y por ende, ésta, conocerá y resolverá los anteriores.

Dichos recursos son los previstos por el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, que establecía :

" Cuando las leyes fiscales no establezcan recursos, procederán:

- I. La revocación ;
- II. La oposición al procedimiento ejecutivo;

- III. La oposición de tercero;
- IV. La reclamación de preferencia ;
- V. La nulidad de notificaciones.

Estas defensas no podrán ser ejercitadas en contra de resoluciones o actos que sean consecuencia de recursos establecidos en otras leyes fiscales . " (32)

El último párrafo de este artículo, hacía referencia que cuando el particular ha agotado algún recurso previsto en una ley fiscal , no debe pretender hacer valer los recursos antes mencionados, sino- que debe intentar juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Una vez asentado lo anterior, nos abocaremos en el siguiente punto a estudiar cada recurso en particular establecido en el Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, - asimismo, en su oportunidad, hablaremos de las reformas recientes que sufrió nuestro ordenamiento legal en cita con la entrada en vigor del nuevo Código Fiscal a partir del 1o. de enero de 1983.

(32) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

A) LA REVOCACION.

En el presente punto hablaremos del Recurso Administrativo de Revocación en materia fiscal, del cual podemos decir que su razón de ser, fue inspirado en la idea del legislador pretendiendo evitar la acumulación de juicios en el Tribunal Fiscal de la Federación, por una parte y, por la otra, consideró que la propia autoridad administrativa debería conocer las razones que aducen los particulares agraviados por alguna resolución dictada en materia fiscal.

El artículo 161 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, establecía :

" La revocación procederá contra resoluciones definitivas en que se determinen créditos fiscales; se niegue la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o de las que procedan conforme a las leyes fiscales; se imponga una sanción por infracción a las citadas leyes fiscales; o se otorgue permiso o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente.

El afectado por las resoluciones administrativas a que se refiere el párrafo anterior, podrá optar entre interponer el recurso de revocación, o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero deberá intentar la misma vía cuando se trate de créditos fiscales conexos; por lo tanto, será improcedente este recurso contra resoluciones administrativas que determinen créditos fiscales conexos a otro directamente impugnado en juicio de nulidad.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación será -

también impugnabile ante dicho Tribunal . " (33)

De lo anterior se desprende que, el legislador le dió un tratamiento incompleto al recurso de revocación, pues no señala qué dependencias administrativas serán las encargadas de substanciarlo. Consideremos que esto sucedió para realizar una acertada distribución de las facultades a cada una de las autoridades competentes en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que será comentado en su oportunidad.

Ahora bien, encontramos limitaciones referentes a la interposición del recurso de revocación, puesto que éste sólo procedía contra resoluciones que determinen créditos fiscales; se niegue la devolución de un impuesto pagado indebidamente; o se imponga una sanción por infracción a las leyes fiscales; o se otorgue permiso o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente. Lo anterior tiene por objeto evitar que cualquier resolución administrativa pueda ser materia de revocación, a fin de que las autoridades no se vean agobiadas innecesariamente con recursos, distrayendo su tiempo en

(33) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967

la atención de los mismos, en lugar de dedicarlo a la investigación de la situación fiscal de los contribuyentes y a la determinación de los impuestos correspondientes, es decir, se sigue el principio de que el recurso de revocación solamente debe proceder en contra de las resoluciones con las que culmina el procedimiento administrativo. Es por eso también que, en el precepto en análisis, se establece la opción para el particular de interponer el recurso o demandar la nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Consideramos preciso insistir, que el particular agraviado por una resolución en la que se determine un crédito fiscal, deberá acudir a la ley en la que se fundamenta la resolución correspondiente, para precisar si en tal cuerpo legal existe o no algún recurso que pueda interponer en contra de dicha resolución, para obtener su modificación o su revocación. En el caso de que tal recurso exista, deberá utilizar se ese medio de defensa; sólo en el caso de que la ley en que se fundamenta la resolución a combatir no establezca recurso alguno para modificar o revocar tal resolución, será entonces cuando el contribuyente podrá utilizar el recurso de revocación en comento, o bien iniciar juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación; así también la resolución que se dicte en el recurso de revocación es impugnable ante el Tribunal mencionado, cuando ésta es desfavorable al particu --

lar, ya que si es favorable, es obvio que el asunto concluye.

Siguiendo este orden de ideas, cuando al contribuyente le sea -- notificada una resolución en materia fiscal, que le cause agravios, deberá precisar si en tal resolución se establece la obligación, a su cargo, de pagar en cantidad líquida algún crédito fiscal. Si se establece - tal crédito, la resolución podrá ser impugnada, a la elección del promovente, por medio del recurso de revocación, o bien optar, como ha quedado asentado, por el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, haciendo hincapié de que si en la resolución de referencia no se establece crédito fiscal a cargo del ocurso, la resolución que le cause agravios deberá ser impugnada directamente mediante la iniciación del juicio de nulidad ante el multicitado Tribunal Fiscal de la Federación.

Pensamos en la conveniencia de aclarar que si se elige acudir - a la vía del recurso de revocación, éste debe agotarse hasta su resolución y si se opta por el juicio de nulidad, ya no podrá interponerse el - recurso de revocación, ya que legalmente no es posible agotar en forma simultánea ambos medios de defensa, pues sería causa de sobreseimiento en el juicio de nulidad de conformidad con la fracción IV del artículo 190 del propio Código Fiscal de la Federación, en comento.

Creemos pertinente recordar que al presente recurso de revo-
cación y a los siguientes recursos que vamos a estudiar en los subse-
cuentes puntos, les serán aplicables las reglas generales estableci-
das en los artículos 158 y 159 de nuestro ordenamiento fiscal deroga-
do, en virtud de lo cual pensamos que es innecesario hacer referen-
cia nuevamente a lo ya tratado concerniente a la procedencia y subs-
tanciación de cada recurso en especial, ya que es necesario cumplir-
con los requisitos señalados en los artículos antes citados.

B) LA OPOSICION AL PROCEDIMIENTO

EJECUTIVO .

Este recurso, como lo indica su denominación, es de hacerse valer por los afectados por un procedimiento de ejecución seguido en su contra.

Según el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, no satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución, es decir, la falta de pago de un crédito fiscal dentro del plazo que al efecto señalan las disposiciones legales, dá lugar a que las autoridades inicien el procedimiento administrativo de ejecución, en contra del cual procede el recurso de oposición.

El artículo 162 del Código Fiscal de la Federación, establecía este recurso de la siguiente forma :

"La oposición al procedimiento ejecutivo será hecha valer ante la oficina ejecutora por quienes hayan sido afectados por él y afirmen :

- I.- Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualquiera de los medios que para el efecto establece este Código;
- II.- Que el monto del crédito es inferior al exigido, cuando el acto del que derive la diferencia sea imputable a la oficina ejecutora que cobra el crédito, o se refiera a

recargos y gastos de ejecución.

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

En la oposición a que se refiere este artículo no podrá discutirse la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal.

La oposición al procedimiento ejecutivo será resuelta en todos los casos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. " (34)

Como podrá apreciarse, este recurso lo hará valer quien haya sido afectado por el procedimiento administrativo de ejecución, mediante escrito que deberá de presentarse ante la Oficina Ejecutora. -- por otro lado se determina que para su procedencia deberán de concurrir algunos de los siguientes supuestos :

- Que el crédito exigido se haya extinguido por cualquiera de los

(34) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

medios que para este efecto establece el Código. (*)

- Que el monto del crédito sea inferior al exigido.
- Que el procedimiento coactivo no se haya ajustado a la ley.

Ahora bien, el primer supuesto se dá cuando existe :

- a). - Pago
- b). - Compensación
- c). - Condonación, en caso de multas
- d). - Prescripción
- e). - Por disposición general del Ejecutivo Federal, según el caso contemplado por el artículo 30 del Código Fiscal.

Los anteriores, son los diversos medios de extinción de los créditos fiscales establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Como podrá observarse, se excluyó a la caducidad en este caso, porque la misma supone el no ejercicio de las facultades del Fisco Federal para la determinación del crédito fiscal, como está establecido en el artículo 88 del ordenamiento tributario, puesto que para la procedencia del recurso, que es materia de nuestro estudio, es necesaria la presunción de la existencia de un crédito fiscal firme, esto es, que la autoridad haya ejercitado sus facultades para la determinación y Liquidación del propio crédito fiscal.

(*) VID. INFRA SCRIPTUM.

medios que para este efecto establece el Código. (*)

- Que el monto del crédito sea inferior al exigido.
- Que el procedimiento coactivo no se haya ajustado a la ley.

Ahora bien, el primer supuesto se dá cuando existe :

- a). - Pago
- b). - Compensación
- c). - Condonación, en caso de multas
- d). - Prescripción
- e). - Por disposición general del Ejecutivo Federal, según el caso contemplado por el artículo 30 del Código Fiscal.

Los anteriores, son los diversos medios de extinción de los créditos fiscales establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Como podrá observarse, se excluyó a la caducidad en este caso, porque la misma supone el no ejercicio de las facultades del Fisco Federal para la determinación del crédito fiscal, como está establecido en el artículo 88 del ordenamiento tributario, puesto que para la procedencia del recurso, que es materia de nuestro estudio, es necesaria la presunción de la existencia de un crédito fiscal firme, esto es, que la autoridad haya ejercitado sus facultades para la determinación y Liquidación del propio crédito fiscal.

(*) VID. INFRA SCRIPTUM.

Existen opiniones de diversos autores respecto a la interposición de la caducidad en el presente recurso, puesto que argumentan - " Es más, si se llega a pensar en una estricta aplicación de la ley, tendría que admitirse que este recurso es el idóneo para hacer valer la caducidad y la prescripción, ya que estos son los medios de extinción de los créditos fiscales ". (35)

Así también Jaime Cadena Rojo, estima que " porque tanto la prescripción como la caducidad, son dos instituciones creadas para garantizar la seguridad jurídica de los particulares frente al fisco mediante las cuales después de transcurrido el término señalado en la ley, quedan liberados de las obligaciones fiscales correspondientes. " (36)

Nosotros comulgamos con la idea de que no es procedente interponer la caducidad en este recurso, porque como ya establecimos, la anterior presupone la existencia del crédito fiscal, puesto que habrían caducado las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para determinarlo, por lo cual sería absurdo pensar en la posibilidad de la existencia de la caducidad, pues de existir ésta no habría crédito

(35) Humberto Rodríguez Domínguez. "Manual para la Defensa Fiscal de los Contribuyentes" Editorial Dafiscal Editores. Pag. 109

(36) Jaime Cadena Rojo. "Estudios Sobre Medios de Defensa y Otros Temas Fiscales" Pag. 105

fiscal y como consecuencia tampoco procedería la oposición al procedimiento ejecutivo ya que el principal supuesto de éste es la existencia del crédito fiscal.

Una vez asentado lo anterior, recordaremos el principio general de derecho referente a que el actor debe probar los elementos constitutivos de su acción, así el recurrente o agraviado en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando invoque cualquiera de los supuestos establecidos por el código para la extinción del crédito fiscal, deberá demostrar que efectivamente los supuestos mencionados existen en el caso particular, como sigue :

- Tratándose de pago, deberá acompañar a su promoción el documento que justifique haber realizado el entero del crédito fiscal que se le exige nuevamente.

- En el caso de que el crédito fiscal se hubiese extinguido por compensación, deberá acompañar a su promoción los documentos en que conste que el crédito fiscal que se le exige fue compensado contra cantidades a favor del contribuyente.

- En el caso de que el crédito fiscal exigido se hubiese extinguido por condonación, deberá acompañar al escrito del recurso, la resolución de la autoridad en que se hubiese dictado la condonación.

- En cuanto a la prescripción del crédito fiscal, deberá acompañar al escrito del recurso los documentos en que conste la última notificación efectuada para hacer efectivo el crédito mencionado, en la inteligencia de que la última gestión de cobro deberá ser anterior a 5 años de la fecha de iniciación del procedimiento administrativo de ejecución respecto del cual se interpone el recurso.

- Referente a la extinción del crédito por disposición del Ejecutivo Federal, a través de disposiciones generales, según se contempla en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación, el recurrente deberá acompañar al escrito del recurso el Diario Oficial de la Federación en donde haya aparecido la franquicia concedida por el Ejecutivo de la Unión.

Al analizar la II fracción del artículo 162 en comento observamos que, el promovente o agraviado, deberá demostrar que efectivamente el crédito que se exige es superior al que realmente está obligado a pagar.

Desde luego se hace notar, que una cosa es que el procedimiento administrativo de ejecución se inicie tratando de cobrar una cantidad mayor de la determinada en la liquidación que se pretenda hacer efectiva, y otra cosa muy distinta, que ajustándose el requerimiento-

a la liquidación, se pretenda impugnar ésta última alegando que no está debidamente motivada o fundada, ya que el artículo en estudio es muy claro al establecer que en este recurso no podrá discutirse la validez de la resolución que se haya determinado el crédito fiscal.

Se podrá demostrar que el crédito exigido es superior al que está obligado a pagar mediante la prueba documental, por ejemplo, a través de la exhibición de la resolución de la autoridad fiscal, en la que se determinó un crédito fiscal en la cual aparece la suma a pagar a cargo del contribuyente, demostrando así, que no procede el cobro de una cantidad mayor en cuanto al crédito ya establecido.

La III fracción del citado artículo, procede hacerla valer cuando el procedimiento coactivo o de ejecución, no se ha ajustado a la ley, lo que significa, que las autoridades ejecutoras han incurrido en irregularidades e ilegalidades, cuyo remedio es precisamente la interposición del recurso. En otras palabras, este recurso es idóneo para defenderse de las ilegalidades que cometa la autoridad ejecutora, durante el procedimiento de ejecución, en este caso, el recurso no podrá hacerse valer sino contra la resolución que apruebe el remate, excepto en los casos de resoluciones cuya ejecución sea de imposible reparación y que no puedan volver las cosas al estado que guardaban-

antes de la ejecución; o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

Este supuesto se estableció para darle agilidad al procedimiento administrativo de ejecución, evitando así la interrupción por el recurso y tratando, de esta forma, llegar a la satisfacción de los intereses del Fisco Federal de la manera más rápida y expedita posible.

Es de suma importancia hacer referencia al penúltimo párrafo del artículo en comento, en que se establece que no podrá discutirse la validez de la resolución en que se haya determinado el crédito fiscal, lo que significa que es un recurso no apto para discutir la legalidad de dicho crédito, ya que la ley supone la existencia de un crédito fiscal firme, esto es, consentido por el contribuyente por no haber promovido los recursos o juicios previstos por la ley para su defensa o bien, porque las resoluciones pronunciadas en las instancias de defensa, llámense recursos o juicios, le hayan sido adversos al promovedor, así como también, podría darse el caso que el contribuyente se conformó con la determinación del crédito.

En cuanto a la autoridad que debe resolver el recurso, el código es ambiguo, pues solo dice que lo hará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no señala una autoridad específica, pero tomando

en cuenta lo que establecía el artículo 159, se deberá presentar ante la autoridad que dictó el acto impugnado y que pretenda hacerlo efectivo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Referente al tiempo de interposición del recurso de oposición al procedimiento de ejecución, deberá hacerse valer dentro del plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la fecha de notificación del acto que cause agravios, excepto en el caso que se reclame que el procedimiento de ejecución no se ha ajustado a la ley, en cuyo caso, el término de 15 días empezará a contarse a partir del día siguiente de la fecha de notificación de la resolución que apruebe el remate, a menos que, como ya quedó asentado, se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución realizados sobre bienes legalmente inembargables, situación en la cual, el recurso podrá interponerse antes del remate.

Por último, se debe mencionar, que se deberá primeramente agotar el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo y, contra la resolución que se pronuncie en este recurso, podrá iniciarse juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir, no se podrá promover juicio de nulidad antes de haber agotado el recurso de oposición que hemos venido estudiando en el presente punto de este trabajo.

C) LA OPOSICION DE TERCERO.

Al referirnos a este recurso, observamos que el espíritu de la ley no puede permanecer ajeno o indiferente en la hipótesis de que sin motivo, justificación o fundamento, se interfiera en la esfera de un tercero que resulte distinto a aquella persona contra la que se emite una ejecución, pues se dan casos en que al realizarse el secuestro administrativo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, se llegue a embargar bienes o derechos que no son propiedad del deudor del crédito fiscal.

Esta situación se presenta cuando el procedimiento ejecutivo se sigue en rebeldía del deudor, o bien cuando éste no señala bienes suficientes para hacer efectivo el crédito principal y sus accesorios legales, y es el ejecutor quien procede a hacer el señalamiento de los bienes embargados.

Así pues, la propia ley se ocupa en establecer el medio eficaz de defensa que pueden hacer valer aquellos que sin tener deuda propia de un crédito fiscal, resultan afectados por una ejecución en contra de quien verdaderamente es deudor de dicho crédito, es decir, para remediar lo anterior, el Código Fiscal estableció el recurso de Oposición de Tercero, que se da en favor de quien no siendo la persona en-

contra de la que se expidió la ejecución, es propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, por ende, este recurso tiene por objeto permitir a la persona cuyos bienes o derechos han sido afectados en el procedimiento administrativo de ejecución oponerse a tal procedimiento alegando que ella no es la obligada por el crédito fiscal cuyo pago se le exige.

Es menester hacer la aclaración que esta defensa en la legislación común se denomina tercería excluyente de dominio, clasificándola el Código Tributario como un recurso, cuyas características están contenidas en el artículo 163 del propio ordenamiento fiscal que procederemos a comentar :

" La oposición de tercero podrá hacerse valer ante la oficina ejecutora por quién no siendo la persona contra la que se despachó ejecución afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados.

La declaración del ejecutado no será admisible como prueba del derecho del opositor.

