



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales
"ARAGON"

LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCA-
LES PARA LA EJECUCION DEL ACTO ADMINIS-
TRATIVO EN MATERIA FISCAL

D-15

T E S I S

Que Para Obtener el Título de:
LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a :
ROSA MARIA URIBE DIAZ



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis adorados Padres:

Sr. Arnulfo Uribe Landgrave y

Sra. Antonia Díaz de Uribe.

Que con su amor, cuidados, atenciones y ejemplo han logrado que alcance una de mis metas más anheladas, siendo ésta la herencia más grande que pudieron haberme otorgado.

"Gracias por todo".

A mi amado esposo:

Lic. Juan José Paz Zavala.

Por el aliento, amor y ternura que me ha dado siempre.

A mi querida Hermanita:

Verónica Guadalupe.

Quien con su cariño, ternura e inocencia,
me estimuló para la culminación de una ca
rrera Universitaria, encendiendo en mí la
chispa del entusiasmo.

A mis Hermanas:

Virginia y Blanca Lilia.

Por su apoyo y estímulo.

A mis Cuñados:

Jorge y Francisco Javier.

Por el aliento que me han brindado.

A mis Sobrinos:

Jorge, Jessica, Omar y Paco.

Espero que el ejemplo de --
sus Padres logre en ustedes
la creación del espíritu de
lucha y superación.

Al Lic. Leopoldo Carballo H.
Por ser como el hermano que no tuve.

A mi querida amiga:
Lic. Lydia Juárez Ríos.
Con el cariño, y gratitud
infinita por todo su apoyo
y consejos.

A los Sres. Licenciados:

René Paz Horta.

Guillermo Hellmund Rosas

René Montesano Villamil

Raúl Benitez Coronado.

Por ser una fuente inagotable de
conocimientos jurídicos y digni-
ficar el nombre de "Licenciado".

A todos aquellos que han -
colaborado para la termina-
ción de mis estudios.

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

En el presente estudio veremos como eje central el Acto Administrativo, tanto su importancia, conceptos y elementos, la ejecución de éste en nuestro sistema jurídico, señalando la gran importancia que tiene no solo para los administrativistas sino para los estudiosos del Derecho en General.

Asimismo trataremos en el presente trabajo un tema muy importante hoy en día como lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, desde sus inicios hasta la actualidad dándonos cuenta de su relevancia en el sistema político y jurídico del país -- así como la variedad de sus funciones y las facultades que delega en varias Direcciones a su cargo, -- los funcionarios que emplea para llevar a cabo el -- fin que cada una de estas persigue, las funciones -- y reglamentación que sirve de base a los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Haciéndose un tema muy interesante debido a la relevancia que esta Secretaría ha tomado en nuestros días, tanto por las negociaciones que ella realiza a través de su titular para la obtención de -- préstamos, como negociar los términos en que el -- país tiene que cumplir con la deuda contraída y son tan interesantes los antecedentes que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público vierte en -- sus publicaciones históricas tituladas "La Hacienda Pública en México a través de los informes presidenciales".

Y por último trataremos los recursos que tiene el particular contra las autoridades administrativas como son: el Recurso de Revocación, El de Oposición al Procedimiento, y El de Nulidad de Notificaciones.

Analizaremos cada uno con apego a la legislación fiscal vigente.

CAPITULO I

"EL ACTO ADMINISTRATIVO"

- a) .- Concepto y Antecedentes .
- b) .- Los elementos del Acto -
Administrativo .
- c) .- La ejecución del Acto Ad-
ministrativo .

a).- CONCEPTO Y ANTECEDENTES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.- La temática referente al acto administrativo ha estado tan controvertida que aún merece conceptos como los que vierte el maestro Serra Rojas; "El Acto Administrativo no ha sido precisado en nuestra legislación, a pesar de su importante misión." (1).

Pero, por principio de cuentas, sí puede hacerse una aseveración indudable: El acto administrativo es una especie del género "Acto Jurídico". Tal afirmación nos lleva a examinar, así someramente, la teoría de los hechos y actos jurídicos.

Pero a la inmensa variedad de los hechos humanos no trascendentes al derecho, se encuentran los que éste considera productores de efectos jurídicos, los cuales incluyen tanto los simplemente naturales que al vincularse con los seres humanos producen determinadas consecuencias jurídicas, como los hechos del hombre que también las suscitan. De ahí que los hechos jurídicos lato sensu sean todas las conductas humanas o ciertos fenómenos de la naturaleza que el Derecho considera para atribuirles consecuencias jurídicas. (2)

(1).- Andrés Serra Rojas, Derecho Administrativo, México, 1977, Ed. Porrúa, S. A., T. I. pág. 226.