La oposición podrá hacerse valer en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate, sin atenerse a la regla que cunato al término establece la fracción II del artículo 159 ". (37).

(37) Op., Cit., Código Fiscal de la Federación de 1967.

Como puede observarse, el presupuesto del recurso está constituido por la circunstancia de que en el procedimiento de ejecución se embarguen bienes o derechos cuya propiedad o titularidad, según corresponda, sea de persona distinta al obligado al pago del crédito fiscal que se exige. Si el recurrente o agraviado prueba los extremos de su acción, la resolución deberá consistir en la suspensión definitiva del procedimiento administrativo de ejecución, con el levantamiento del embargo trabado.

Tomando en cuenta lo anteriormente explicado, es evidente -- que para que la acción del tercero opositor prospere y tenga eficacia legal produciendo la liberación del indebido gravámen sufrido en bienes o derechos de su propiedad, es indispensable reunir los siguientes requisitos :

a).- Interponer el recurso antes de que se apruebe el remate de los bienes, pues ya ha quedado asentado, que en el caso del presente recurso, éste no queda sujeto para su interposición a la regla general de 15 días que indica la fracción II del artículo 159 del propio Código Fiscal para hacer valer los recursos administrativos.

b).- El Tercero debe probar en forma indubitable que es ajeno y totalmente extraño a la relación tributaria que dió lugar al proce

dimiento de ejecución, es decir, el tercero debe probar que no es el deudor del crédito fiscal insatisfecho y que tampoco es responsable -- sustituto, solidorio o mancomunado en el pago del crédito fiscal de -- que se trate, o bien, que no lo es en forma alguna de la que pueda se ñalar las leyes fiscales.

c).- Demostrar que los bienes embargados son de su exclusiva propiedad.

d).- No debe apoyar su defensa en la declaración del ejecutado o deudor, pues esto en nada lo favorece, ya que esta declaración no - la admite la ley como prueba, puesto que para probar su acción, el - opositor puede utilizar cualquiera de los medios probatorios señala-- dos en el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación su pletoria en materia fiscal, con excepción, claro está, de la confesio- nal del deudor del crédito, pues con ello fácilmente se anularía cual- quier embargo trabado en bienes propios del deudor fiscal.

Ahora bien, este recurso, debía presentarse ante la Oficina - Ejecutora, pues al no estar previsto en la ley que autoridad es la com- petente para resolverlo, se entiende que es la propia oficina exactora (Artículo 159).

Por otro lado, la resolución que se pronuncia en este recurso

en caso de ser adversa al recurrente o agraviado podrá ser combatida ante el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante la iniciación del juicio de nulidad correspondiente.

Sentimos la necesidad de hacer notar, que el recurso de oposición de tercero, materia de nuestro estudio, en nada afecta a la legalidad del crédito fiscal respectivo, pues la oposición no se dirige a la nulificación o declaración de existencia del crédito, sino simplemente a resolver la situación jurídica del tercero que no tiene la obligación de cubrir un crédito fiscal.

D) LA RECLAMACION DE PREFERENCIA

Nos toca hacer el estudio al llamado recurso de Reclamación de Preferencia, que se refiere a lo que en derecho común conocemos con el nombre de tercería de preferencia. Se trata de que la persona que cuenta con un crédito, reclame se le pague antes de que se liquiden otros créditos, con el producto de los bienes embargados.

Denotamos que la esencia del recurso en comento, es el no desconocer los derechos adquiridos por terceros con anterioridad -- al secuestro administrativo, cuidando el interés social, el cual debe prevalecer en el cobro de los créditos fiscales. Esto es, se otorga el recurso de reclamación de preferencia a quienes sostengan tener derecho, al aseverar que los créditos a su favor deberán cubrirse preferentemente a los fiscales.

Cabe hacer la aclaración que, este recurso pueden ejercitarlo los particulares, ya que en el caso de que existiere algún conflicto con el pago de preferencia entre los Estados de la Federación y el Fisco Federal, dicho conflicto deberá ser resuelto por los Tribunales Federales competentes, de acuerdo a lo establecido por el artículo 9 del Código Tributario, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982.

Ahora bien, el recurso de reclamación de preferencia, supone dos cuestiones principales a saber :

La primera de ellas, es que debe existir un crédito preferente al del Fisco Federal, es decir, que debe cubrirse antes que el crédito fiscal.

La segunda, es cuando se ha iniciado el procedimiento económico - coactivo, esto es, cuando se haya efectuado el embargo de los bienes y aún no se aplica el producto del remate.

La reclamación de preferencia, afirmaba el artículo 164 "Será hecha valer por quienes sostengan tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales-federales .

La declaración del ejecutado no será admisible como prueba del derecho del reclamante .

La reclamación podrá hacerse valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el producto del remate, sin atenerse - a la regla que en cuanto al término establece la fracción II del artículo 159 ". (38).

El artículo antes transcrito, supone una concurrencia de acreedores contra un solo deudor y por consecuencia, un conflicto en el or-

(38) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

den en que deben pagarse los créditos de los acreedores, entre los que obviamente se encuentra el fisco federal. Así pues, de acuerdo con la ley, quien resulte con un crédito cuyo pago es preferente al del fisco y se planteó la controversia, el conflicto debe resolverse haciendo uso del recurso que ahora comentamos. Por ende, es el reclamante a quien le corresponderá hacer valer este recurso, para oponerse a -- que el fisco federal sea pagado primeramente.

Resulta procedente mencionar que el Código Fiscal de la Federación, señalaba en los artículos 9 y 10, las preferencias en favor de los créditos de personas distintas al fisco federal.

Por tanto tenemos que para resolver este recurso, se debe observar lo siguiente :

- Que los créditos del Gobierno Federal provenientes de impuestos, derechos, producto o aprovechamientos, son preferentes a cualquier otro, con excepción de :

a). - Los hipotecarios o prendarios cuyos créditos estén debidamente inscritos en el Registro Público correspondiente.

b). - Los créditos por alimentos, con demanda judicial presentada antes de la notificación del crédito fiscal al deudor.

c). - Los trabajadores por salarios o sueldos devengados en el

último año o de indemnizaciones a los obreros, de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo.

Consecuentemente, las personas señaladas en los incisos anteriores, serían las que tendrían el carácter de recurrentes, sí, concurriendo con el fisco federal, para satisfacer sus créditos, este último acreedor pretendiera ser pagado primero que áquellas.

Consideramos que para tener éxito en este recurso, debe tenerse presente que el artículo 10 del Código Fiscal, contiene en su fracción III, una regla muy importante, consistente en la vigencia y exigibilidad por cantidad líquida del derecho del crédito cuya preferencia se invoque, por tanto, lo anterior debe comprobarse fehacientemente en el recurso.

siguiendo este orden de ideas, la presentación del recurso de reclamación de preferencia sólo producirá el efecto de que la autoridad ejecutora y, en su caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se enteren de la existencia de un crédito que se estima preferente y que, por lo mismo, no podrán efectuarse legalmente la aplicación del líquido producto del remate al pago del crédito fiscal, sin antes haberse resuelto la reclamación de preferencia.

No obstante lo anterior, el procedimiento administrativo de -

ejecución no se interrumpirá y seguirá hasta el remate de los bienes embargados. Hemos llegado a la anterior conclusión, toda vez que - el artículo 118, primer párrafo del Código en comento, indicaba que :

" Si los bienes señalados para la traba de ejecución están ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará, no obstante el secuestro administrativo; los bienes embargados se entregarán al depositario de signado por la oficina ejecutora o por el ejecutor, y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan hacer valer su reclamación de preferencia ..."(39) Lo anterior, debe relacionarse con los artículos 137 y 151 del propio ordenamiento legal.

Así tenemos que, en el artículo 137 se disponía :

" Los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondientes a los últimos diez años, que deberá obtenerse oportunamente, serán citados para el acto del remate, y en caso de no ser factible por alguna de las causas a que se refiere la fracción III del artículo 98, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, en las que deberá exponerse el nombre de los acreedores.

Los acreedores a que alude el párrafo anterior, tendrá derecho a concurrir al remate y hacer las observaciones que estimen del caso, las cuales serán resueltas por la respectiva oficina en el acto de la diligencia ". (40).

El artículo 151 establecía "Si hubiere otros acreedores, los derechos del fisco federal se determinarán de acuerdo con la prelación que establece el artículo 9, y las reglas que señala-

(39) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

(40) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

el artículo 10 . " (41)

En esta forma, como puede observarse, de cualquier manera la autoridad fiscal no podrá aplicar el líquido del producto del remate, - sin antes resolver el recurso de reclamación de preferencia que se hu**biere** interpuesto. Así mismo, si la resolución en el recurso, fuere favorable al agraviado, tampoco se podrá hacer la aplicación del líquido, hasta en tanto, el crédito del recurrente quede totalmente liquidado. Esto significa que el promovente deberá iniciar juicio ante los tri**bu**nales competentes, según la naturaleza de su crédito, para obtener la liquidación del mismo y con la sentencia que se dicte en el juicio re**l**ativo deberá presentarse ante la autoridad administrativa para obte**ne**rer el pago preferente de su crédito.

Antes de continuar con el estudio de este recurso, debemos - observar que el artículo 114 de la Ley Federal del Trabajo establece :
" Los trabajadores no necesitan entrar a concurso, quiebra, suspensión de pagos o sucesión. La junta de Conciliación y Arbitraje procederá al embargo y remate de los bienes necesarios para el pago de los

(41) Ibid., Id., Código Fiscal de la Federación de 1967.

salarios e indemnizaciones"

De los que se concluye que los trabajadores no están obligados a concurrir a ninguna clase de procedimiento, estando así protegidos, preferencialmente los trabajadores. De lo anterior observamos una seria discrepancia, entre la Ley Tributaria y la Ley Federal del Trabajo, teniendo aplicación la segunda, en virtud del principio siguiente " La ley posterior deroga a la ley anterior" y toda vez que la ley Federal del Trabajo es de 1970 deroga al Código Fiscal de 1967 en lo que se le oponga.

Por otro lado, puede existir el caso de que el acreedor hipotecario de un bien que está siendo embargado en el procedimiento administrativo de ejecución por la autoridad fiscal, tuviese noticia de que el deudor hipotecario posee otros bienes sin gravámen alguno, podrá informarlo a la oficina ejecutora para que la autoridad decida si se embargan dichos bienes y se levanta el embargo trabado sobre la garantía hipotecaria. Lo anterior, no obliga a la autoridad a levantar el embargo sobre los bienes que se encuentran hipotecados.

Por otro lado, veremos ante que autoridad debía presentarse el recurso en estudio y a que, aún cuando la ley no determina ante que autoridad debe presentarse, tiene aplicación la regla general de la --

fracción I del artículo 159 del Código Fiscal derogado, en el sentido - de que debe presentarse ante la autoridad que dictó la resolución im-- pugnada, y en estos casos debe entenderse como tal, la que ordenó el secuestro administrativo de ejecución debiéndose reunir todos los re- quisitos que señala el artículo antes citado, con excepción del término para su interposición, que en el presente recurso es hasta antes de -- que se haya aplicado el producto del remate de los bienes secuestra-- dos, para liquidar el crédito principal y sus accesorios.

Consideramos necesario remarcar, que en este recurso son - admisibles toda clase de pruebas, con excepción obvia, de la declara- ción del ejecutado, debiendo comprobarse plenamente la vigencia y exi gibilidad en cantidad líquida del crédito cuya preferencia se invoque.

Finalmente, en este medio de defensa, como en todos los de-- más, la resolución que le recaiga, en caso de que ésta sea adversa al recurrente, podrá ser impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federa- ción, mediante la iniciación del juicio de nulidad relativo.

E) LA NULIDAD DE NOTIFICACIONES .

Debido a la trascendencia que implica la notificación a los particulares de las resoluciones, acuerdos, citatorios, emplazamientos y demás determinaciones de las autoridades administrativas, el Código Tributario establece una serie de reglas que deben ser cabalmente observadas por los encargados de efectuar las notificaciones, a fin de que los contribuyentes queden debidamente notificados, y cumplan con las determinaciones fiscales, o bien, las impugnen oportunamente -- por estar mal efectuada la notificación, mediante el recurso de nulidad de notificaciones que a continuación analizaremos .

Así pues, creemos oportuno citar la definición que nos da el - maestro Pallares respecto a la notificación, la cual reza " La notificación es el medio legal por el cual se da a conocer a las partes o a un-tercero el contenido de una resolución judicial " . (42)

La anterior definición, pensamos, es clara y precisa, y una vez establecida diremos que desde el punto de vista fiscal, la notifica

(42) Eduardo Pallares, op., cit., Pag. 570.

ción será el medio establecido en la ley, por el cual se da a conocer al contribuyente el contenido de una resolución fiscal.

Así las cosas, veremos lo que es para el citado autor la nulidad de notificaciones "Las notificaciones serán nulas cuando no se lleven a cabo en la forma prescrita por la ley, pero se revalidan si la persona mal notificada se hubiere manifestado en juicio sabedora de su contenido, surtiendo desde entonces la notificación sus efectos jurídicos como si hubiese estado legalmente hecha ". (43)

En materia fiscal, la notificación de las resoluciones es un acto formal, esto es, la ley se encarga de regular la forma en que debe practicarse; como consecuencia la inobservancia de la formalidad de las notificaciones, se sancionan con la nulidad del acto.

Antes de analizar el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, consideramos necesario mencionar que los artículos 15 y del 98 al 104 del mismo ordenamiento legal, señalaban al detalle los diferentes tipos de notificación válidos para cada objetivo y los requisitos y formalidades a sa--

(43) Ibid., Id., Pag. 572

tisfacen en la práctica de las diligencias respectivas.

De acuerdo con lo anterior, la autoridad administrativa, puede hacer las notificaciones en diversas formas, las cuales dependen de la naturaleza del acto o resolución a notificar.

Siguiendo este orden de ideas, podemos decir que cuando estamos en presencia de una notificación que se practicó con violación a las normas legales respectivas, debe intentarse la reparación de esa violación, haciendo uso del recurso de nulidad de notificaciones; ya que en la práctica es muy común que los notificadores incurran en errores al llevar a cabo las diligencias, tanto por la premura con que en ocasiones se hacen las notificaciones, como por el exceso de ellas, así como por la falta de estudio y conocimientos del Derecho.

El susodicho recurso, se encuentra establecido en el artículo 165 del Código Fiscal de la Federación que establecía :

" La nulidad de notificaciones procederá respecto de las que se hicieren en contravención de las disposiciones legales.

La interposición del recurso suspenderá los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales y de los derechos de los particulares, hasta en tanto se emita la resolución que proceda.

La declaratoria de nulidad de notificaciones traerá como consecuencia la de las actuaciones efectuadas con posterioridad a la notificación anulada y que tenga relación con ella.

En tanto se resuelve este recurso, quedará en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

Cuando se haya iniciado juicio ante el Tribunal Fiscal, será im procedente la solicitud sobre nulidad de notificaciones ante la autoridad administrativa y se hará valer mediante ampliación de la demanda respectiva ". (44)

Del citado artículo se desprende el establecimiento de la nulidad de notificaciones como sanción, cuando éstas se practiquen en con travención a las disposiciones legales.

Debemos tener en cuenta que el procedimiento administrativo se entiende como una serie de actos, cuyo desahogo corresponden tanto a los particulares como a las autoridades, es obvio que existe un orden en dicho procedimiento y que el acto anterior da lugar al posterior y así sucesivamente hasta el agotamiento del procedimiento. Este orden no debe alterarse y es claro que una notificación nula viene a alterar el orden establecido, por lo que la propia ley, nos indica, que la declaratoria de nulidad de una notificación traerá como consecuencia la de las actuaciones posteriores a la notificación anulada y que -- tengan relación con ella.

(44) Código Fiscal de la Federación, op., cit., Pags. 90-91.

Consecuentemente, la ley no permite que se continúe un proce
dimiento administrativo, cuando dentro del mismo ha ocurrido una nu
lidad de notificaciones; se nulifican también todas las actuaciones pos
teriores, lo que se traduce en que debe reponerse el procedimiento -
desde el momento en que se incurrió en la nulidad.

Se debe hacer notar, que la nulidad de las notificaciones afec-
ta al acto en cuanto a su formalidad; pero no al contenido del mismo,
es decir, la nulidad de que se trata, es meramente de orden procesal
y no de fondo, pues no se dirige a combatir el contenido del acto o re
solución administrativa, sino simplemente al procedimiento que se si
guió para su notificación, por ende, los efectos de la nulidad fundamen-
talmente son de que se tenga la notificación por no hecha y lo mismo -
sucedería con las diligencias posteriores.

Por lo que respecta a que quedaría en suspenso el término le-
gal para impugnar la resolución de fondo, significa que, al existir una
notificación efectuada ilegalmente, se procederá a interponer el recur
so materia de nuestro estudio, con el cual no correrá en perjuicio del
particular agraviado, el término que de conformidad con la ley le es-
otorgado para presentar recurso o iniciar juicio de nulidad ante el --
Tribunal Fiscal de la Federación, en contra de la resolución que le-

fuera notificada ilegalmente. En estas condiciones, es preciso que el contribuyente tenga en cuenta que si se trata de la notificación ilegal de una resolución en la que se determine un crédito fiscal, el término para impugnar el fondo de tal resolución no correría en su perjuicio, si se inicia el recurso de nulidad de notificaciones en contra de la notificación mal efectuada y no sería hasta el momento en que se realizaría nuevamente la notificación conforme a la ley en que correrían los plazos señalados por la ley para interponer el recurso administrativo que proceda, o bien, iniciar juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, por lo que toca al último párrafo del artículo en comentario y relacionándolo con el artículo 194 del mismo ordenamiento legal, referente al hecho, de que una vez que se haya iniciado juicio ante el multicitado Tribunal Fiscal de la Federación, será improcedente la interposición del recurso sobre nulidad de notificaciones ante la autoridad administrativa, por lo cual, si se tiene la necesidad de discutir la legalidad de una notificación habida dentro del procedimiento administrativo, se debe hacer valer mediante la ampliación de demanda de nulidad. Esto es así, porque de acuerdo con los principios de economía procesal, es más conveniente que en lugar de plantearse

el recurso de nulidad de notificaciones ante la autoridad que hizo la no tificación irregular, se haga valer la ilicitud de ella en vía de ampliación de demanda ante el Tribunal Fiscal, para que sea éste quien conjuntamente conozca tanto de la resolución de fondo, como de las violaciones que se hubieren cometido en la tramitación de la misma o en su notificación para los efectos respectivos.

Por otro lado, el medio impugnativo en estudio, no señala ningún término especial para su interposición, por lo cual deberá aplicar se lo dispuesto en términos generales por la fracción I del artículo 159 del Código Fiscal, regla que ha quedado establecida con anterioridad, es decir, se otorgan 15 días hábiles contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del acto impugnado pero, precisamente el objeto de este recurso es invalidar la notificación, dicho -- término, consideramos nosotros, se iniciará un día después de aquél en que el interesado se hace sabedor de la existencia de dicha notifica ción, aplicándose análogicamente en este caso el artículo 104 del Códi go en comento.

Por lo que toca ante que autoridad se podrá hacer valer el pre sente recurso, podemos decir, que será la dependencia que ordenó la práctica de la notificación de determinado acto administrativo, de ---

acuerdo con las reglas generales del artículo 159 del Código Tributario derogado.

II. LAS REFORMAS FISCALES DE 1983.

Una vez hecho el estudio de los recursos administrativos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 19 de enero de 1967, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, procederemos a analizar las reformas que sufrieron éstos en el nuevo Código Fiscal que entró en vigor a partir del 1o. de enero de 1983.

Las siguientes reformas fiscales, las referiremos exclusivamente a los recursos administrativos ya estudiados, mismos que prevé el nuevo Ordenamiento Tributario, con algunas innovaciones, pues suple las deficiencias existentes en el Código anterior, tratando de que el contribuyente afectado por las resoluciones de la autoridad administrativa, tenga a su alcance una defensa justa.

En el Código en comento, se contemplan los procedimientos administrativos en el Título V, Capítulo I, Sección Primera. Así pues, este capítulo regula en forma mucho más amplia la interposición, trámite y resolución de los recursos administrativos.

Comenzaremos a analizar el artículo 116, el cual comprende únicamente tres recursos administrativos, que son :

- a) El de revocación.

- b) El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- c) El de nulidad de notificaciones.

Anteriormente en el artículo 160 se establecían cinco recursos de los cuales subsisten los tres ya mencionados. Los recursos que se eliminan (oposición de tercero y reclamación de preferencia) se incluyeron en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Los cambios que sufre sólo son para ordenar adecuadamente los recursos administrativos.

RECURSO DE REVOCACION. ARTICULO 117

(Antecedentes, artículo 161).

Se establece la procedencia del recurso de revocación en contra de las resoluciones definitivas que determinen :

- a) Contribuciones o accesorios ;
- b) Dicten las autoridades aduaneras; y
- c) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

Como se denota, se suprime la posibilidad de interponerlo -- contra el otorgamiento de permisos o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente.

Asimismo, se autoriza su interposición contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades aduaneras.

**EL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO.
Administrativo de Ejecución, Artículo 118
(Antecedentes, artículos 162, 163 y 164)**

Este recurso procederá contra actos que :

- Exija el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que és tos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, - siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos y a gastos de ejecución.
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

En este artículo se condensan los tres recursos en una solo, es decir, la oposición de tercero y la reclamación de preferencia pasan a formar parte integrante del recurso de oposición al -- procedimiento administrativo de ejecución.

Así pues, se incluye la posibilidad de interponer este medio de defensa por terceros que afirmen :

- Ser propietarios de los bienes o titulares de los derechos embargados.
- Tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los del fisco.

RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES

Artículo 119.

(Antecedentes, artículo 165).

Procederá cuando se hagan, las notificaciones, en contravención de las disposiciones legales. Este recurso no sufrió modificación alguna, como se verá más adelante.

LA INTERPOSICION DE LOS RECURSOS.

Artículo 120.

(Antecedentes, artículo 161).

Se determina que :

- El de revocación sigue siendo optativo, ya que puede acudirse directamente al Tribunal Fiscal de la Federación.
- Los demás recursos deberán agotarse ante la autoridad correspondiente, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.
- Cuando cualquier recurso se interponga ante una autoridad fiscal incompetente ésta, deberá turnarlo a la competente.

Es necesario mencionar que el primer punto de que hablamos

en este artículo, es demasiado criticable y será materia de especial estudio en este trabajo.

PLAZO DE INTERPOSICION DE LOS RECURSOS .

Artículo 121

(Antecedente, artículo 159 último párrafo).

Se aumenta el plazo de interposición de 15 a los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación. Lo anterior a fin de que los contribuyentes puedan presentar las pruebas correspondientes y los asuntos queden integrados prácticamente desde su origen, facilitando así su rápida resolución.

Por otro lado, se autoriza a presentar el recurso por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente.

Prevé, así mismo, que en caso de fallecimiento del recurrente, el plazo para la interposición de los recursos se suspenderá hasta por un año, si antes no existiera albacea que hubiera aceptado el cargo.

REQUISITOS DEL ESCRITO DE INTERPOSICION DE LOS RECURSOS. ARTICULO 122 .

(Antecedentes, artículos 159, 97 y 178).

En el nuevo Código, la omisión referente a la mención del ac-

to impugnado, los agravios que se causen al recurrente, el ofrecimiento de las pruebas y la mención de los hechos controvertidos, origina - que el recurso se tenga por no presentado.

Ahora bién, el artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles, señala que en caso de que el promovente no cumpliera con los requisitos legales al interponer un medio de defensa, se le deberá prevenir para que en el plazo de 5 días cumpla con los requisitos que omitió, situación que prevé el presente Código pues, sería ilegal el -- tener por no presentado el recurso sin antes haber requerido su regularización.

Por otro lado, exige satisfacer los requisitos de forma establecidos en el artículo 18 del propio ordenamiento legal. Así mismo, limita la representación de los contribuyentes, la cual sólo quedará a cargo de los Licenciados en Derecho.

ANEXOS AL ESCRITO DE INTERPOSICION

Artículo 123.

(Antecedentes, artículos 97 y 159)

Se debe de acompañar al escrito de interposición del recurso, la siguiente documentación :

- a) Personalidad del Promovente.
- b) Documento base del acto impugnado
- c) Constancia de la Notificación
- d) Pruebas documentales y dictámen pericial.

El recurrente podrá señalar el archivo o el lugar en que se encuentren las pruebas documentales, así como anexar copia de la solicitud de los documentos cuando el promovente no pueda obtenerlos, si no se llenan estos requisitos se tendrán por no presentadas las pruebas.

Sólo en el caso de los tres primeros incisos, la autoridad administrativa está obligada a otorgarle 5 días al contribuyente para presentar los documentos necesarios, de no hacerlo se tendrá por no interpuesto el recurso.

IMPROCEDENCIA DE LOS RECURSOS

Artículo 124

(Antecedentes, artículo 190)

Será improcedente el recurso cuando el acto administrativo :

- 1.- No afecte el interés jurídico del recurrente.
- 2.- Que sean resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras leyes fiscales.
- 3.- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 4.- Los consentidos expresa y tácitamente, es decir, contra los que no se promovió recurso alguno.
- 5.- Los actos conexos.

Se mencionan cinco causas, de las cuales cuatro coinciden con las actuales de improcedencia del juicio de nulidad. El segundo punto de los ya señalados, se refiere a resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras leyes fiscales, lo que automáticamente obliga en estos casos, a acudir en forma directa ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Nos hemos permitido, para el análisis de las Secciones Segunda, Tercera y Cuarta del Título V del Código Fiscal en comento, formular algunos cuadros en los cuales se comprenderá de mejor manera los cambios sufridos en los recursos administrativos, pues como ha quedado asentado, éstos no modifican la esencia de los recursos. Por ende mencionaremos al Código Tributario de 1967 y al vigente.

Del Recurso de Revocación. Artículo 125.

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente del otro.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto-

conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Fiscal-
que conozca del juicio respectivo.

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1967**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. **Contra resoluciones definiti-
vas que determinen créditos
fiscales.**
2. **Se niegue la devolución de -
cantidades pagadas indebida-
mente o de las que procedan
conforme a las leyes fisca--
les.**
3. **Se imponga una sanción por-
infracción a las leyes fisca--
les.**
4. **Se otorgue permiso o califica-
ción en materia de elabora--
ción de alcohol y aguardiente.**

TERMINO PARA INTERPONERLO

5. **Dentro de los 15 días siguien-
tes al en que surta sus efec--
tos la notificación.**

FORMA

6. **Por escrito**

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1983**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. **Resoluciones definitivas que
determinen contribuciones -
omitidas o accesorios.**
2. **Resoluciones definitivas que
dicten las autoridades adua-
neras.**
3. **Se niegue la devolución de -
cantidades que procedan con
forme a la ley.**

TERMINO PARA INTERPONERLO

5. **Dentro de los 45 días siguien-
tes al en que surta sus efec-
tos la notificación.**

FORMA

6. **Por escrito**

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA**

7. La autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

OBSERVACIONES

8. Este recurso es optativo para el interesado pues puede interponerse directamente el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
9. En el caso de ejercer la opción anterior, deberá seguirse igualmente para créditos fiscales conexos.
10. Las resoluciones que se dicten en este recurso podrán ser impugnables ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA**

7. La autoridad que dictó o ejecutó el acto impugnado.

OBSERVACIONES

8. La interposición del recurso será optativo antes de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
9. Cuando el recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.
10. La resolución que se dicte, se podrá combatir ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

**DEL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION
ARTICULOS 126, 127 Y 128.**

En la oposición al procedimiento administrativo de ejecución no podrá discutirse, en el mismo, la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal.

Cuando se interponga, porque éste no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate, solo podrá hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda,

salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso podrá interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se trate de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

El tercero que afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en cualquier tiempo antes del remate.

El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el producto del remate.

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1967**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Cuando el contribuyente afirme que el crédito que se exige se ha extinguido por cual-

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1983**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Cuando se exija el pago de créditos fiscales, alegándose que se estos se han extin-

quiera de los medios que establece el Código Fiscal de la Federación, a saber: pago, prescripción, condonación, etc..

2. Cuando el contribuyente afirmare que el monto del crédito es inferior al exigido, si el acto del que derive la diferencia es imputable a la oficina ejecutora que cobra el crédito o se refiera a recargos o gastos de ejecución.
3. Cuando el contribuyente alegue que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley; en este caso la oposición solo podrá hacerse valer contra la resolución que apruebe el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación, de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de los casos en que el remate no quede sujeto a aprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del artículo 146 y de los supuestos del artículo 154 del Código Fiscal de la Federación.

guido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos o gastos de ejecución.

2. Cuando se dicte en el procedimiento administrativo de ejecución, alegándose que éste no se ha ajustado a la ley.
3. Cuando afecte el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código, pero no podrá hacer valer el recurso después de que los bienes o derechos embargados hubieren sido enajenados o rematados y aplicado su producto a cubrir el crédito fiscal o después de adjudicados al fisco federal, aún cuando todavía no haya vencido el plazo a que se refiere el artículo 121 de este Código.

TERMINO PARA INTERPONERLO

4. Dentro de los 15 días en que surta efectos la notificación.

TERMINO PARA INTERPONERLO

4. Dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación.

FORMA

5. Por escrito.

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA.**

6. Oficina Ejecutora

OBSERVACIONES

7. En este recurso no podrá -
discutirse la validez de la -
resolución en que se haya -
determinado el crédito fis-
cal.

FORMA

5. Por escrito.

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA.**

6. Oficina Ejecutora

OBSERVACIONES

7. Cuando el recurso se inter-
ponga por que éste no se ajus
te a la ley, las violaciones-
cometidas antes de la etapa
del remate solo podrán ha--
cerse valer hasta el momen-
to de la convocatoria en pr̄i
mer almoneda.

8. No podrá discutirse la vali-
dez del acto administrativo-
en que se haya determinado
el crédito fiscal.

OPOSICION DE TERCEROS

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1967**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Cuando el propietario de --
los bienes o titular de los -
derechos embargados sea -
una persona distinta de aquel
contra quien se despacho la
ejecución.

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1983**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Previsto como parte del re-
curso administrativo de opo-
sición al procedimiento de-
ejecución.

TERMINO PARA INTERPONERLO

2. En cualquier tiempo antes de - que se haya aplicado el producto del remate.

FORMA

3. Por escrito.

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA**

4. Oficina Ejecutora.

RECLAMACION DE PREFERENCIA

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1967**

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1983**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Cuando un sujeto considere y sostenga que tiene un derecho preferencial al del fisco.

CASOS EN QUE PROCEDE

1. PREVISTO COMO PARTE-
DEL RECURSO ADMINISTRA-
TIVO DE OPOSICION AL --
PROCEDIMIENTO DE EJE-
CUCION.

TERMINO PARA INTERPONERLO

2. En cualquier tiempo antes de - que se haya aplicado el producto del remate.

FORMA

3. Por escrito.

**AUTORIDAD ANTE LA CUAL
SE PRESENTA**

4. Autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

DEL RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES .

La interposición del recurso de nulidad de notificaciones suspenderá los plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta en tanto se resuelva el recurso.

La declaración de nulidad de la notificación, traerá como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tenga relación con ella.

En tanto se resuelve el recurso, quedará en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

Cuando ya se haya iniciado juicio contencioso, será improcedente este recurso y se hará valer mediante ampliación de la demanda respectiva.

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1967**

CASOS EN QUE PROCEDE

**CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION DE 1983**

CASOS EN QUE PROCEDE

1. Cuando las notificaciones se hayan hecho en contravención a las disposiciones legales.

TERMINO PARA INTERPONERLO

2. 15 días

FORMA

3. Por escrito

AUTORIDAD ANTE LA CUAL SE PRESENTA

4. Autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

OBSERVACIONES

5. Es improcedente el recurso cuando se haya iniciado juicio contencioso y se hará valer mediante ampliación de la demanda respectiva.

1. Cuando las notificaciones se hayan hecho en contravención de las disposiciones legales.

TERMINO PARA INTERPONERLO

2. 45 días

FORMA

3. Por escrito.

AUTORIDAD ANTE LA CUAL SE PRESENTA

4. La que emitió o ejecutó el acto impugnado.

OBSERVACIONES

5. Es improcedente el recurso cuando se haya iniciado juicio contencioso y se hará valer mediante ampliación de la demanda respectiva.

La sección Quinta del Capítulo al que nos hemos venido refiriendo, contempla el trámite y resolución de los recursos administrativos.

**ADMISION DE PRUEBAS. ARTICULO 130
(Antecedentes, artículos 159 y 214 a 221) .**

En los recursos administrativos se admitirán toda clase de --

pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades -- por medio de absolución de posiciones.

Cabe hacer mención, que el Derecho Fiscal se rige en primer lugar por las leyes fiscales especiales, (Ley del Impuesto Sobre la -- Renta, Impuesto al Valor Agregado, etc.), en segundo término, conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en lo -- aquéllas sean omisas y, supletoriamente por el derecho común; esto - en consideración a que el citado Código en el artículo en comento, regula parcialmente la valoración de las pruebas y salvo que las leyes - fiscales especiales establezcan reglas para tal efecto, deberán aplicar se en forma supletoria las contenidas en el Título Cuarto, Capítulo IX, del Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual hace referencia a la valuación de la prueba.

TERMINO PARA DICTAR RESOLUCION. ARTICULO 131 .

(Antecedentes, artículos 92, 192 Fracción IV y 194)

El término para dictar resoluciones será de cuatro meses, que serán naturales a diferencia del anterior Código que nos hablaba de 30 días, que serían hábiles.

Asimismo, establece que el silencio de la autoridad significará

la confirmación del acto impugnado. En cuanto a esta situación, el recurrente podrá esperar resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado. Es de observarse que este artículo nos habla de la negativa ficta, la cual no sufre modificación alguna.

FUNDAMENTACION DE LA RESOLUCION Artículo 132

La resolución del recurso deberá estar fundada en derecho, y al emitirla se considerarán el interés público y los derechos del recurrente.

Por otro lado, establece que no se revocarán los actos administrativos que no sean impugnados, con lo cual entendemos que no existe la suplencia de la queja en los recursos administrativos.

Por lo que toca al último párrafo del artículo 132 que establece:

" La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito-fiscal correspondiente "

Consideramos que existe contradicción en cuanto a este párrafo y el artículo 133 que reza :

" La resolución que ponga fin al recurso podrá :

- I. - Desecharlo por improcedente.
- II. - Confirmar el acto impugnado.
- III. - Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- IV. - Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. - Se deroga ''.

Como se observa, la fracción V fue derogada y contemplaba la modificación del acto impugnado, por lo cual resulta aberrante el hecho de que el legislador determine en el artículo 132 la modificación y agrega que sea parcial, pues es obvio que si existe una modificación, ésta debe ser parcial, de lo contrario estaríamos ante una revocación.

Ahora bien, el Código derogado, no precisaba los efectos de -- las resoluciones del procedimiento administrativo, representando una **importante innovación** lo preceptuado por el artículo 133 del ordena-- miento hoy vigente.

Una vez hecho el estudio de los recursos administrativos en el sistema fiscal y observado las reformas sufridas por éstos en el nuevo ordenamiento tributario, pasaremos al análisis del Recurso de Revo-- cación, ya que éste es el tema fundamental del presente trabajo.

Aclaremos que en los subsiguientes Capítulos nos referiremos única y exclusivamente al Código Fiscal de la Federación vigente.