(2).- Ernesto Gutiérrez y González, Derecho de las Obligaciones. Puebla, Méx. Ed. Cajica, Pág. -- 101.

De conformidad con la teoría francesa, tales hechos jurídicos en sentido amplio se clasifican en "Hechos Jurídicos *stricto sensu*" y "Actos Jurídicos". Los primeros comprenden hechos del hombre, o voluntarios, en que se quiere la conducta pero no la consecuencia, y los hechos de la naturaleza que, por estar relacionados con el hombre, producen consecuencias jurídicas. "La mayor parte de los hechos naturales dice el Licenciado Rojina Villegas no son jurídicos; pero existen algunos que sí lo son, por ejemplo, el aluvión, que sí es un hecho natural jurídico, porque el acrecentamiento natural que sufren los predios por el depósito de substancias que la corriente de agua va dejando en sus riberas, es un hecho natural jurídico que produce una serie de consecuencias en el derecho. La muerte igualmente es un hecho natural con consecuencias jurídicas importantísimas y numerosas, y lo mismo ocurre con el nacimiento, el parentesco, etc." (3).

En cuanto al acto jurídico, ha sido definido como "Todo Acto de voluntad que interviene con la intención de que produzca una modificación en el ordenamiento jurídico tal como existe en el momento en que se produce, o tal como existirá en un momen-

(3).- Rafael Rojina Villegas, Teoría de las Obligaciones, México 1943, Ed. "El Nacional", pág.-168.

to futuro dado" (4); o bien, más acertadamente, como "La manifestación exterior de voluntad que se -- hace con el fin de crear, transmitir, modificar o - extinguir una obligación o un derecho, y que produce le efecto deseado por su autor, porque el dere-- cho sanciona esa voluntad." (5).

De esta última definición se desprende que el Acto Jurídico está integrado por dos elementos:

- 1o.- Uno Psicológico, voluntario, personal, y
- 2o.- Otro representado por el Derecho Objetivo.

Es por ello que un efecto de derecho no se producirá en ausencia de cualquiera de esos dos elementos. Si falta la voluntad, no se puede producir el efecto por el solo derecho objetivo; y por el con-- trario, si flata éste, aunque se dé la voluntad, -- tampoco se producirá el acto, porque en este caso - el derecho no le reconoce efectos jurídicos. En razón de ello con Gutiérrez y González, puede perfeccionarse un tanto más la anterior definición, en los términos siguientes:

" Los Actos Jurídicos son las conductas del-

(4).- Duguit, cit. por Rafael Rojina Villegas, Compendio de Derecho Civil, Méx, 1971. Ed. Porrúa, S.A. T.I., pág. 117.

(5).- Julien Bonecase, Elementos de Derecho Civil, - T. II, Pág. 99.

hombre en que hay una manifestación de voluntad --- con la intención de producir consecuencias de derecho, siempre y cuando la norma sancione esa manifestación de voluntad, y sancione los elementos deseados por el autor". (6)

No hace mucho los autores italianos aportaron una teoría tripartita en esta materia, más completa que la bipartita francesa, al introducir la figura del "Negocio Jurídico" (junto al hecho y al acto) - proponiendo la siguiente definición:

"El negocio jurídico debe entenderse como la manifestación de voluntad, de una o más personas, - cuyas consecuencias jurídicas van enderezadas a --- realizar el fin práctico de aquéllas." (7)

El Negocio Jurídico guarda las siguientes diferencias esenciales con el hecho y el acto:

- 1.- El Negocio Jurídico se distingue de los hechos jurídicos naturales en cuanto su esencia consiste en la manifestación de voluntad, no presente en éstos.
- 2.- Se distingue de los actos ilícitos en cuanto éstos producen consecuencias jurídicas encaminadas a no actuar el intento práctico, sino a remover o a -

(6).- Ernesto Gutierrez y González, Ob. Cit. Pág --
103

(7).- Nicolás Coviello, Doctrina General del Derecho Civil, Trad. de Felipe J. Tena, pág 336-
y sigs.

reparar el daño derivado de él y por tanto son siempre contrarias a la voluntad del autor.

3.- Y los negocios jurídicos se distinguen de otros hechos voluntarios y lícitos en que éstos producen consecuencias jurídicas no siempre conformes al intento práctico que las partes se propusieron. (8)

Dejando pues, puntualizado que el acto administrativo es una especie del acto jurídico, en principio, con las anteriores referencias podemos ya entrar al examen de ese primer tema del presente trabajo.

La expresión "Acto Administrativo" es de acuñación relativamente moderna, pues era prácticamente desconocida antes de la Revolución Francesa. Así, el primer texto legislativo que contiene en Francia una expresión próxima a la actual es el de Fructidor del año III, toda vez que en su texto se prohíbe a los tribunales judiciales el conocimiento de actos de administración de distintas especies. A partir de entonces, la aludida expresión "Acto Administrativo" se incorpora a la literatura francesa y es utilizada especialmente cuando se trata de determinar la materia que compete a lo contencioso administrativo y que escapa a la auto-

(8).- Idem, pág. 342.

ridad judicial. Poco después, el directorio, por la ley de 2 Germinal del año V, estableció que por operación del cuerpo administrativo y actos de la administración debían entenderse todos aquellos -- que se realizaran por orden del gobierno, de sus agentes inmediatos bajo su vigilancia y con fondos proporcionados por el tesoro público. Ya en 1812, en la cuarta edición del repertorio de Gullet, aparece por primera vez dicha expresión, a la que define como "Una decisión de la autoridad administrativa, una acción un acto de administración que tiene relación con sus funciones", siendo de anotarse que antes de conocerse la voz acto administrativo, las acciones similares se llamaban "Actos del Rey", "Actos de la Corona" o "Actos del Fisco", según -- los distintos lugares. (9)

Con el transcurso del tiempo, el acto administrativo ha venido configurándose como una de las instituciones fundamentales del Derecho Administrativo y de la Administración Pública, pues el Estado de Derecho asume la responsabilidad de los problemas sociales y se preocupa en todas sus Acciones por proteger el interés por medio de actos administrativos o decisiones ejecutorias, que emanan

(9) .- Manuel María Díez, "Actos Administrativos", en Enciclopedia Jurídica Omeba, Buenos Aires, 1976, Ancale, S.A. T.I. pág. 327-nota 1

unilateralmente de su propia potestad pública, o de entidades que han recibido expresamente esa prerrogativa del poder público encaminados a la ejecución de la ley (10).

La generalidad de los autores ha reiterado -- que la dificultad de precisar el acto administrativo ha sido reconocida por la doctrina, siendo quizás por ello que sean muy numerosas las definiciones que tienden a conceptualarla. De entre las mismas, citaremos las siguientes:

Jean Rivero: "El acto administrativo es una declaración de voluntad, de deseo de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: La Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general." (11)

Rafael Bielsa: "El acto administrativo es una decisión general o especial de autoridad administrativa en ejercicio de sus funciones, y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades -

(10).- Serra Rojas, Ob. Cit., T.I. pág. 225-226.

(11).- Citado por Serra Rojas, ídem, Pág. 226.

administrativas o de los particulares respecto a ellas." (12)

García Oviedo: "El Acto Administrativo es una declaración de voluntad de un órgano público, preferentemente de un órgano administrativo, encaminado a producir, por vía de autoridad un efecto de derecho para la satisfacción de un interés administrativo." (13)

Acosta Romero: "El Acto Administrativo es una manifestación unilateral y externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública, crea, reconoce, modifica, transmite o extingue derechos u obligaciones, es generalmente ejecutivo y se propone satisfacer el interés general." (14).

Como se aprecia, tales definiciones tienden a ser completas porque abarcan tanto el aspecto material como el aspecto formal del concepto; por lo que es de aclararse que considerado el acto desde-

(12).- Rafael Bielsa, Derecho Administrativo, Buenos Aires, 3a. Edición. Ed. Legislación Administrativa Argentina, T.I. pág. 202.

(13).- Carlos García Oviedo, Derecho Administrativo, Madrid, 1955. T.I. pág. 266.

(14).- Miguel Acosta Romero, Teoría General del Derecho Administrativo, México, 1975, Textos-Universitarios, pág. 139.

el punto de vista material, se toma en cuenta el contenido del mismo, siendo así que Acto Administrativo, en sentido material, Es la Manifestación de voluntad que en la esfera administrativa se propone satisfacer el interés general; y considerado desde el punto de vista formal es Acto Administrativo el que emana de un órgano administrativo en el cumplimiento de sus funciones.