CAPITULO TERCERO

- I. - LA REVOCACION.
- II. - LA REVOCACION EN MATERIA FISCAL
 - A) SUJETOS
 - B) ORGANOS COMPETENTES
- III. - LA REVOCACION COMO RECONSIDERACION

I. - LA REVOCACION

Para la mejor comprensión del sentido y alcance de la Revocación, debemos partir de su raíz etimológica, que proviene del latín REVOCATIO que significa "Acción y Efecto de Revocar".

Ahora bien, revocación equivale en sentido lato o gramatical a el "Acto jurídico por el que se priva de validez a otro anteriormente otorgado", así como, "Anulación, substitución o enmienda de orden o fallo por autoridad distinta de la que había resuelto". (45)

Una vez asentado lo anterior, trataremos a la Revocación en el Derecho Administrativo, ya que éste nos dá los lineamientos generales para su aplicación en el Derecho Fiscal.

Así pues, recordando un poco lo comentado en el Capítulo I del presente trabajo, en donde se estableció que la institución de la revocación tiene su origen en el Derecho Procesal Civil, la cual se establece a favor de las partes en el proceso, para obtener del juez que modifique, revoque o deje sin efectos, generalmente un auto de trámite, no apelable. Por el contrario, en la revocación administra

(45) Diccionario Enciclopédico Universal, Ediciones y Publicaciones Barcelona España, Editorial Credsa; Tomo 7 .
Pag. 3633.

tiva, la decisión es completamente unilateral por parte de la autoridad que la emite.

Consideramos necesario recordar, que la revocación es un acto administrativo y debe reunir los elementos propios de ellos. Por ende, no debemos relacionar directamente, los principios de la revocación con las instituciones de Derecho Privado, porque responde a la satisfacción de diversos intereses.

Tres tratadistas que hablan en torno a la revocación la definen de la siguiente manera :

"La revocación administrativa -dice Acosta Romero- es el acto por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial, un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público, o de legalidad ". (46)

Para Gabino Fraga la revocación es "El retiro unilateral de un acto válido y eficaz, por un motivo superveniente ". (47)

Serra Rojas establece que "La revocación administrativa es una manifestación de voluntad de la administración pública, unilateral,

(46) Acosta Romero, op., cit., Pag. 322

(47) Gabino Fraga, op., cit., Pag. 310

constitutiva y extintiva de la vida jurídica, en forma parcial o total , de actos administrativos constituídos legalmente, fundada en motivos de mera oportunidad, técnicos o de interés público ". (48)

De los conceptos dados por los autores mencionados, debe -- mos adoptar uno que nos sirva de base para la elaboración de la pre sente tesis.

Consideramos que el concepto más aceptable es el del maestro Serra Rojas, ya que éste encierra en una forma precisa el objeto y fundamento de la Revocación.

De acuerdo con este orden de ideas, nosotros pensamos que el espíritu de la revocación es el de eliminar de la vida jurídica a un acto administrativo legalmente constituído, por otro que venga a modificarlo o a dejarlo sin afectos por diversas causas supervenientes.

En el mismo sentido, la revocación de los actos administrati vos, debe hacerse en forma expresa y categórica, que no deje lugar a dudas sobre cuál es el propósito de la Administración Pública al to mar tan importante decisión.

(48) Serra Rojas, op., cit., pag. 339 Tomo I.

Ahora bien, en el acto revocatorio distinguimos los siguientes elementos, que son :

- 1.- "Una manifestación de voluntad o decisión de la autoridad administrativa manifestada legalmente.
- 2.- Unilateral, la Administración tiene derecho a cambiar de opinión para reparar errores o mantener el interés general; sin implicar discrecionalidad.
- 3.- Extintiva de un acto administrativo anterior; válido y eficaz. Esto se denomina el retiro del acto jurídico;
- 4.- Inspirada en motivos de mera oportunidad o por motivos supervenientes de interés general;
- 5.- O sustituyéndolo por otro cuya amplitud es diferente en los casos de revocación expresa o tácita ". ⁽⁴⁹⁾

Como se puede apreciar, la revocación administrativa es una facultad legal, subordinada a motivos de interés público, que no debe quedar al arbitrio de la Administración, es decir, la revocación no es

(49) Ibid., Id., Pag. 341.

facultad discrecional de las autoridades administrativas, sino que de be estar dentro de la competencia que les otorgue la ley en forma ex presa.

Lo anterior es sumamente importante, en virtud de que la -- multicitada revocación, debe tener siempre el apoyo legal, entendiéndose por éste, el hecho de que las leyes mexicanas contengan los pre ceptos referentes a la facultad que se le otorga a la autoridad admi-- nistrativa para poder revocar la resolución dictada con anterioridad, por lo que, se debe cumplir con el principio de legalidad, ya que la ley tiene sus razones sociales para preveer que un órgano administrati vo deje sin efectos a otro anterior, cuando así lo exige el interés - público.

Al referirnos a que se puede revocar un acto administrativo - cuando se presenten hechos supervenientes, o bien el interés general, queremos decir que, sobreviene un cambio en la naturaleza de los e- lementos que sirvieron de base al emitir el acto administrativo origini nal, y en virtud de que alrededor del Estado se encuentra la idea de satisfacer los intereses generales o de utilidad pública, puede moti- var el retiro de un acto administrativo.

Por otro lado, la Administración Pública, siendo falible por- estar integrada de seres humanos y considerándolo así prevé la mo-

dificación de sus resoluciones, para reparar los errores cometidos, o bien toma en cuenta nuevas circunstancias o cambios que se hayan sufrido y que por consiguiente no se adecúan a lo previsto por ella. - Por lo anterior, contempla la revocación de sus resoluciones, ya que el Estado debe velar por el interés general, que no siempre es el --- mismo en todas las situaciones jurídicas.

Por consiguiente, el interés general predomina en todos los - actos administrativos obligando a una novación constante de propósi- tos y determinaciones, que van en orden de importancia. El último - acto de la administración revela el propósito actual e inmediato del - poder público, al mismo tiempo que se manifiesta un criterio adverso al anterior.

En efecto, el último acto administrativo es el que deja, por - decirlo así, el criterio o manera de pensar de la autoridad y al cual - debe dársele todos los efectos jurídicos. Por ende, el segundo acto, es un nuevo acto administrativo de revocación que debe estar autori- zado por la ley e inspirado en razones de interés público, contrario- al que se retira. Es un acto constitutivo que modifica el orden jurídi- co y produce sus efectos para el futuro y tiende desde su expedición a eliminar los efectos del acto original, fundados en motivos poste- riores.

Concluyendo, la revocación administrativa afecta a un acto administrativo anterior perfectamente válido, que surtió efectos y que por razones de oportunidad, técnicas o de interés público, se revoca o modifica, esto constituye un nuevo acto administrativo, - también perfectamente válido, que deja sin efectos el acto anterior, pero exclusivamente a partir del nuevo acto rectifica enmendando - los efectos que se produjeron en el pasado.

II. - LA REVOCACION EN MATERIA FISCAL

En el punto anterior establecimos lo que era la revocación en materia administrativa y asentamos que ésta se realiza por un nuevo acto administrativo que extingue a otro acto anterior, igualmente válido y eficaz.

Hemos observado que los tratadistas del Derecho Fiscal hasta ahora consultados, ni el propio Código Fiscal de la Federación, dan una definición de lo que es la revocación en materia tributaria, pues sólo se limitan a decir en que casos procede el recurso de revocación.

Ahora bien, nosotros hemos recogido los elementos que nos dá el Derecho Administrativo respecto al recurso, materia de nuestro estudio, y advertimos que en el Derecho Tributario tiene el mismo efecto que en el ámbito administrativo, es decir, los particulares mediante un procedimiento sencillo, con pocas formalidades, pueden recurrir ante la autoridad fiscal, para que ésta estudie a su vez, -- las resoluciones dictadas a la luz de los argumentos que esgrimen -- los contribuyentes y las pruebas que en su caso procedan y así resolver lo conducente.

Tomando en consideración lo anterior, podemos establecer -

lo que para nosotros es el recurso administrativo de revocación en materia tributaria y decimos que es un medio de defensa legal de que dispone el contribuyente contra aquellos actos administrativos de índole fiscal que considera son violatorios del principio de legalidad.

Así pues, resulta imperativo que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con el objeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone la ley y los contribuyentes que pudieran resultar lesionados con violaciones a la misma, tengan una protección o tutela, lo que es particularmente importante en materia tributaria.

A) SUJETOS

Una vez hecho es estudio de la revocación en materia fiscal y de haber dejado un concepto de ésta conforme a nuestro criterio, es imperativo que analicemos quienes intervienen en ella, por ello es necesario el análisis de los sujetos legitimados para interponer el recurso en cuestión.

Por lo anterior, debemos determinar los sujetos del Derecho Fiscal que son de dos clases : Activos y Pasivos. Los sujetos activos son : La Federación, los Estados y Municipios. Estos últimos no pueden establecer impuestos, sino que deben ser fijados por la legislaturas de los Estados, siendo las facultades de los Municipios exclusivamente de recaudación, como lo establece la fracción II del artículo 115 Constitucional.

Así, los sujetos pasivos del Derecho Fiscal, son los que tienen obligación de contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes tributarias, éstos pueden ser personas físicas o morales y la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente.

Esto viene a colación, en virtud de que los actos impugnables a través del recurso de revocación son las resoluciones administrativas en que se determinen contribuciones o accesorios, las que dicten

autoridades aduaneras, o bien, se niegue la devolución de cantidades - que procedan conforme a la ley, y obviamente dichas resoluciones re- caen en los sujetos pasivos antes descritos.

Así pues, el Código Fiscal de la Federación, reconoce la dis- tinción entre el sujeto pasivo principal o por adeudo propio, a quien lla- ma simplemente sujeto pasivo y a la categoría del sujeto pasivo por -- adeudo ajeno, al que engloba con la expresión de responsable solida -- rio.

El maestro De la Garza establece referente a los legitimados- para interponer el recurso de revocación lo siguiente : " Considera- mos que cualquier persona a quien se pueda atribuir una responsabili- dad, ya sea por adeudo propio o por adeudo ajeno, es decir, los suje- tos pasivos principal, sustituto, con responsabilidad solidaria y con - responsabilidad objetiva, el sancionado y el solicitante de la devolu -- ción están legitimados para la interposición del recurso ". (50)

El citado autor, hace referencia al sujeto pasivo sustituto y con responsabilidad objetiva, éstos no son contemplados específicamente -

(50) Sergio Francisco de la Garza. "Derecho Financiero Mexicano" Editorial Porrúa. Pag. 802

en el Código Tributario, pues como ha quedado asentado, dicho ordenamiento legal, elimina esas clases de responsabilidad, por considerar que la responsabilidad sustitutiva, objetiva y solidaria son en realidad una sola, puesto que lo que a la primera corresponde, al no desaparecer la obligación del deudor principal, se estaba en presencia de una responsabilidad solidaria; lo mismo operaba en la responsabilidad objetiva, ya que no era el bien en si el que respondía de los créditos fiscales, sino el nuevo propietario de él .

Cabe destacar, que el recurso de revocación tutela no sólo los derechos subjetivos, sino los intereses legitimados, por ende, una persona que tenga la calidad de tercero en la relación tributaria cuyo patrimonio e intereses puedan resultar afectados por el acto de determinación, siendo el caso del responsable solidario, está también legitimado para interponer el recurso de referencia.

A continuación veremos la forma de repercusión de las situaciones jurídicas de los responsables directos y solidarios de los créditos fiscales al interponer el recurso de revocación.

1.- Si el acto recurrido es la determinación de un crédito a cargo exclusivamente del sujeto pasivo principal, sin la concurrencia de responsables solidarios, entonces, la autoridad que conozca del recurso podrá confirmar, revocar o modificar el acto contra el cual hizo la

impugnación el interesado y los efectos del fallo sólo en él repercutirán.

2.- Si el acto que determina el crédito a cargo de una persona en lo particular, dándole carácter de sujeto pasivo principal, al mismo tiempo señala a terceros como responsables solidarios del mismo, puede acontecer :

- a) Que sea el deudor directo quien impugne la resolución de -- terminante del crédito. En este supuesto, cabría :
 - . Que lo hiciera recurriendo el acto y que consecuentemente se dictara una resolución favorable del recurso, que fuere revocado y como resultado final, se ordenara la cancelación del crédito. En esta hipótesis, los efectos del pronunciamiento, en última instancia, beneficiarán a los responsables solidarios, pues al dejar de existir la obligación fiscal es lógico que no pueda imputarse a persona alguna. En -- cambio, una resolución contraria al recurso, afectará al -- promovente y a nadie más, quedando a salvo los derechos de éstos últimos, por no haber sido oídos ni vencidos dentro del recurso de revocación.
 - . Si como agravio único hacer valer la circunstancia de que se le da tal categoría, pero reconociendo implícitamente --

la validez del acto, por cuanto en él se declara el nacimiento de una obligación fiscal que se ha transformado en crédito exigible, los efectos de la resolución del recurso sólo al recurrente afectarán, ya sea ésta favorable o negativamente.

b) Si quien promueve el recurso es el deudor solidario, puede presentarse los mismos casos estudiados con anterioridad y los afectados serán idénticos a los que ya se analizaron, siempre y cuando ubiquemos correctamente los supuestos, es decir :

- Se hace valer agravios que se refieran a la esencia del acto determinante del crédito y la resolución del recurso es favorable, sus efectos beneficiarán al deudor directo. Si, por el contrario, fuese negativa, solamente a él afectará .
- Si limitativamente se inconforma en contra del acto por -- cuanto ahí se le da categoría de responsable, pero reconociendo en forma tácita su válides en razón directa del nacimiento de la obligación constituida en crédito, entonces , - los términos en que sea resuelto el recurso, únicamente - afectará la situación jurídica de quien lo promoviere .

Asentado lo anterior, debemos aclarar que el Código Fiscal de la Federación, no establece concretamente quién debe interponer el recurso de revocación, pues sólo se limita a establecer "el particular - afectado". Por otro lado, el ordenamiento tributario en cuestión, establece dos limitantes en cuanto a la representación del particular afectado :

La primera, es referente al artículo 19 del Código en cuestión, el cual determina que :

"En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y - testigos ante las autoridades fiscales o notario.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona -- así autorizada podrá ofrecer o rendir pruebas y presentar promo-- ciones relacionadas con estos propósitos .

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar la representa-- ción le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción " .

La segunda la encontramos en el último párrafo del artículo - 122 del ordenamiento en cita al establecer :

"... Cuando no se gestione en nombre propio, la presentación de los interesados deberá recaer licenciado en derecho. No será apli cable lo dispuesto en este párrafo si la gestión se realiza en nom- bre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legis

lación de profesiones " .

De lo que se concluye, que cuando no se gestione a nombre pro
pio, el representante del sujeto pasivo, deberá encontrarse en los ex
tremos del citado artículo 19 del Código Fiscal, admitiéndose a trámi
te aún cuando no se cumpla con el supuesto contenido en el artículo --
del Código Tributario, referente a la condición de que, quien promue
va sea Licenciado en Derecho.

Una vez estudiados los sujetos legitimados para interponer el -
recurso de referencia, es necesario entrar al análisis de los órganos
competentes que conocerán de dicho recurso, lo cual será materia --
del siguiente punto.

B) ORGANOS COMPETENTES.

En el punto anterior, han quedado tratados los sujetos legitimados para interponer el recurso administrativo de revocación en materia fiscal, por ende, es momento de entrar de lleno al examen de los Organos Competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para tramitar y resolver los planteamientos jurídicos que efectúen los sujetos pasivos haciendo valer este multicitado recurso.

Destaca el hecho de que el Código Fiscal de la Federación, no establece concretamente que Autoridad Administrativa será la competente para substanciar el recurso de revocación, pues sólo se limita a consagrar en el artículo 121 del ordenamiento ya citado que :

" El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado ". (51)

De lo que se deriva, la necesidad de analizar la competencia de las autoridades de la mencionada Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que de conformidad con lo preceptuado por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, se establece que :

" Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento ". (52)

De lo que se desprende que la autoridad encargada de tramitar-resolver los recursos interpuestos por el contribuyente que resienta - en su esfera jurídica el acto de autoridad, debe atender al contenido -- del precepto antes transcrito; así como también deberá tomarse en --- cuenta quién es la autoridad competente para el efecto de turnarse a és ta la promoción del contribuyente, cuando éste la presente ante autoridad incompetente, para así dar cumplimiento al segundo párrafo del - artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, el cual contempla :

" Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente ". (53)

Observamos que las facultades para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación, derivan de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de los Acuerdos Delegatorios de Facultades respectivos, los cuales serán materia de estudio en el pre

(52) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

(53) Código Fiscal de la Federación Vigente., Op., Cit.

sente inciso .

Antes de entrar en materia, es necesario que hagamos referencia al Poder Ejecutivo que reside en el Presidente de la República, --- quien escabeza a la Administración Pública Federal, dándole contenido político a su estructura y señala las líneas fundamentales de la activi--dad política y administrativa del Estado, así como también, nombra y remueve a los Secretarios de Estado y Jefes de Departamentos Admi--nistrativos, al Procurador General de la República y demás funciona--rios cuyo nombramiento no esté especificado en las leyes, como Subsecretarios, Oficiales Mayores, Coordinadores, Presidentes de las Co--misiones Intersecretariales, Directorios de Organismos Descentrali--zados, Empresas Públicas, Organismos Desconcentrados y Fideicomi--sos Públicos, también designa, con la aprobación del Senado, a los Ministros de la Suprema Corte de la Nación, a los miembros del Servicio Diplomático y Consular, a los miembros de las fuerzas armadas y de--más funcionarios previstos en las fracciones II, III y IV del artículo - 89 Constitucional.