De conformidad con el ya precisado concepto de acto administrativo, se encuentran las siguientes distinciones respecto del acto civil:

- a).- En el acto civil la causa tiene un fin económico de incremento patrimonial. En los actos administrativos la causa se funda en fines políticos sociales de interés público en general.
- b).- En los actos administrativos es la administración pública la que expresa su voluntad por medio de los órganos pertinentes, mientras que en los actos civiles nace como consecuencia de la actividad privada.
- c).- El acto administrativo tiene que tener como fin el ejercicio de derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas obrando como tales, porque si éstas entidades lo hicieren como persona jurídica de Derecho Privado, el acto sería

privado y se regiría por el Derecho Civil. (15).

b). - LOS ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

En el campo del Derecho Administrativo se ha pretendido establecer y fijar los elementos del acto administrativo y en esta materia no ha existido un acuerdo por parte de la doctrina. Por su parte el tratadista Jorge Olivera Toro clasifica los elementos del acto administrativo en dos grupos "Elementos de forma y Elementos de fondo", en los primeros se incluye sujeto y forma y en los segundos voluntad, objeto, motivo, fin o finalidades y oportunidad o mérito. (16).

Entonces para este autor los elementos del acto administrativo son los siguientes:

- 1.- Sujeto.
- 2.- Voluntad.
- 3.- Objeto.
- 4.- Motivo.
- 5.- Finalidad.
- 6.- Forma y
- 7.- Oportunidad o Mérito.

(15). - María Diez Manuel, El Acto Administrativo, - Tipografica Editora Argentina, Buenos Aires. pág. 329.

(16). - Olivera Toro Jorge - Manual de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S. A. Méx. pág. - - 153.

Otra opinión es la del maestro Andrés Serra - Rojas, que clasifica los elementos del acto administrativo en subjetivos, objetivos y formales.

Dentro del elemento subjetivo encuadra el sujeto u órgano de la administración competente que produce el acto administrativo.

Comprende dentro del elemento objetivo, el objeto, el motivo y el fin, y por último los elementos formales, que como una expresión externa del acto administrativo se integran por una declaración de voluntad y la notificación.

Los elementos del acto administrativo perfecto como dice el tratadista Manuel María Diez y los que acepto validos en este estudio "...son los que se refieren a la legalidad y al mérito. El concepto de legalidad de un acto es más extenso que el de legitimidad porque se integra con esta y el mérito. De allí que un acto administrativo es legal cuando cumple las condiciones de legitimidad y de mérito". (17).

Las condiciones de legitimidad del acto administrativo son: un órgano competente, la declaración de voluntad, el objeto y la forma.

(17).- María Diez Manuel. Ob. Cit., pág. 159.

Como consecuencia el tratadista citado sostiene que los elementos del acto administrativo son:

- 1.- La legitimidad
- 2.- El mérito
- 3.- Un órgano competente
- 4.- La declaración de voluntad
- 5.- El objeto
- 6.- La forma.

Órgano Competente.- Comenzaremos a hablar del órgano competente, porque un acto administrativo es legítimo cuando ha sido dictado por un órgano administrativo dentro de sus atribuciones, de su competencia. La competencia es la cantidad de potestad que tiene un órgano administrativo para dictar un acto. El órgano que no tenga esa atribución normativa establecida no puede realizar el acto administrativo; tampoco puede realizarlo más allá del límite cuantitativo que establece la norma.

La competencia debe ser establecida por el derecho objetivo; por ello no se puede ejercer una función sino con la competencia que fije una norma de derecho objetivo. Por lo demás la competencia se establece siempre en el interés público y como tal es improrrogable. Todo ejercicio de poder público presupone siempre un interés colectivo a satisfacer que priva sobre el interés privado y por-

ello la competencia es inderogable. La competencia corresponde al órgano y no a la persona que es titular de la función. Por ello los funcionarios no pueden intercambiarse recíprocamente parte de la competencia que ejercen porque no les corresponde.

La extraordinaria complejidad de la función administrativa obliga, por aplicación de los principios de la división del trabajo, a su distribución entre los distintos órganos competentes, distinguiéndose así las funciones administrativas, -- unas de otras, por la competencia.

Si el acto emana de una persona jurídica pública por medio de un órgano competente, no existe acto administrativo. En general las personas jurídicas privadas no los particulares pueden realizar actos administrativos.