Ahora bien, por razón del tema que se trata, nosotros haremos referencia exclusivamente a las Secretaría de Estado y en especial a-- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Internamente, cada Secretaría está estructurada en una serie de órganos inferiores, de acuerdo con una división lógica de trabajo, a partir del Secretario de Estado. Para precisar las diversas áreas de competencia de las unidades administrativas internas de acuerdo con las diferentes leyes que tenga cada Secretaría, así como también establecer el régimen de suplencias y otros aspectos de procedimientos interiores, el Presidente de la República con base en el artículo 89, fracción I de la Constitución promulgo la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en 1976, (Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976), en el cual se consignan, entre otras cosas, la existencia de los reglamentos interiores de cada dependencia, dicha ley ha sufrido reformas y adiciones, las cuales fueron publicadas en el citado Diario el 29 de diciembre de 1982.

Así pues, analizaremos a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, vigente, ya que de ésta se derivan las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para ejercer, en el ámbito de su competencia, frente a la esfera jurídica de los particulares.

El artículo 14 en el primer párrafo de la citada ley, establece que :

" Al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará --

por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y Mesa, y por los demás funcionarios que establezca el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales ..."

Por otra parte, la Ley que nos ocupa, en el artículo 16 señala que :

" Corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamento Administrativo en trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15, cualesquiera de sus facultades, excepto aquéllas -- que por disposición de ley o del reglamento interior respectivo, de ban ser ejercitadas precisamente por dichos titulares. En los casos en que la delegación de facultades recaiga en jefes de oficina , de sección y de mesa de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, aquéllos conservarán su calidad de trabajadores de base en los términos de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado " .

El artículo en comento, es el fundamento para la emisión de los acuerdos de delegación de facultades, que en el presente caso son el número 101-285 del 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año y el número 101-161 del 7 de mayo de 1982, publicado en el citado Diario el 14 del mismo mes y año, los cuales serán objeto de estudio en su oportunidad.

La ley de referencia sigue preceptuando al respecto en el artículo 17 que :

" Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos-

de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables " .

Consignándose también, en el artículo 18 de la Ley en cita, que:

" En el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus Unidades Administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias. "

El presente artículo, viene a ser el sustento legal para la emisión del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo en el presente caso, el de fecha 24 de agosto de 1983; publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 del mismo mes y -- año.

Como se señaló con anterioridad, el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es el que da el sustento del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que las facultades que se quieran delegar hacia algunos de los Departamentos Administrativos de esta Secretaría, para resolver asuntos que originalmente corresponden al Secretario de Hacienda y Crédito Público, deben estar contenidos en el Reglamento Interior de

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor, por lo que es necesario remitirse al mismo para conocer a las autoridades facultadas para tramitar y resolver los recursos administrativos y en concreto, al recurso de revocación.

Por ende, debemos precisar la competencia de cada una de las Direcciones Generales o de Area, de acuerdo a los artículos del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (54) y, que son los siguientes :

Por lo que hace a la Dirección General de Recaudación, el artículo 53 establece que :

"Compete a la Dirección General de Recaudación :
XI. - Resolver los recursos administrativos en las materias de su competencia "

Ahora bien, por lo que toca a la Dirección General Técnica de Ingresos, su competencia se encuentra prevista en el artículo 64 del Reglamento que nos ocupa, el cual dispone que :

"Compete a la Dirección Técnica de Ingresos :

(54) Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación, Segunda Sección, el 26 de agosto de 1983.

XIX. - Resolver el recurso administrativo de revocación, en las materias de su competencia. " (lo anterior se establece en el artículo 144 fracción I, inciso A) del Reglamento en cita.

En cuanto a la competencia de la Dirección de Recursos de Revocación, ésta la encontramos en el artículo 68 que establece :

" Compete a la Dirección de Recursos de Revocación :
V. - Tramitar y resolver todo lo concerniente al recurso administrativo de revocación, en la materia de su competencia ".

Por lo que toca a la competencia de las Administraciones Fiscales Regionales, ésta se encuentra contemplada en el artículo 133 del --- multicitado Reglamento Interior, siendo pertinente recordar que dichas facultades se encuentran limitadas por Acuerdos de Delegación de Facultades, que en el presente caso son dos, en Número 101-285 de fecha 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año; y el Número 101-161 de fecha 7 de mayo de 1982, publicado en el citado órgano oficial el 14 del mismo mes y año.

Por lo que hace al artículo 133 antes citado, preceptúa en cuanto a la competencia de las Administraciones Fiscales Regionales que :

" Las Administraciones Fiscales Resgionales podrán, por conducto de los funcionarios autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivo :
XXIV. - Resolver los recursos administrativos de su competencia".

El artículo 11 del multicitado Reglamento dispone que :

" Compete al Tesorero de la Federación :

XXIX.- Resolver los recursos administrativos en la materia de su competencia ".

Referente a la competencia de la Dirección General de Registro Federal de Vehículos, el artículo 95 del Reglamento en cita, establece:

" Compete a la Dirección General de Registro Federal de Vehículos:

XIII.- Tramitar y resolver los recursos administrativos en la materia de su competencia ".

Las facultades del Procurador Fiscal de la Federación las determina el artículo 10 del Reglamento de referencia, estableciendo :

" Compete al Procurador Fiscal de la Federación :

XV.- Resolver los recursos administrativos de su competencia ".

Agregando al artículo 140 que :

" Compete a las Subprocuradurías Fiscales Regionales, relación a los asuntos de su competencia de las unidades administrativas regionales de la Secretaría y de las autoridades de las entidades federativas coordinadas mediante convenio o acuerdo en materia fiscal, con sede en su circunscripción territorial :

IX.- Tramitar y resolver los recursos administrativos y las solicitudes de condonación de multas de su competencia ".

Por lo que respecta a las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos, el artículo 138 preceptúa :

" Compete a las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos dentro de su circunscripción territorial :

XII.- Tramitar y resolver los recursos administrativos en los asuntos de su competencia ".

Finalmente, el artículo 135 determina que :

" Las Administraciones Regionales de Aduanas podrán, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivos :

XIX.- Resolver los recursos administrativos de su competencia "

Como se ha venido diciendo, tanto a nivel central regional, se establece en el artículo 144 del Reglamento en cita, un complemento a los artículos que otorgan facultades a las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para tramitar y resolver los recursos administrativos de su respectiva competencia, precisando que autoridades son las facultadas para conocer y resolver los asuntos de su competencia, en materia del recurso administrativo de revocación, puesto que dicho artículo preceptúa :

" Serán competentes para tramitar y resolver todo lo concerniente a los recursos administrativos establecidos en el Código Fiscal de la Federación :

I.- Tratándose de la Revocación :

A.- La Dirección General Técnica de Ingresos y la Dirección de Recursos de Revocación cuando se controviertan resoluciones dictadas por la propia Dirección General Técnica o por las Unidades Administrativas que la integran .

B.- Las Administraciones Fiscales Regionales cuando se controviertan sus propias resoluciones, las que dicten las unidades administrativas que de ella dependan y 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 .

En el caso de resoluciones de la Tesorería del Distrito Federal en impuestos coordinados, será competente la Administración Fiscal Regional que corresponda al domicilio del contribuyente .

- C.- La Tesorería de la Federación y la Dirección General del Registro Federal de Vehículos, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que las integren, así como la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Procedimientos Legales cuando se impugnen resoluciones dictadas por la propia Dirección General de Aduanas o por las unidades administrativas que la integren .
- D.- La Procuraduría Fiscal de la Federación o las Subprocuradurías Fiscales Regionales, en su caso, cuando se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría para determinar la existencia de obligaciones y créditos fiscales o se controviertan multas de su respectiva competencia .
- E.- Las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos, cuando se controviertan sus propias resoluciones y las que dicten las unidades administrativas que de las mismas dependan.

En los casos señalados en los incisos A y B de esta fracción, - cuando se haga valer además la extinción de facultades de la Secretaría, conocerán el recurso las unidades administrativas señaladas en tales incisos.

- F.- Las Administraciones Regionales de Aduanas cuando se controviertan en sus propias resoluciones y las dictadas por las unidades administrativas que de las mismas dependan, excepto -- cuando se impugnen resoluciones emitidas por la Aduana con motivo del despacho de mercancías, en cuyo caso el recurso se interpondrá ante la propia Aduana y se tramitará y resolverá por la Administración Fiscal de Aduanas del domicilio del contribuyente !.."

Es necesario observar, que por lo que toca a la Dirección General de Recaudación, no se contempla en el artículo antes transcrito, a diferencia del artículo 114 del anterior Reglamento, vigente has

ta el 25 de agosto de 1983, en donde sí se le otorgaba competencia en materia del recurso de revocación.

Por último, es necesario analizar los acuerdos de delegación de facultades, puesto que en ellos se contemplan cómo se deberán de aplicar las facultades previstas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como la facultad de firma de las resoluciones por los funcionarios que no la tienen de origen como sucede con los C. Directores y que necesitan de un acuerdo delegatorio para poder firmarlas y además las restricciones a sus respectivas -- competencias.

Los acuerdos de delegación de facultades vigentes para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación, es el número 101-285 del 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año; y el número 101-161 del 7 de mayo de 1982 publicado en el citado órgano oficial el 14 del mismo mes y año.

Por los acuerdos antes citados, se delegan facultades en los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se adscriben orgánicamente las Administraciones Fiscales Regionales y, se señala el número, la circunscripción territorial y la sede de las Uni-

dades Administrativas Regionales de la propia Secretaría, en donde se ejercerán las facultades que se delegan.

El acuerdo contenido en el oficio número 101-285 determina :

" Artículo Segundo. - Se delegan en los funcionarios de las Unidades Administrativas Centrales adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, que se citan, las facultades siguientes :

I. - De la Dirección General de Recaudación :

A. - En el Subdirector General las consignadas en el artículo 56 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

III. - De la Dirección General Técnica :

...

D. - De la Dirección de Recursos de Revocación :

En el Subdirector de Recursos contra Liquidaciones ;

en el Subdirector de Recursos contra Liquidaciones de Actas de Auditoría y en los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Recursos contra Liquidaciones; de Recursos contra Liquidación de Declaraciones y de Recursos contra Liquidación de Actas de Auditoría "A" y "B", las señaladas en las fracciones III y IV del artículo 67 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público".

" Artículo Tercero . - Se adscriben las Administraciones Fiscales Regionales a la Subsecretaría de Ingresos ".

" Artículo Séptimo. - Se delegan en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales las facultades que señala el artículo 106 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que en seguida se listan, así como las que también se señalan, todas ellas en relación con los siguientes :

1.- Leyes y Ordenamientos.

A. - Ley del Impuesto Sobre la Renta.

B. - Ley del Impuesto al Valor Agregado.

C. - Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio.

D. - Ley Federal de Derechos.

E. - Tarifa para la explotación de caza dentro del Territorio Nacional."

- G. - Ley de Impuestos y Fomento a la Minería.
- H. - Ley de Impuestos sobre Automóviles Nuevos.
- I. - Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles
- ...

2.- Facultades Delegadas :

XXIII.- Resolver los recursos administrativos de su competencia".

" Artículo Octavo. - Las facultades delegadas a los titulares y funcionarios de las Administraciones Fiscales Regionales, no comprenderán a los siguientes sujetos y entidades :

- I. - Los Estados, Distrito Federal y Organismos descentralizados por la Federación.
- II. - Las Sociedades Mercantiles que para efectos del Impuesto Sobre la Renta hayan declarado en el último ejercicio regular, - ingresos acumulables superiores a \$ 500,000,000.00 (Quinientos millones de pesos 00/100 M.N.) y las que inicien operaciones cuando su capital social exeda de \$ 100,000,000.00 --- (Cien millones de pesos 00/100 M.N.). Los contribuyentes que tributen conforme al régimen de bases especiales o reglas generales de tributación en materia del Impuesto Sobre la Renta, quedan comprendidos respecto de las facultades delgadas a los titulares y funcionarios de las Administraciones Fiscales Regionales.
- III. - Las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, las instituciones de seguros y fianzas, así como las sociedades de inversión y las bolsas de valores.
- IV. - Las sociedades mercantiles cuya inversión en acciones o partes sociales de otras sociedades exeda del 55% de su capital contable, así como las unidades de fomento, las sociedades de fomento y las sociedades promovidas a que se refiere el -- Decreto de junio 19 de 1973, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 20 del mismo mes y año, así como respecto a las Sociedades Mercantiles controladoras y controladas en los términos del Capítulos IV del Título II de la Ley -- del Impuesto Sobre la Renta.
- V. - Los sujetos a que se refieren las fracciones II, III, IV y IX -

del artículo 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

VI. - Los contribuyentes que residen en el extranjero y los señalados en el segundo párrafo del inciso A de la fracción II del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación ".

Las fracciones II, III, IV y V fueron reformadas mediante el Acuerdo contenido en el Oficio número 101-161 de fecha 7 de mayo de 1982, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 del mismo mes y año, para quedar en los términos antes indicados.

" Artículo Noveno .- Los titulares de las Subprocuradurías Fiscales Regionales, de las Delegaciones Regionales de la Tesorería de la Federación y de las Administraciones Fiscales Regionales, ejercerán las facultades que se le delegan, ajustándose a las reglas -- que se indican a continuación :

II. - Para determinar la vigencia de los cambios de competencia, -- se estará a lo siguiente :

A. - Cuando sea por razón de la cuantía de los ingresos del contribuyente, el cambio surtirá efectos a partir del ejercicio si --- guiente a aquél en que presenten su declaración por el ejercicio regular del impuesto sobre la renta.

B. - Cuando sea por cualquier otra causa, el cambio surtirá efectos de inmediato.

En caso de que al momento de verificarse el cambio de competencia se encuentre pendiente la realización de actuaciones, trámites o procedimientos administrativos, la unidad que los hubiere iniciado continuará conociendo de los mismos hasta su conclusión".

Antes de continuar, debemos hacer la aclaración de que -- de los acuerdos citados con anterioridad, sólo se transcribieron aque

llos artículos que hemos considerado, tienen relación directa con las autoridades encargadas de tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación.

Ahora bien, siguiendo con nuestro estudio, debemos decir que, en caso de que al momento de notificarse el cambio de competencia, se encuentre pendiente la realización de actuaciones, trámites o procedimientos administrativos, la Unidad que los hubiere iniciado continuará conociendo de los mismos hasta su conclusión.

Con el propósito de ejemplificar lo mencionado en los transcritos acuerdos delegatorios, citaremos las siguientes hipótesis:

a). - Cuando el recurrente durante los 45 días para interponer el recurso administrativo de revocación, pasa a ser contribuyente con ingresos superiores a \$ 500,000,000.00.

En este supuesto, de conformidad con lo preceptuado en el artículo Noveno, fracción II, inciso A del Acuerdo No. 101-285 del 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 del mismo mes y año, para determinar la vigencia de los cambio de competencia cuando sea por la razón de la cuantía de los ingresos del contribuyente, el cambio surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en que presenten su declaración por el ejercicio regular del Impuesto Sobre la Renta, por lo que la autoridad que ejerció las facultades de Liquidación, seguirá siendo la competente para tramitar y -

resolver el recurso administrativo de revocación, puesto que hasta el año siguiente surtirá sus efectos el cambio de competencia, además - de que, de conformidad con lo preceptuado en el último párrafo de la fracción II del artículo Noveno del Acuerdo No. 101-285 antes referido, el cual establece : "En caso de que al momento de verificarse el cambio de competencia se encuentre pendiente la realización de actuaciones, trámite o procedimientos administrativos, la Unidad que los hubiere iniciado continuará conociendo de los mismos hasta su conclusión " .

b). - Si el contribuyente tiene un determinado domicilio manifestado en el Registro Federal de Contribuyentes, al momento en que la Secretaría emitió la liquidación correspondiente y el sujeto pasivo cambia de domicilio al interponer recurso administrativo de revocación, señalando al efecto su nuevo domicilio, el cual no se encuentra manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

En este supuesto y de conformidad con las reglas para determinar la competencia de las Unidades Administrativas Regionales, establecidas en el artículo Noveno del Acuerdo No. 101-285, por el que se delegan facultades en los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad encargada de tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación, será la misma Administración

Fiscal Regional que emitió la liquidación, aún cuando en la fracción - II, inciso B) del artículo antes citado, se preceptúa que cuando sea -- por cualquier otra causa el cambio, surtirá efectos de inmediato, toda vez que al no haber manifestado el contribuyente su cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, el mismo no tiene existencia legal ante la Secretaría, para fijar un cambio de competencia.

c). - Otro caso, que se puede presentar en materia de competencia de autoridades encargadas de tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación, es aquél en que el recurrente interpone su recurso y de este momento al en que se dicte resolución, el contribuyente cambia de domicilio o pasa a tener ingresos superiores a los ----- \$ 500'000,000,00.

En este supuesto, de conformidad con el último párrafo - del artículo Noveno del Acuerdo No. 101-285 antes transcrito, si la - autoridad competente al momento de interponer el recurso, igualmente lo será para dictar la resolución correspondiente, no siendo óbice para ello, que el contribuyente cambie de domicilio o de nivel de ingresos.

Es necesario aclarar, que los Acuerdos antes estudiados, deberán sufrir las reformas necesarias, para que éstos sean congruentes con el nuevo Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y -

Crédito Público, que hemos venido analizando, pues dichos Acuerdos tienen relación directa con el Reglamento Interior vigente hasta el 25 de agosto de 1983.

III. - LA REVOCACION COMO RECONSIDERACION

Al hacer el estudio de los medios de defensa de que disfrutan los particulares en el ámbito fiscal, precisamos los caracteres de los recursos que establece el Código Fiscal de la Federación, y en especial el de revocación. Ahora bien, debemos recordar que éstos, no existen en ausencia de ley, motivo por el cual quedan al margen de los recursos propiamente dichos, todos los actos que el Estado realice para salvaguardar el interés público y beneficiar así a los particulares. Como ejemplo de lo anterior, podemos dictar a la orden de revisión, aclaración o verificación de actos de autoridad para modificarlos, anularlos o confirmarlos, pues en este evento, el beneficio que pudiera recibir el particular sería consecuencia reflejo de la actuación del Estado.