El concepto de competencia es unívoco, pero puede considerarse desde el punto de vista objetivo, funcional y territorial, vale decir, el criterio objetivo, funcional y territorial.

En cuanto a la competencia, de acuerdo con el criterio objetivo o por materia, se determina considerando que cada órgano tiene fijado por el derecho objetivo, una serie de funciones a desarrollar y, como lógica consecuencia, las correspondientes-

facultades que hagan posible su actuación.

La función específica, la finalidad concreta que forma el contenido de la actividad de cada órgano, constituye la competencia por materia. Tiene entonces cada órgano su competencia limitada al cumplimiento de determinados fines del Estado. Por esta razón el órgano no podrá realizar actos que excedan de la esfera de competencia que le asigne la ley.

En cuanto a la competencia funcional o por grado que también se llama vertical, se vincula con la jerarquía la función pública no se ordena toda en un mismo plano, sino en grados, constituyendo una pirámide jurídica en cuyo vértice ideal está el órgano superior de cada una de las ramas de la administración. En este ordenamiento de las funciones por grados, los órganos inferiores no pueden ocuparse de materias reservadas a los superiores y viceversa. De allí la competencia por grado. Como que la organización jerárquica implica que el inferior está subordinado al superior jerárquico, éste lo vigila y dirige.

Por lo que hace a la competencia por razón de territorio se vincula con el principio de circunscripción administrativa. El Estado por la extensión y complejidad de las funciones que debe realizar -

se encuentra en la necesidad de dividir su actividad entre órganos situados en las diversas partes del territorio, cada uno de los cuales tiene un campo de acción limitada localmente. Esta competencia es llamada también horizontal por algunos autores. La competencia en este supuesto, no se determina con un criterio intrínseco, por materia o grado, sino según un criterio extrínseco en relación a la extensión territorial. El territorio es un límite de hecho a la actividad que por razón de materia o grado es atribuida al órgano.

Declaración de Voluntad.- Todo acto administrativo consiste en una conducta voluntaria de cierto órgano de la administración.

"Tretin distingue tres momentos en el proceso volitivo del órgano administrativo, ellos son la determinación, la declaración y la ejecución."(18).

En el primer estado del proceso volitivo es la determinación, el conocimiento de la necesidad a satisfacer y de los medios idóneos para realizarla, se llega a determinar la conducta a seguir. Con la determinación se completa el proceso psicológico de la voluntad, pero con ella no viene sa-

(18).- Tretin.- Autor citado por Manuel María Diez. Ob. Cit. pág. 196.

tisfecha la necesidad que se consideró al tomarla. Es necesario que esa determinación se exteriorice y, por ello, el segundo estado, la declaración. Para que la voluntad determinada sea perceptible en el mundo exterior es necesario que se declare. La declaración que, para algunos autores, es un simple medio de exteriorización o de reconocimiento de la voluntad y, para otros un elemento constitutivo, es sin duda, un indicio de que existe una determinación interna. Si se considera la voluntad en relación al fin que ha dado lugar a su formación, es necesario admitir un tercer momento en el proceso volitivo tendiente a la satisfacción de la necesidad con la que se identifica el fin. Es por ello necesaria la ejecución que algunos autores -- consideran como elemento de la voluntad y otros como una consecuencia de la misma.

Es un proceso humano para una declaración en ejercicio de la función administrativa y en sus -- tres fases debe estar limpia de todo vicio de la voluntad.

En nuestro derecho, la Ley General de Bienes Nacionales, en su artículo 10 fracción V concede facultad al Ejecutivo Federal para anular administrativamente los acuerdos, permisos, concesiones o autorizaciones dictadas u otorgadas por error, do-

lo o violencia.

En este estudio mencionaré la causa en el acto administrativo, que es el objeto último y final que el procedimiento se propone realizar.

La causa no es un elemento autónomo del acto administrativo sino un requisito de la declaración de voluntad, un modo particular de expresión de la misma. El acto administrativo es de naturaleza unilateral y la causa es el interés público que el legislador ha previsto y tutela. En general la causa en sentido jurídico es el último motivo que procede a la manifestación de voluntad, el fin práctico que persigue el acto. Es el fin que constituye la razón de ser el negocio jurídico, que la ley reconoce y regula asegurando sus efectos.

La regla de acción en materia de derecho público es la realización del interés general. Por ello debe ser abandonado el principio del derecho privado del libre poder de creación de la voluntad. Ahora bien, la obligación del asunto administrativo de orientar su acción al cumplimiento de un fin, el de la satisfacción de un interés general o interés público, se traduce en una obligación negativa, la de no perseguir el interés privado personal. -- Además, el agente está especializado para el cumplimiento de un fin particular precisado y defini-

nido en su competencia.

Por ello la directiva del interés público se define en ese fin especial y específico que el agente tiene que observar para que sus actos puedan considerarse válidos. De allí que entonces esta directiva de interés público que actúa como principio de actividad en derecho administrativo, se fragmenta en reglas jurídicas más precisas, ya que es peligroso abandonar al agente a su propia iniciativa, sobre todo si se considera que tiene en sus manos un instrumento de dirección tan vago como es la satisfacción del interés general. Es necesario, en consecuencia determinar el fin de la actividad del agente, es decir, el fin por el que le ha conferido una cierta competencia, una cierta cantidad de atribuciones.

La causa que nosotros consideramos es el fin que debe satisfacer el agente y ese fin puede surgir del texto de la ley, aunque ello no es corriente. En este supuesto será necesario recurrir a otros elementos como los trabajos preparatorios de la ley y demás circunstancias que se tuvieron en consideración cuando la ley fue votada.

Se ha sostenido que la causa es la valoración del interés público que hace el órgano administrativo. La administración pública al perseguir el in

terés público no hace sino interpretarlo y valorizarlo desde el punto de vista de la legitimidad y conveniencia, sea que el interés haya o no haya sido previsto y considerado por el derecho objetivo. Si falta la valorización, la apreciación por parte del agente, del interés público, el negocio jurídico carece de causa jurídica.

La causa, motivo práctico de la voluntad, fin que ésta se propone al dar vida al acto jurídico, puede dividirse en causa jurídica y causa natural. La causa jurídica, llamada también inmediata, es el fin al que tienden todos los actos de una determinada categoría. Es objetiva y varía de una categoría a otra. La causa natural, llamada también remota o motivo, es el fin particular que el agente se propone al dictar el acto. Tiene carácter subjetivo y varía de un acto de la misma categoría. En la concesión la causa jurídica tiene por efecto -- ampliar la esfera jurídica del concesionario; en la orden de policía, limitar la libertad del sujeto a que se refiere. La causa remota o motivo es variable. Así la concesión de servicios públicos puede ser otorgada en mérito a las dificultades -- que ofrece la gestión directa o porque los medios de que disponen los particulares resultan técnicamente más perfectos. En el derecho público los motivos deben responder al interés general y al fin-

particular que se trata de obtener con el acto.

El objeto. - Es el resultado práctico que el órgano propone conseguir a través de su acción voluntaria.

En el supuesto de competencia reglada, el objeto está determinado por la norma; en los casos de competencia discrecional el objeto debe encuadrarse en los límites legales de libertad de apreciación que la norma jurídica concede a la administración.

El contenido del acto administrativo debe ser posible y lícito. Para algunos autores debe también ser cierto.

En cuanto al requisito de la posibilidad, se dice que no pueden existir actos que sean física o jurídicamente imposibles. La prestación es físicamente imposible cuando no es posible poder lograrla o ejecutarla. Es jurídicamente imposible cuando está prohibida por la ley. De allí que un acto sea jurídicamente posible para el Estado, cuando el ordenamiento jurídico le atribuye la facultad de cumplirlo por medio de uno de sus órganos en el ejercicio de sus funciones administrativas en sentido material.

El acto tiene un contenido imposible si no -- existe posibilidad de cumplirlo en el hecho o en -- derecho. No debe confundirse imposibilidad con -- existencia.

Por lo que se refiere a la licitud, como que -- la actividad administrativa debe desarrollarse su -- bordinada a la ley, el contenido no debe estar pro -- hibido por ésta y no debe ser contrario al orden -- público ni a las buenas costumbres.

El objeto del acto administrativo para ser li -- cito debe respetar todas las garantías y derechos -- establecidos a favor de las personas. No debe le -- sionar los derechos adquiridos. Por lo demás, como -- el acto se dicta para crear la situación jurídica -- establecida por la ley o norma general de la admi -- nistración, el objeto está estatuido en forma ex -- presa o tácita por la norma jurídica.

La Forma. - Es la exteriorización, la materia -- lización de un acto jurídico. Mediante la forma, -- el momento psicológico y subjetivo se convierte en -- físico y objetivo.