En efecto, cuando la ley no prevé como recurso esos actos y las autoridades administrativas lo realizan, lo hacen con la finalidad de controlar la actuación de sus agentes, más para cuidar los intereses del Estado, que en protección de los derechos de los contribuyentes. En consecuencia, en estos casos falta otro de los elementos esenciales de los recursos, o sea, la impugnación del acto por parte del particular afectado, y si bien aquellos actos le pue-

den beneficiar en un momento dado, no los puede invocar en su favor como recurso, por falta de acción.

De lo anterior, se desprende que el legislador al contemplar los recursos administrativos, les determinó ciertas limitantes, ya estudiadas en su oportunidad, surgiendo así medios legales a favor de los particulares, pero no con carácter de recurso, tal es el caso de la Reconsideración, por la que se pide el retiro de un acto, fundándose para ello simplemente en el derecho de petición consagrado en el artículo 8o. Constitucional.

El maestro Gabino Fraga determina "Este medio del que con tanta frecuencia se hace uso en nuestra práctica administrativa, no puede considerarse como un verdadero recurso pues aunque tenga como apoyo un derecho que la Constitución otorga, constituye un medio jurídico imperfecto, pues la autoridad ante quien se interpone no está obligada más que a dar respuesta por escrito y en breve plazo al peticionario, pero no tiene la obligación de entrar a un exámen de fondo del acto cuyo retiro se solicita " . . .

(55)

operó un cambio radical en el criterio de la Suprema Corte de Justicia, pues se sostuvo que : "Como la reconsideración de actos o resoluciones administrativas ... no es un recurso legal de que puedan hacer uso los interesados, ni es suficiente para darle ese carácter el hecho de -- que sea una práctica administrativa o una costumbre muy generalizada -- que los que se crean perjudicados con una resolución administrativa pidan reconsideración de ella ante la misma autoridad que la pronuncie, -- práctica por demás viciosa y que pugna contra la teoría de fijeza de las resoluciones administrativas y, por tanto, contra la estabilidad misma de la propiedad y de los intereses particulares, es evidente que la reconsideración ... no puede tener por efecto interrumpir el término de quince días que la Ley Orgánica del Amparo ... señala para interponerlo ". (60)

Esta jurisprudencia se aplicó hasta 1933, en que la Suprema Corte fue cambiado su criterio, hasta el año de 1938 en que definió otra jurisprudencia que cita Jaime Cadena Rojo, que a la letra dice: " ... Distinguí entre el caso en que la administración pública admitía, tramita-

(60) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXV, Pag. 183; Tomo XXVI Pag. 468.

Hasta el año de 1929, prevaleció una jurisprudencia defendida por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual determinaba : "Siendo práctica constante de las oficinas administrativas - admitir a reconsideración las resoluciones que dicten, no debe decirse que un negocio esté resuelto en definitiva mientras no se le comuni que al interesado lo que se haya resuelto respecto de la reconsideración ".
(59)

La anterior jurisprudencia, en la práctica aliviaba al Poder Judicial de amparos innecesarios, ya que la autoridad podía corre gir sus propios errores mediante la tramitación y resolución de esas instancias, haciendo inútil el juicio de amparo, debía estimarse que un asunto no estaba resuelto en definitiva sino cuando se decidía sobre la reconsideración, con las siguientes limitaciones :

- a) Que se hiciera valer dentro de los quince días siguientes a la notificación del acto reclamado; y
- b) Que fuera la primera instancia.

Posteriormente, con la sentencia del 19 de enero de 1929,

(59) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XI, Pag. 1021.

También el artículo 34 del mismo Código determina que :

" Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan - los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la -- consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas - y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello ". (58)

Los anteriores preceptos legales, contemplan la instancia de reconsideración o petición, quedando las autoridades fiscales obligadas a dar contestación a la petición del contribuyente, pero sin que esto constituya el agotamiento de un recurso administrativo.

Respecto a la naturaleza y efectos de la reconsideración - interpuesta en ejercicio del derecho de petición, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha dado diversas y contradictorias ideas.

Así la problemática ha sido examinada por dicho Tribunal para decidir si por el hecho de solicitarse la reconsideración se interrumpe el término de quince días que la ley señala para promover el juicio de amparo, ya que éste sólo procede cuando se han agotado los recursos ordinarios.

De lo anterior se desprende que la instancia de reconsideración puede plantearse ante la autoridad, pero no en los términos de un recurso administrativo, sino apoyándose en el artículo 8o. Constitucional, que establece el derecho de petición y además en una interpretación a contrario sensu, del artículo 36 del Código Fiscal, ya que establece lo siguiente :

" Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales ". (56)

Es decir, las autoridades administrativas pueden revocar o nulificar las resoluciones que sean favorables a los intereses de -- los particulares, o sea que le cause algún agravio de carácter fiscal.

Por otro lado, el artículo 37 del ordenamiento legal en commento se refiere a :

" 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 resolución, o bien, esperar a que esta se dicte ". (57)

(56) Código Fiscal de la Federación Vigente, op., cit.

(57) Ibid., Id.

ba y decidía en cuanto al fondo una reconsideración y aquellos otros - en que no admitía a trámite o no decidía en cuanto al fondo de la reconsideración, precisando que en el primer caso, la reconsideración interrumpía el término para el amparo, consediéndole el carácter de recurso administrativo, y que en la segunda hipótesis no se interrumpía el término ". (61)

Conforme a esta jurisprudencia se creó una verdadera trampa para los particulares, pues en el caso en que interpusieran una reconsideración no prevista en la ley, las autoridades simplemente no le daban trámite o no resolvían en cuanto al fondo y el recurrente veía perdido su derecho a impugnar por la vía legal la resolución sometida a la reconsideración, por el transcurso del tiempo para promover el amparo o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal.

Por último, posteriormente se formó la jurisprudencia que actualmente rige en el campo del derecho administrativo, concebida en los siguientes términos : "Cuando la reconsideración no está expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto inte-

(61) Estudios Sobre Medios de Defensa y Otros Temas Fiscales, op., cit. Pag. 91

rrumpir el término para pedir amparo y puede desecharse de plano ; - pero cuando es interpuesta dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y sustanciada, 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 el carácter de definitivo para los efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, toda vez que hubo posibilidad de revocarlos o reformarlo ". (62)

Facilmente puede apreciarse, que es todavía más imprecisa esta jurisprudencia en comento, que las anteriores, pues mientras que la primera partía de la base de que la reconsideración debía reputarse como un recurso de carácter consuetudinario y la otra estimó que no tenía caracteres de recurso, ésta última dejó la cuestión en la mayor incertidumbre, ya que el carácter que tenga la reconsideración dependerá de que la Administración discrecionalmente quiera o no admitirla a trámite y resolver la solicitud que le presente el particular, con la agravante de que la Autoridad no está en ninguna forma obligada a hacer conocer su parecer al respecto dentro de un término menor del --

(62) Compilación de Jurisprudencia de 1917 a 1975, Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Volúmen II, Segunda-Sala., Pag. 833.

que la ley concede para interponer el amparo.

Al respecto, opina Carrillo Flores que :

" A nuestro juicio este problema debe ser resuelto así : La reconsideración es un recurso cuando la ley la prevé. En este caso hay que hacerla valer en el término que fije la ley respectiva y no en el plazo de 15 días que está fijado para la interposición del amparo, pero que ninguna relación guarda con la relación de los actos de la autoridad administrativa . Fuera de este plazo, el particular puede acudir a la Administración; no es cierto que sea una práctica viciosa como se dijo en 1929, -- más no acude ya como el titular de un derecho, sino como un simple denunciante que provoca la acción oficiosa de la Administración. Esta podrá discrecionalmente (aunque de buena fe pues la buena fe está en base del poder discrecional) apreciar cuando debe avocarse otra vez al conocimiento del asunto; pero aunque la decisión confirme a la primera no introducirá ninguna modificación en la situación del particular frente a los procedimientos jurisdiccionales de oposición ". (63)

Nosotros no estamos de acuerdo con la opinión de este autor, ya que, como hemos comentado de la última jurisprudencia citada, si bien es cierto que es imprecisa, también es cierto que se evita la incertidumbre de los particulares en cuanto a las consecuencias de interponer una reconsideración no prevista en la ley, el legislador redactó el precepto que comentamos de tal manera que, los particulares sepan de antemano que, si interponen una instancia no previs

(63) Antonio Carrillo Flores, "La Justicia Federal y la Administración Pública ". Editorial Porrúa. Segunda Edición. Pag. 114

ta en la ley del acto, perderán su derecho a impugnar por la vía legal-
adecuada esa misma resolución, a menos que la autoridad admita, tra-
mite y resuelva favorablemente su petición, lo que ha hecho que sean -
mínimos los casos en que los particulares interpongan reconsideracio-
nes no previstas en la ley.

Ahora bien, las consideraciones que se han hecho pa-
ra descartar como recurso administrativo la solicitud de reconsidera-
ción que exclusivamente se funde en el derecho de petición establecido
en el artículo 80. Constitucional, son aplicables a la revisión jerár-
quica cuando no concurren los elementos que hemos ya señalado con an-
terioridad, como esenciales para la existencia de un recurso.

Así, la relación de jerarquía que da la autoridad su-
perior facultades para revisar los actos de la inferior, en los casos en
que la ley autoriza, constituye un medio establecido en favor del buen-
funcionamiento de la organización administrativa y sólo por reflejo se-
traduce en beneficio de un contribuyente, pero aunque éste pueda hacer
su solicitud para que las autoridades superiores hagan uso de sus facul-
tades jerárquicas, normalmente y salvo que la ley disponga de otra ma-
nera, dichas autoridades no están obligadas frente al particular a revi-
sar el acto.

Efectivamente, como hemos venido repitiendo, la reconsideración es una de los medios más usuales que el contribuyente hace valer para obtener la modificación de una resolución fiscal, sin que la ley tributaria establezca la obligación de revisar dicha resolución.

De lo anterior podemos decir, que no debemos confundir o bien, emplear como sinónimos al recurso de revocación y a la reconsideración, ya que en la primera, la autoridad administrativa actúa de propia iniciativa y modifica su propio acta ante una causa superveniente. De ahí la importancia de su estudio, además de ser un requisito sine qua non, para la procedencia del juicio de amparo o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal, puesto que si las leyes otorgan un medio de defensa al contribuyente previo a la interposición del juicio de nulidad, deben agotarlo a efecto de que la administración activa, esté en posibilidad de revisar sus propios actos y modificarlos o revocarlos, cuando encuentra que al emitirlos se incurrió en violaciones procesales o de fondo. Es decir, el Código Fiscal de la Federación, recoge el principio doctrinal de que corresponde a la propia administración revisar sus actos y sólo ante la confirmación de los mismos procede encomendar a un órgano jurisdiccional la revisión en segunda instancia.

En tal virtud, el desconocimiento de la existencia de un recurso o medio de defensa que las leyes establezcan en favor de los contribuyen

tes, la interposición de alguna instancia no prevista en la ley, o la interposición extemporánea del recurso o medio de defensa, da lugar a la improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal y, consecuentemente, al sobreseimiento del mismo cuando se hubiere iniciado sin haber agotado previamente la instancia legal respectiva. Esto pone de manifiesto la trascendencia de revocación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación.

Considerando lo expuesto, podemos finalizar que en México, la denuncia del particular puede apoyarse en el derecho de petición que -- concede el artículo 80. Constitucional y se ha querido establecer la conclusión de que cada vez que un particular hace una gestión ante la Autoridad Administrativa, ésta debe contestar conforme al precepto constitucional, ejercitando así, un derecho subjetivo, y eso no es exacto. El artículo 80. Constitucional, obliga a la autoridad a dar una respuesta al contribuyente, pero de ninguna manera la obliga a abordar el fondo del asunto, ni menos aún a resolverlo de acuerdo con las pretensiones del promovente. No da pues, el artículo antes citado, el camino correcto para llegar a definir el recurso materia de nuestro estudio.

CAPITULO CUARTO.

I. - NATURALEZA PROCESAL DE LOS RECURSOS

A) DOCTRINAS.

**II. - LA REVOCACION FISCAL COMO AUTOCOMPOSICION
DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.**

**III. - EL RECURSO FISCAL DE REVOCACION,
¿ ES UN VERDADERO RECURSO ? .**

I. - NATURALEZA PROCESAL DE LOS RECURSOS

La cuestión relativa a la naturaleza jurídica de los recursos ad ministrativos, y en especial el de revocación, presenta un problema de muy difícil solución, debido a que la mayoría de los tratadistas de los que hablaremos a continuación, determinan que, el fenómeno jurí dico de la revocación, no puede basarse en el reconocimiento de un po der negativo de la Administración, ni en que los actos sean precarios o inmutables, por ende, tendremos que buscar el fundamento en otro factor diferente .

Así la doctrina y la legislación positiva, vienen reconociendo di versos medios de protección jurídica de los derechos privados, cuando son afectados por la acción gubernamental. Pero no bastan los buenos propósitos de la Autoridad Fiscal para ajustar sus actos a la ley, ni el hecho de contar con una buena legislación tributaria que asegure efecti vamente el interés general, porque se requieren medios rápidos y efica ces para restablecer los perjuicios que un acto administrativo puede -- ocasionar a un contribuyente .

En resumen, los contribuyentes requieren de garantías jurídicas, que rápidamente restablezcan el derecho lesionado y esto se logra cuand o la ley ordena que la autoridad fiscal, examine sus propios actos en lo

que se refiere a la legalidad y a la oportunidad de los mismos. Di--
cho esto, pasaremos a enunciar las diferentes corrientes doctrinales
que hablan de este respecto.

A) DOCTRINAS.

El maestro Gabino Fraga, establece : "En nuestro concepto la doctrina más autorizada sobre el particular es la que considera que el fundamento de la revocación estriba en el cambio de uno de los presupuestos del acto jurídico original, es decir, en la mutación superveniente de las exigencias del interés público que deben satisfacerse mediante la actividad administrativa ". (64)

Interpretando lo anterior, podemos decir que, debemos tener presente que los actos jurídicos que realiza la autoridad deben guardar una doble correspondencia : con la ley que rige dichos actos; y con el interés público que con ellos va a satisfacerse. La conformidad del acto con la ley constituye el concepto de legitimidad. La conformidad del acto con el interés público hace nacer el concepto de oportunidad. Así pues, mientras el acto legítimo en su origen no puede convertirse más tarde en ilegítimo , puesto que una ley posterior no puede cambiar los elementos legales de un acto que cumplió con todos los requisitos por-

(64) Gabino Fraga., op., cit., Pag. 313

la ley que rigió su formación. En cambio, el acto que en su origen fue oportuno por coincidir con el interés público existente en ese momento, sí puede posteriormente tornarse en inoportuno, porque el interés público cambia con frecuencia, de manera que, cuando el cambio ocurre, el acto original no sirve ya para satisfacerlo, y aún puede llegar a contrariarlo.

Por otro lado, Serra Rojas hace referencia a la doctrina administrativa respecto comenta : "Las garantías jurídico administrativas, en términos meramente doctrinales, son las siguientes :

- a) Remedios o recursos administrativos; y
- b) Remedios o acciones jurisdiccionales. Estos últimos pueden comprender los recursos y las acciones ante los tribunales comunes ". (65)

Al hablar de los primeros señala que : "El medio más conveniente de defensa en el recurso administrativo, cuando lo establece la ley y obliga a la administración a sustanciarlo para modificar o restablecer la situación administrativa legal.

(65) Serra Rojas, Tomo II., Pag. 496

"El recurso administrativo es la impugnación legal que hace un particular agraviado por un acto de la administración pública ." (66)

Nosotros estamos de acuerdo con el citado autor, y entendemos que, se trata de un medio jurídico para poner en marcha el control de la Administración, es decir, nadie mejor que el propio particular o contribuyente, se encuentra obligado a defender sus intereses y a utilizar los caminos que la ley le brinde para destruir el acto de autoridad que la perjudica.

Ahora bien, como hemos indicado en capítulos anteriores, el recurso administrativo, es la defensa que antecede a cualquier intervención contencioso-administrativa. Por ello la legislación es muy precisa al obligar a los agraviados con una resolución administrativa, agoten todos los recursos que las leyes establecen .

De ahí la importancia jurídica del recurso en cuestión, ya que el desconocimiento o menosprecio de éste, trae consigo que muchos contribuyentes, al estar mal asesorados, no obstante de asistirles toda la razón, pierdan la oportunidad de defensa .

(66) Ibid., Id., Pag. 497.

II.- LA REVOCACION FISCAL COMO AUTOCOMPOSICION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO .

Como se ha establecido en el capítulo anterior, no todas las oposiciones del particular contra una decisión de índole fiscal, constituyen recursos administrativos. Esta es una cuestión que hay que analizar, porque, por desgracia, las ideas que han emitido los juristas -- de la materia no han sido claras; motivo por el cual, hay que caracterizar a los recursos administrativos en sentido estricto, así como oponer este concepto con lo que en la doctrina contemporánea se denomina Autocomposición o Auto-tutela de la Administración Pública, entendiéndose por ésta, el acto jurídico, por virtud del cual, las partes en un litigio lo componen, sin necesidad de acudir a los tribunales.