Es evidente que la voluntad del Estado para -- que pueda producir efectos jurídicos debe ser de -- clarada, y que esta declaración que puede ser ex -- presa o tácita, debe tener una cierta forma exte --

rior. La declaración es expresa cuando se realiza con medios que normalmente expresan el contenido. Esta declaración puede o no ser formal. Es formal cuando el derecho impone una forma como necesaria para que sea válida la manifestación de voluntad, vale decir como elemento esencial del acto. La falta de forma fijada por la ley, trae aparejada la inexistencia del acto, sean los actos formales o solemnes. Si hubiera vicio en la forma, el acto puede invalidarse.

Para los Actos administrativos, se impone, en general, la forma escrita. La forma escrita es expresa, puede estar impuesta por la ley o resultar de las normas que regulan la formación o la eficacia del acto que se quiere realizar.

La exigencia formal del acto viene establecida en ocasiones, por la ley; en otras, por circunstancias de diversa índole, como la naturaleza del acto, la trascendencia del mismo, etc. Si del acto surge una obligación, sea para el particular o para la administración, el acto debe ser formal. Si el acto emana de un cuerpo colegiado deben observarse las prescripciones requeridas para los mismos. Cuando el acto acarree la modificación de los derechos de un tercero debe ser formal. La forma escrita puede exigir documentos o una simple noti-

ficación administrativa.

La motivación del acto administrativo, considerada como forma especial, requiere forma escrita.

La mención de los motivos del acto es un índice de su legalidad. La motivación del acto es la mención de las circunstancias o de las consideraciones que justifican el contenido del acto.

La motivación se refiere tanto a los hechos como a las consideraciones que sirven de fundamento al acto. Cuando la motivación se relaciona con la legalidad del acto ella puede contener: 1.- Un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2.- Una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3.- Una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada.

El acto administrativo debe ser motivado, debe contener los elementos de hecho y de derecho en virtud de los cuales la autoridad administrativa lo dicte, la motivación es obligatoria, su falta, insuficiencia o su carácter contradictorio es una causa de invalidez.

El acto administrativo debe ser necesariamente fundado por ser la única manera de acreditar el cumplimiento de las obligaciones legales que fijan el límite de competencia de los funcionarios y de las formas que deben guardar para evitar la arbitrariedad.

El Mérito.- En el campo del derecho privado el problema del mérito carece de importancia. Cada persona actúa como cree más conveniente a sus propios intereses y si lo hace dentro de los límites del derecho, no se podrá objetar la conveniencia de sus actos.

Por mérito del Acto Administrativo se entiende la conveniencia y utilidad del mismo, su adaptación a la obtención de fines genéricos y específicos que con la emanación del acto pretende obtener.

El vicio del mérito implica la inoportunidad o inconveniencia del acto, derivada de la apreciación errónea de los hechos en relación a los fines que la ley se propone. En estos supuestos el acto no resulta idóneo para el cumplimiento de los fines perseguidos por el legislador, sin que pueda considerarse que es contrario a éstos. El vicio de mérito es, en suma, un vicio de oportunidad del acto administrativo.

La actividad administrativa debe adaptarse no solamente a los principios de legalidad sino que, - en ocasiones, debe observar ciertas reglas técnicas.

Se ha sostenido que el mérito es un elemento del acto administrativo distinto de la legitimidad y cuyo aspecto jurídicamente típico es el de que no puede controlarse.

La doctrina sobre el mérito se perfecciona y se transforma por la introducción de un elemento positivo, el poder discrecional. En los supuestos que haya manifestación del poder discrecional, - cuando la administración se determina y actúa sobre la base de apreciación subjetivas y valoraciones contingentes del interés público, la actividad administrativa resulta incontrolable por lo que habrá de considerarse como la zona del mérito. El poder del juez no se detiene frente a la incontrolabilidad genérica sino con relación al ejercicio de una actividad discrecional.

El mérito no aparece como una posición propia al lado de los elementos esenciales, sino que surge en conexión con el motivo y el objeto; es un aspecto de ellos. Es en suma, el contenido discrecional del acto.

De la actividad discrecional procede la facultad de actuar y el campo en que esa facultad se puede ejercer constituye el mérito.

La Legitimidad.- Si en el acto administrativo se encuentran todos los requisitos necesarios para que sean posibles las consecuencias jurídicas correspondientes, puede considerarse que el acto es legítimo en relación a la ley y válido en relación a las consecuencias que deba producir.