Al respecto el maestro Carrillo Flores expresa : "La auto-tutela de la Administración practicamente puede traducirse en una real-defensa para el particular por lo que Ihering y Jellinek llamaron "El reflejo del Derecho"; una determinación tomada por la Administración Pública en ejercicio de sus facultades revocando, modificando, anulando o suspendiendo una decisión administrativa, puede favorecer al particular. Inclusive es concebible la coincidencia entre el favorecido y el --

denunciante; sin embargo, seguirá tratándose de un fenómeno reflejo y no de un recurso administrativo en sentido estricto ". (67)

Coincidiendo con la opinión del citado autor, podemos decir -- que la auto-tutela o autocomposición, deriva de la posibilidad de que la autoridad se encuentra ante la hipótesis de revocar, reformar, anular o suspender una resolución administrativa de carácter fiscal.

Explicando lo anterior, podemos decir, que la revocación y la reforma se distinguen en que la primera emana de la misma autoridad que ha dictado la resolución recurrida y la reforma de una autoridad jerárquicamente superior; en ambas se sustituye con un nuevo acto administrativo el contenido de un acto anterior derogado.

Debemos recordar que mucho se ha discutido acerca de si la autoridad administrativa tiene o no siempre la facultad de revocar sus propias determinaciones. Al respecto la doctrina ha establecido que sí tiene la facultad de revocar las resoluciones dictadas por ella, fundando esto en razón de que los actos de la Administración están influidos por una constante preocupación en el interés público, el cual pue-

(67) Carrillo Flores, Op., Cit., Pag. 106

de cambiar, por ello debe de estar dotada de la facultad de revocar - las resoluciones previamente dictadas y así atender las exigencias -- del interés público tal como éstas se vayan manifestando al modificar se las condiciones sociales.

Por lo que toca a la nulidad, no debe confundirse con la revocación, pues a pesar de que ambas producen el efecto de eliminar un acto del mundo jurídico, existe una característica sustancial que las distingue. En efecto, mientras que la anulación está destinada a retirar un acto inválido o sea un acto que desde su origen tiene un vicio de -- ilegitimidad, la revocación sólo procede respecto de actos válidos, es decir, de actos que en su formación dejaron satisfechas todas las exigencias legales.

Asimismo, mientras que el motivo de la revocación es posterior al acto original y se refiere a consideraciones de oportunidad, o sea a la coincidencia del acto en momentos sucesivos con el interés público, la anulación deriva del vicio original de ilegalidad del acto primitivo. En tanto que el acto de revocación, es un acto de naturaleza constitutiva, el de anulación lo es de naturaleza declarativa y finalmente, y como consecuencia de ese diverso carácter, mientras la revocación, por regla general, sólo elimina a partir de ella los efectos

del acto revocado, la anulación normalmente los elimina retroactivamente desde la fecha del acto nulo.

Respecto a la suspensión, se puede decir, que es una medida de carácter transitorio, ya que la Administración Pública puede, cuando se ha propuesto el estudio de una decisión ya tomada, bien sea en un procedimiento de revocación o de anulación, acordar que la decisión previamente dictada no sea eficaz transitoriamente; no la invalida simplemente suspende su eficacia.

Por último, la doctrina establece a la avocación, como un camino más de la auto-tutela o autocomposición, la cual se puede traducir en una defensa para el particular, consistente en la posibilidad de que una autoridad superior se encargue del conocimiento de un asunto que debiera corresponder a una autoridad inferior; la avocación sólo tiene lugar cuando la ley implícitamente señala la posibilidad de ella.

Frente a estos dos caminos que la autoridad puede seguir espontáneamente, oficiosamente o por denuncia del particular, tenemos los recursos administrativos en sentido estricto.

Ahora bien, refiriendo lo anterior al recurso administrativo de revocación, expresaremos que para que éste exista se requiere que el derecho objetivo establezca la posibilidad de que un contribuyente im -

pugne ante la autoridad fiscal una resolución, con el derecho de que - aquella emita una nueva resolución sobre el fondo del asunto, exami-- nando sólo la legalidad de la primera, así como también, su oportuni-- dad. El recurso de revocación y en general todos los recursos admi-- nistrativos, no existen, pues, en ausencia de ley. Cuando el derecho-- objetivo no contemple o no dé el derecho de ocurrir al particular, no - debe hablarse de un recurso administrativo, así se apoye la instancia-- en el artículo 8o. de la Constitución; el derecho de petición no es un - recurso administrativo, ya que puede amparar también una mera de-- nuncia.

Por ende, en nuestro sistema tributario, resulta imperativo -- que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con el ob-- jeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone - la ley y los contribuyentes que pudieran resultar lesionados con viola-- ciones a la misma, tengan una protección o tutela, lo cual significa la garantía de un buen régimen de organización administrativa, haciéndo-- la autoridad, un exámen de sus propios actos para dejarlos sin efectos, si no son legales ni oportunos.

De lo anteriormente expuesto, se concluye que la revocación - en materia fiscal, es una forma de autocomposición o auto-tutela, que

le brinda la autoridad fiscal al afectado con la resolución emitida por ésta, dándole la opción de interponer el recurso antes citado, o bien, recurrir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tema sobre el que hablaremos a continuación.

III. - EL RECURSO FISCAL DE REVOCACION ,

¿ ES UN VERDADERO RECURSO ?

Como ha quedado anotado en el punto anterior, analizaremos - el carácter optativo del Recurso de Revocación en materia fiscal, pues to que consideramos de suma importancia dilucidar sobre lo anterior, para determinar si realmente es un verdadero recurso.

Así pues, la optatividad que tiene el recurso en comento, ema na del artículo 125 del Código Fiscal que a la letra dice :

"El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del - recurso de revocación o promover directamente contra dicho - acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación ... " (68)

Lo anterior constituye una salvedad a la regla general, previs- ta en la fracción VI del artículo 202 del ordenamiento legal en cita, ya que establece la improcedencia del juicio de nulidad ante el Tribunal - contra actos :

"Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio - de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea - optativa ". (69)

(68) Código Fiscal de la Federación, vigente, op., cit

(69) Ibid., Id.

Excepción, ésta última, señalada expresamente en la parte final de la fracción aludida; resultando, entonces, que el legitimado para interponer el recurso, tiene al mismo tiempo la opción del juicio de nulidad ante el Tribunal, sin olvidar que, por esta última vía, también podrá impugnar el fallo recaído al mencionado recurso.

El término para promover el juicio de nulidad es de 45 días hábiles, contados a partir de aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado o en el que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya manifestado sabedor del mismo cuando no exista notificación legalmente hecha, según lo dispone el artículo 207 del Código en cita.

Así entonces y, recordando un poco, quien sea afectado por una resolución administrativa donde se determinen créditos fiscales, puede interponer en su contra el recurso de revocación o intentar juicio de nulidad, dentro del plazo anteriormente precisado; en la inteligencia de que si opta por el primer camino, tendrá además, la oportunidad de acudir al Tribunal Fiscal pidiendo la nulidad, no ya de la resolución administrativa determinante del crédito fiscal, sino de la que pone fin al recurso, cuando le sea desfavorable. Sin embargo, ejercitada la opción en favor del recurso, no puede hacerse uso del

juicio de nulidad mientras esté pendiente de resolución dicho recurso y el juicio procederá sólo en contra de la resolución que en aquél se dicte.

Ahora bien, debemos hacer hincapié en el carácter optativo-- del recurso en comento, pues para nosotros resulta ser una figura -- que va en contra del principio de definitividad, ya que antes de interponer juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe ría agotarse la vía administrativa.

Debemos reconocer que el contribuyente en frecuentes ocasio nes prefiere interponer directamente juicio de nulidad que agotar el -- recurso administrativo de revocación, esto es, en virtud de que el ad ministrado encuentra ante el Tribunal Fiscal, garantías de justicia -- que le permiten obtener satisfacción de sus pretensiones con mayor -- celeridad, haciéndose innecesario acudir al recurso de revocación.

Asimismo, el particular también considera que es tiempo y di nero perdidos agotar el recurso de revocación, pues desconfía de la -- justicia administrativa, ya que muchos funcionarios de la administra ción tributaria, piensan que siempre deben darle la razón a la misma -- al resolver el recurso, así no existe autonomía en cuanto a la resolu ción de los recursos, pues en cuanto se resuelve favorablemente para -- el contribuyente y los funcionarios se dan cuenta de ello, piden al dic

taminador solicite normatividad para la resolución del asunto en ques
tión, es decir, en frecuentes ocasiones, no se resuelve conforme a -
derecho, sino que se le quiere dar ese valor a la resolución, sin que
en el fondo exista fundamento legal para confirmar la resolución im-
pugnada por el contribuyente. Esto es debido a los intereses que exis
ten por parte de los altos funcionarios, queriendo "lavar en casa la -
ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absur-
das, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarían a la misma
administración de ser llevadas ante el Tribunal Fiscal de la Federa -
ción.

Por lo que toca a la regulación del recurso administrativo de
revocación en el Derecho Fiscal, y tomando en cuenta lo asentado en
capítulos anteriores, podemos decir con toda certeza, que conforme
a los lineamientos establecidos por el Derecho, realmente es un ver
dadero recurso, pues la legislación positiva lo ha establecido así, en
contrando su apoyo legal en el Código Fiscal de la Federación, ade -
más de contener todos los elementos constitutivos o características -
propias de los recursos administrativos, los cuales ya han sido ma-
teria de estudio.

De todo lo anteriormente señalado, concluimos que el recur-
so administrativo de revocación, es importante y cubre una funci

social. Sin embargo, mientras subsistan las críticas que se han ende
rezado, y ellas se comprueben en la mayoría de los casos, se irá des
naturalizando cada día más el recurso de revocación, hasta convertir-
se en un lastre que impida lograr justicia administrativa expedita.

CAPITULO QUINTO

- 1.- EL RECURSO DE REVOCACION EN EL CODIGO FISCAL
DE LA FEDERACION.**

- 2.- SUBSTANCIACION DEL RECURSOS**

I. - EL RECURSO DE REVOCACION EN EL CODIGO
FISCAL DE LA FEDERACION .

Como ya ha quedado estudiado, dentro del procedimiento de autor imposición, encontramos a los llamados recursos administrativos , entre los cuales destaca, en el ámbito tributario, el llamado de revocación.

Ahora bien, por lo que toca al recurso de revocación, es un medio de defensa legal de que dispone el contribuyente contra aquellos actos administrativos de índole fiscal que considera son violatorios del principio de legalidad.

Asimismo, la naturaleza jurídica del recurso en cuestión, considera que es un mecanismo de autocontrol de la legalidad de los actos de la autoridad administrativa, que se realiza a instancia de parte interesada, para obtener en los términos legales, de la propia autoridad, una revisión del propio acto , a fin de que ésta lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada su ilegalidad.

El Código Fiscal de la Federación, señala los Recursos Administrativos que existen y es en este mismo ordenamiento donde se establece que, contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal - solo procederán los recursos administrativos que se señalan en el ---

mencionado Código o los demás ordenamientos fiscales.

Dicho lo anterior, procederemos al estudio del trámite y resolución del Recurso Administrativo de Revocación, el cual se deberá -- apegar a los lineamientos que a continuación se señalarán en base a -- las disposiciones que contempla el Código Tributario.

Los casos de procedencia del recurso en análisis los encontramos plasmados en el artículo 116 fracción I, en relación al artículo 117 del Ordenamiento Legal en cita, contra los siguientes actos de Autoridad :

- Contra resoluciones que determinen contribuciones o accesorios.
- Contra resoluciones que dicten las Autoridades Aduaneras.
- Contra resoluciones que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.

En el caso de que se intente el recurso de revocación, sin que se cumpla con las condiciones de procedencia antes indicadas, se deberá desechar por improcedente.

Por lo que respecta a la improcedencia del recurso, podemos decir, que es improcedente cuando se haga valer contra los siguientes actos administrativos :

- a) Que no afecte el interés jurídico del recurrente.
- b) Que sean resoluciones dictadas en recursos establecidos en otras leyes fiscales.
- c) Que haya sido impugnado ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- d) Que se haya consentido, es decir, que no se promovió recurso en el plazo señalado para tal efecto.
- e) Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Acerca de las situaciones antes descritas, se desechará por improcedente el recurso de revocación, si después de habersele otorgado al contribuyente cinco días de plazo, no manifiesta por qué vía ha optado, así como cuando se ha intentado en contra del mismo acto, juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Consecuentemente, cuando se dé alguna de las causales precisadas anteriormente, en el acto de autoridad impugnado a través del re-curso administrativo de revocación, el mismo será desechado por improcedente.

Una vez establecidos los casos de improcedencia del recurso - en cuestión, y en el supuesto de que ésta se presente, debemos anali-zar los requisitos para la tramitación del recurso en caso de proceder.

Los recursos de tramitación del recurso administrativo de revocación, se encuentran plasmados en los artículos 18, 121, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación los cuales contemplan que :

Deberá interponerse por escrito dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, o el día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo, pero si el contribuyente agraviado por un acto o resolución administrativo fallece durante el plazo a que se hizo referencia, se suspenderá -- hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión; en el que se deberá señalar :

- La autoridad a la que se dirige.
- El nombre, la denominación o razón social y domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes y la clave que le correspondió en dicho registro.
- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- El acto que se impugna.
- El o los agravios que le cause el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

La firma del interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que se imprimirá su huella digital.

Así pues, en el caso de que no se cumpla alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad deberá requerir al promovente, para que en el plazo de cinco días los subsane, ya que de no hacerlo así, el recurso se tendrá por no presentado.

Es pertinente señalar en este punto que, no obstante que el artículo 18 del Código Fiscal, otorga un plazo de diez días para cumplir con los requisitos ahí mencionados, al existir disposición expresa en el artículo 122 del mismo ordenamiento legal, de que se otorguen cinco días para cumplir con los mismos, se deberá aplicar este plazo y no el primero, por existir disposición específica en cuanto a los lineamientos que de deberán seguir para el trámite y resolución del recurso en comentario.

Por otro lado, cuando no se gestione a nombre propio, la representación de los interesados deberá encontrarse en los extremos del artículo 19 del Código Fiscal, el cual ya ha sido materia de estudio, y se admitirá a trámite aún cuando no se cumpla con la condición de quien promueva sea Licenciado en Derecho.

Asimismo, el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso :

- Los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúen a nombre de otro o de personas morales.
- El documento en que conste el acto impugnado.
- Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad, que no se recibió constancia, o cuando ésta se haya efectuado por correo certificado, con acuse de recibo o se trate de negativa ficta.
Si la notificación se realiza por edictos, se deberá - señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que se hizo.
- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Debemos de hacer hincapié de que cuando no se acompañen al escrito de interposición del recurso las pruebas mencionadas en el párrafo que antecede, se tendrán por no ofrecidas. Así como que en tratándose de los documentos a que se refieren los demás incisos, cuando no se acompañen al mencionado escrito de interposición del recurso de revocación, se dará lugar a que se requiera al promovente para

que en el plazo de cinco días hábiles los presente; ya que de no cumplir el sujeto pasivo, se tendrá por no interpuesto el recurso.

Consideramos necesario recordar en este punto, ante qué Autoridades se debe presentar el multicitado escrito de revocación, siendo éstas :

- a) Ante la autoridad que emitió el acto impugnado.
- b) Ante la autoridad que ejecutó el acto impugnado.

Si el contribuyente tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse :

- c) En la oficina exactora más cercana a su domicilio.
- d) Enviándolo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo.

En estos dos últimos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue en la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos, siempre y cuando el domicilio en que resida el particular esté en población distinta a aquella en que radique la autoridad impugnada y que el envío se efectúe -- desde el lugar en que resida el recurrente. Cuando no se cumpla con alguna de las dos condiciones anteriores, o con la de usar precisamente el servicio de correo certificado, deberá interpretarse que ya no se

tendrá como fecha de presentación la del día en que se deposite en la oficina de correos el escrito respectivo, sino aquella fecha en que se reciba por la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dado -- que no se cumplen las condiciones para que opere la excepción que otorga el propio Código a su regla general.

Ahora bien, por lo que respecta a los efectos que produce la resolución que pone fin al recurso administrativo de revocación, podemos decir que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 131 primer-párrafo y 133 en sus cuatro fracciones, dicha resolución deberá ser dictada en un plazo que no exceda de cuatro meses, contados a partir de - la fecha de interposición del recurso y podrá :

- a) Desecharlo por improcedente.
- b) Confirmar el acto impugnado.
- c) Mandar reponer el procedimiento administrativo en - los siguientes casos :

- Se revoque porque la autoridad liquidadora no haya tomado en cuenta al emitir su resolución el escrito de inconformidad y/o las pruebas rendidas por el contribuyente.

La única salvedad a esta regla lo es, cuando el mandar reponer el procedimiento implique la caducidad de las facultades del Fisco Federal para determinar créditos fiscales.

- Se revoque porque la autoridad administrativa negó indebidamente la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- d) Dejar sin efectos total o parcialmente el acto impugnado.

Procede revocar totalmente el acto impugnado, cuando el recurrente logra desvirtuar con pruebas o argumentos de estricto derecho los fundamentos y motivos que impulsaron a la autoridad a emitir la resolución que se combate en la vía del recurso administrativo de revocación.

Lo anterior, se funda en lo dispuesto por los artículos 133 fracción IV del Código Fiscal de la Federación y 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal.

Por otro lado y como ha quedado asentado en capítulos anteriores, opinamos que existe contradicción en cuanto a la revocación parcial del acto impugnado, en los términos del Código Fiscal; pero como en la práctica existe ésta, podemos decir que se configura cuando, el recurrente desvirtúa alguno de los motivos que tuvo la autoridad liquidadora para dictar su resolución, lo cual trae como consecuencia que el crédito determinado por dicha autoridad se reduzca.

Lo anterior se funda en lo dispuesto en el artículo 133 fracción

IV del Código Tributario, que regula lo referente a dejar sin efectos el acto impugnado, en relación con el artículo 132 último párrafo del citado ordenamiento legal, que preceptúa al respecto, que la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, (lo que resulta tautológico), se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente .

Consideramos necesario recordar, que la consecuencia de que el actor no señale en su escrito de interposición del recurso, las pruebas y los hechos controvertidos, será tener por no presentado el recurso, previo requerimiento, para que en el plazo de cinco días los indique, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación.

Así como también, consideramos importante indicar, que en el caso de que no se acompañen al escrito del recurso las pruebas documentales que ofrezca el contribuyente, y el dictámen pericial en su caso, se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 123 del Código en cita. Consecuentemente al no haber probado el actor los hechos constitutivos de su acción a lo que estaba obligado, de acuerdo con los extremos del artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, se procederá a otor--

gar la presunción de legalidad a la resolución impugnada, en los términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Dicho lo anterior, pasaremos al estudio de la substanciación y elaboración del proyecto del recurso de revocación, materia de --- nuestro estudio.

II.- SUBSTANCIACION DEL RECURSO

Una vez analizado todo lo antes expuesto, procederemos a --
elaborar el proyecto correspondiente de la resolución al recurso admi-
nistrativo de revocación.

Ahora bien, la estructura del oficio que contiene una resolu-
ción que pone fin al recurso en comento, se refiere a cuestiones de fon-
do y forma, es decir, el fondo de la litis planteada del acto impugnado,
debiendo estar dividida en las siguientes partes :

- A) Antecedentes
- B) Substanciación del Recurso
- C) Consideraciones
- D) Puntos Resolutivos
- E) Ante firma de la Resolución
- F) Autoridades a las que se deberá marcar copia para efec-
tos de control de crédito fiscal.
- G) Notificación de la resolución que ponga fin al recurso ad-
ministrativo de revocación.

Consideramos necesario mencionar, que previo el señala ---
miento de qué datos deben asentarse en la parte de antecedentes, en el

ángulo superior derecho de todas las fojas que sean necesarias para contener la resolución recaída al recurso administrativo de revocación, debe indicarse la denominación de la autoridad que emite el acto, el número de oficio y el número de expediente. Así mismo, en la primera hoja ha de señalarse bajo el rubro de "Asunto" la leyenda: "Se resuelve el recurso que se indica", mencionándose previamente el número de control interno que le correspondió al asunto de que se trata, además se deberá asentar el lugar y fecha en que se emite el recurso; por otra parte, en el ángulo superior izquierdo deben señalarse los números de registro de correspondencia que obran en el expediente del recurso de revocación, y la leyenda "Entrega Personal". También debe manifestarse el nombre del recurrente, seguido en el espacio inferior por el de su representante legal si lo hay, además de asentarse el domicilio señalado para oír y recibir notificaciones y la localidad.

Realizado lo anterior, se usará la siguiente leyenda "En el expediente administrativo (en donde se anotará el número del expediente) aparecen los siguientes :

" ANTECEDENTES "

Que es como se designa a la primera parte de la resolución, asentandose en ella los siguientes datos :

- Fecha del escrito a través del cual se interpone el recurso administrativo de revocación.
- Nombre del recurrente.
- Nombre del representante legal, cuando no se promueve por propio derecho, en el caso de personas físicas y en todos los casos tratándose de personas morales.
- Número y fecha de la resolución impugnada, así como mención de la autoridad emisora de la misma.
- Cuantía del crédito fiscal, señalando además concepto, período que abarca y monto de las multas si las hay. En cuanto a los recargos, se indicará lo que disponga la resolución impugnada.

Es pertinente aclarar, que cuando el recurrente interponga dos o más instancias, en contra de dos o más resoluciones derivadas del mismo acto de autoridad, se deberá acumular para resolver en un solo oficio, por economía procesal, evitando duplicidad y resoluciones contradictorias.

Se debe asentar en el primer párrafo la fecha del escrito interpuesto en contra de la primera resolución emitida y recurrida, el de su representante legal si lo hay, la autoridad que la emitió, su

su fecha, así como los impuestos determinados, precisando su monto y accesorios y el o los períodos a los que corresponden.

Efectuado lo antes indicado, se procederá a desarrollar la parte relativa a :

"SUBSTANCIACION DEL RECURSO"

En esta segunda parte, se debe señalar el fundamento que dá competencia a la autoridad para resolver el recurso administrativo, mencionándose a continuación "procede a la admisión y substanciación del recurso administrativo de revocación de referencia, - teniéndose a la vez por ofrecidas y exhibidas las pruebas adjuntas al mismo".

En cuanto a este punto, se deberá tener especial cuidado, cuando el particular ofrezca alguna prueba que no sea procedente o admisible conforme al Código Fiscal de la Federación, en lugar -- del párrafo anterior se deberá asentar después del fundamento que dá competencia a la autoridad para resolver el recurso de revocación, - que "procede a la admisión y substanciación del recurso administrativo de revocación de referencia, teniéndose a la vez por ofrecidas y - exhibidas las pruebas adjuntas al mismo ".

Asimismo, en el segundo párrafo se señala: "Efectuado el estudio del asunto y considerando además las constancias que obran en el expediente administrativo correspondiente, de conformi-

dad con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, debe dictarse resolución a lo que se procede con base en las siguientes

CONSIDERACIONES "

Ahora bien, la parte de Consideraciones se divide normalmente en tres fragmentos, los cuales son :

- I. - Se precisará la resolución combatida, señalándose la autoridad que emitió el acto que es objeto de la controversia; el crédito fiscal, su concepto, monto, el ejercicio y el fundamento utilizado para emitir dicha resolución, así como un breve resumen del acto impugnado.
- II. - Se deberán resumir los agravios que según el recurrente le causa la resolución impugnada, expresando en forma sintética el argumento del interesado, sin rebasar la materia de la litis planteada por él mismo. Si son varios los agravios, éstos deberán distinguirse por medio de incisos.

Es importante destacar, si con uno sólo de los agravios hechos valer por el recurrente procede dejar sin efectos el acto impugnado, debe asentarse únicamente el agravio que provoque tal sentido en la resolución.

- III. - Constituye la parte más importante del oficio resolutivo, ya -

que contiene la resolución que recae al recurso administrativo de revocación, pues en ella se dá contestación a cada uno de los agravios del recurrente, realizándose con estricto apego a lo dispuesto en los artículos 14 y 16 Constitucionales, o sea, revistiendo tal contestación, con una clara y objetiva exposición de los motivos y fundamentos en razón de los cuales procede resolver en determinado sentido el recurso de revocación hecho valer.

Por otro lado, existe un cuarto punto considerativo, el que debe señalarse excepcionalmente cuando exista revocación parcial de la resolución impugnada. En este considerando, se asentará la modificación a la liquidación del impuesto, contenida en la resolución impugnada.

Al concluir las consideraciones, se asentará a continuación "Por lo anterior y en base a los preceptos citados, esta Dependencia,

" RESUELVE "

En esta parte del oficio, debe señalarse claramente -- cual es el sentido de la resolución recaída al recurso de revocación -- con respecto al acto impugnado.

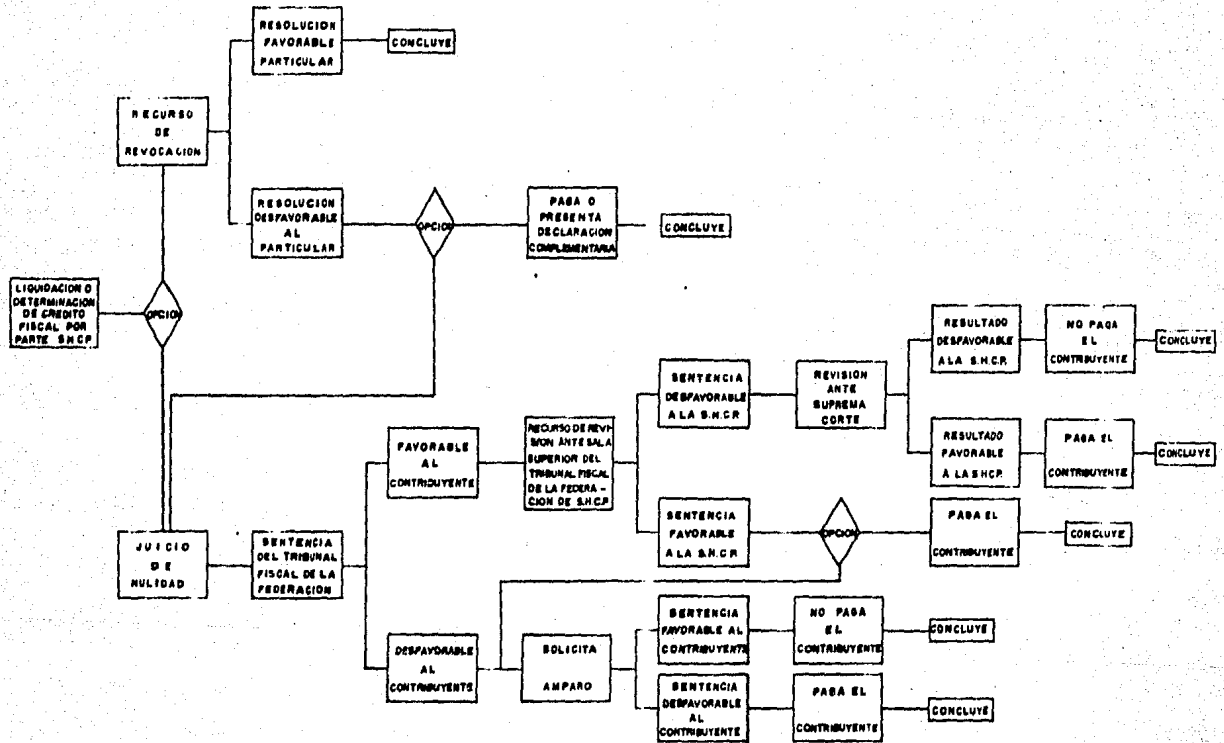
Generalmente los puntos resolutivos son dos, corres -

pondiendo el numeral "Primero", al sentido de la resolución, haciendo mención con posterioridad a los contenidos propios del acto, los cuales ya han sido mencionados, y en su caso, los datos de los créditos confirmados parcialmente. En el segundo punto, se asienta la decisión de que se "Notifique" la resolución. Sin embargo, cuando se acumulan dos o más recursos de revocación, deben utilizarse tantos numerales, como resoluciones se dicten en relación a cada uno de los actos impugnados.

Posteriormente a los puntos resolutivos, se asentará la leyenda "Sufragio Efectivo. No Reelección " y después se indicará el cargo y el nombre del funcionario competente para firmar la resolución que pone fin al recurso.

Para el examen global del presente tema consideramos pertinente, observar los diagramas anexos, pues facilitará la comprensión para los lectores de este trabajo de investigación ver la secuela jurídica que sigue el recurso administrativo de revocación, una vez terminada la fase administrativa, materia que nos ha venido ocupando en el transcurso de esta tesis .

PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES



C O N C L U S I O N E S .

1.- Debemos afirmar que la importancia del análisis del recurso administrativo de revocación que contempla el Código Fiscal de la Federación, radica en el hecho de que su interposición debería ser un requisito sine qua non para la procedencia del juicio de amparo o del de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, puesto que, si las leyes otorgan un medio de defensa al contribuyente previo a la interposición del juicio de nulidad, deben agotarlo a efecto de que la administración activa, esté en posibilidad de revisar sus propios actos y modificarlos o revocarlos, cuando encuentre que al emitirlos se incurrió en violaciones procesales o de fondo. Es decir, el Código en comento, debería recoger, en cuanto al recurso en estudio, el principio doctrinal de que corresponde a la propia administración revisar sus actos y sólo ante la confirmación de los mismos, procedencomendar a un órgano jurisdiccional la revisión del acto confirmatorio.

2.- Cualquiera que sea el criterio que merezca el mecanismo impugnativo en la sede administrativa, habrá que concluir, -- que creado un tribunal al que se le entrega toda la competencia de la

autoridad administrativa, lo pertinente es, eliminar el carácter optativo del recurso de revocación como lo contempla el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 120, ya que, al mantener el doble régimen de recursos y juicios, no sólo es complicar la tarea impugnativa, sino crear obstáculos y trampas en los que por diversas razones trapezarán los contribuyentes, perdiendo las oportunidades para alcanzar la justicia pronta y expedita de la que habla el artículo 17 Constitucional.

3. - Como consecuencia de la optatividad del recurso, sólo se logra estrechar más esta vía a los contribuyentes, e impedir que las autoridades puedan revisar sus actos, pues resulta obvio que al ser optativo el recurso en cuestión, los particulares preferirán acudir directamente al juicio de nulidad, a menos que pretendan utilizar el recurso para ganar tiempo y en su oportunidad, hacer valer la caducidad.

4. - Para que haya justicia es preciso que exista imparcialidad en el sistema y en los funcionarios y empleados de la administración, pues de lo contrario serían o son víctimas los contribuyentes de las arbitrariedades de las autoridades que conocen del recurso de referencia, al no aplicar las garantías de seguridad jurídica, esto es,

con estricto apego al derecho, ya que no es posible que los funcionarios que conocen de este recurso resuelvan de acuerdo con su criterio o con la interpretación que le den a las disposiciones tributarias, pues sería ir en contra de lo que dispone el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación, que contempla claramente que las disposiciones fiscales serán de aplicación estricta. Pues de lo contrario se incurriría en violaciones a las garantías constitucionales en perjuicio de los gobernados, y esto obviamente provocaría juicios como el de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y en su caso, juicios de amparo, que en última instancia vendrían a poner en entre dicha actuación de la autoridad administrativa que conoció del asunto.

5.- Sentimos la necesidad de que los órganos competentes para resolver el recurso administrativo de revocación, deberían tener una estructura plenamente autónoma, pues de lo contrario, consideramos que el recurso de revocación tiene un alcance limitado, -- tramitado ante las dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que éstas tengan independencia para dictar sus resoluciones .

6.- Por el contrario, éste debería ser un valioso medio de defensa para el contribuyente, así como un control jurisdiccio

nal, en donde se encuadren y se resuelvan dichos recursos de revocación, con apego a los principios generales del Derecho, y con estricta observancia a las garantías de legalidad y seguridad jurídica .

7. - Asimismo, pensamos que el Derecho Administrativo debe aspirar a liberarse de estas formas de dependencia y normatividad, para encontrar caminos diferentes a la acción administrativa, con los cuales no se cuenta en la actualidad. El Derecho Administrativo del futuro requiere de un cambio en sus estructuras administrativas.

BIBLIOGRAFIA .

- Acosta Romero, Miguel.
"Teoría General del Derecho Administrativo ".
Editorial Porrúa, S.A. 1979.
Tercera Edición.

- Cadena Rojo, Jaime.
"Estudios Sobre Medios de Defensa y Otros
Temas Fiscales ".
Editorial, Revista del Tribunal Fiscal 1978.
Primer Número Extraordinario.

- Cadena Rojo, Jaime
"Nueva Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de
la Federación".
Guadalajara, Jalisco. México 1980 .

- Carrillo Flores, Antonio.
"La Justicia Federal y la Administración Pública".
Editorial, Porrúa, S.A. 1973

- Couture, Eduardo J.
"Fundamentos del Derecho Procesal Civil".
Ediciones Depalma, Buenos Aires. 1974

- De la Garza, Sergio Francisco.
"Derecho Financiero Mexicano".
Editorial, Porrúa, S.A. 1978
Octava Edición.

- Diccionario Enciclopédico Universal.
Ediciones y Publicaciones CREDSA.
Barcelona, España. X Tomos. 1972

- Enciclopedia Ilustrada Sopena, "La Fuente".
Editorial, Ramón Sopena.
Barcelona, España. 1972.

- Fraga, Gabino
"Derecho Administrativo"
Editorial, Porrúa, S.A. 1977
Decimoséptima Edición.

- Gómez Lara, Cipriano.
"Teoría General del Proceso "
Textos Universitarios. 1974

- Herrera Cuervo, Armando.
"Recursos Administrativos y Suspensión del
Procedimiento Administrativo de Ejecución".
Editorial, Porrúa, S.A. 1976.

- J. Kaye, Dionisio.
"Breviario de Procedimientos Fiscales de
Defensa ".
Editorial, IEE, S.A. 1981

- Margain Manautou, Emilio.
"Introducción al Estudio del Derecho Tributario
Mexicano".
Editorial, Universitaria Potosina 1979.
Quinta Edición.

- Moreno Padilla, Javier.
"Prontuario de Leyes Fiscales".
Editorial, Trillas 1983
Séptima Edición.

- Pallares, Eduardo.
"Diccionario de Derecho Procesal Civil".
Editorial, Porrúa, S.A. 1981
Decimacuarta Edición.

- Porras y López, Armando
"Estructura Jurídica del Código Fiscal
de la Federación.
Editorial, Textos Universitarios, S.A. 1977

- Rodríguez Dominguez, Humberto.
"Manual para la Defensa Fiscal de los
Contribuyentes ".
Editorial, Dofiscal Editores, 1981
Tercera Edición.

- Sánchez León Gregorio.
"Derecho Fiscal Mexicano".
Editorial Universitaria. Morelia Michoacan 1974
Tercera Edición.

- Serra Rojas, Andrés
"Derecho Administrativo ".

Editorial, Porrúa, S.A. 1979

Novena Edición. Tomos I y II.

LEGISLACION .

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ".
Editorial, Porrúa, S.A. 1979
Cuadragésima Séptima Edición.
- Reformas y Adiciones a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal".
Diario Oficial de la Federación del
29 de Diciembre de 1982.
- "Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ".
Diario Oficial de la Federación del
26 de Agosto de 1983. Segunda Sección.
- "Acuerdo contenido en el Oficio No. 101-285".
Diario Oficial de la Federación del

20 de Julio de 1981.

- "Acuerdo contenido en el Oficio No. 101-161".

Diario Oficial de la Federación del

14 de Mayo de 1982.

- "Código Fiscal de la Federación".

Editorial, Porrúa, S.A. 1981

Trigésima Edición.

- "Código Fiscal de la Federación."

Editorial, S.H.C.P. 1983.