En el Estado de derecho la actividad administrativa encuentra en el ordenamiento jurídico, y especialmente en la ley, no solamente sus límites sino también su fundamento, ya que no se trata de una actividad originaria y autónoma.

La actividad del Estado es jurídica y por ello presuntivamente legal; si faltara la legalidad en la administración habrá disminuído el valor del Estado de derecho. La presunción de legitimidad se basa en las ideas de que los órganos administrativos son, en realidad, instrumentos desinteresados que sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro del orden jurídico.

Los actos administrativos emanados de la autoridad competente, emitidos dentro de los límites de sus atribuciones y con sujeción a las formas le

gales están amparados por una presunción de legitimidad que sólo cede ante prueba fehaciente en contrario.

La presunción de legitimidad del acto administrativo sólo puede suspenderse por decisión de la misma autoridad y, excepcionalmente, por el órgano jurisdiccional, cuando dicho acto origine al particular un daño irreparable.

c).- LA EJECUCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

En las relaciones jurídicas privadas, cuando sus consecuencias prácticas no se adoptan voluntariamente, se interpone una resolución jurisdiccional, pues nadie puede hacerse justicia a sí mismo, de modo, que la jurisdicción interviene para imponer respeto y acatamiento del acto jurídico. Es a la inversa cuando se trata del acto administrativo, sí procede subjetivamente de la administración, -- pues ésta, además de emitirlo, impone su cumplimiento: la intervención jurisdiccional que puede -- provocarse por el acto, no se requerirá como auxiliar posible de la administración, sino por el particular agraviado para impedir la ejecución del acto.

Dicha cualidad de imponerse, para pasar a hecho, que acompaña al acto administrativo, es la --

que da a éste su eficacia ejecutiva. (19).

Son cuatro las posiciones que pueden marcarse en orden a la ejecución de los actos jurídicos privados y administrativos:

a).- En la relación entre particulares, nadie puede hacer valer por sí mismo, con su fuerza, sus propias pretensiones frente al otro para imponerle el respeto a la satisfacción, sino que debe recurrir para ello a la autoridad del Estado, que son los tribunales, quienes pueden hacer valer las normas jurídicas vigentes e imponer la observancia de las mismas eventualmente con la coacción. Hasta que la autoridad competente no haya reconocido y declarado el derecho del agente, éste no tiene título para hacer prevalecer su propia pretensión frente a la parte contraria, y aún cuando este reconocimiento se haya realizado, la actuación coactiva solamente puede efectuarse por intermedio de los órganos del Estado que son los encargados de ello.

b).- La misma norma o lineamiento sirve para la administración pública en el caso de que ella ejerza una actividad privada, ya que en esta oportunidad

(19).- R. Fernández de Velasco. El Acto Administrativo. pág. 22.

la administración se pone en pie de igualdad con los particulares y está sujeto al mismo régimen jurídico, salvo disposiciones especiales.

c).- Pero cuando la administración actúa en el ejercicio de su actividad pública, ella puede obrar directamente con sus propios medios, sin necesidad de recurrir al tribunal para establecer jurídicamente su derecho en un litigio y obtener luego la ejecución de la sentencia, pues por regla general la autoridad administrativa tiene poder para ejecutar coactivamente sus propias resoluciones si los obligados no obedecen sin intervención alguna de los tribunales y con acción coercitiva directa sobre las personas y sobre los bienes, venciendo entonces por medio de la dureza física el obstáculo que se opone a la realización de su propia voluntad.

d).- La actividad judicial con respecto a los actos administrativos, puede ejercerse solamente "a posteriori", o sea, como garantía de los derechos e intereses personales que hayan sido lesionados por el acto, pero no "a priori" para discutir la legalidad del procedimiento y trabar su ejecución.
(20)

(20) - Ranelletti, cit. por María Diez, Ob. Cit. pág. 341.

Dicha posibilidad de acción directa de la administración constituye el llamado carácter ejecutivo de las resoluciones administrativas y se funda en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa, no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial. Descansa además, sobre la presunción de legitimidad de las resoluciones dictadas por los órganos del Estado dentro de la esfera de su competencia, presunción que a su vez se basa en la idea de que esos órganos son en realidad instrumentos desinteresados que normalmente sólo persiguen la satisfacción de una necesidad colectiva dentro de los mandatos de las normas legales.

En nuestro sistema legal, la facultad de la administración pública para ejecutar sus resoluciones sin intervención de ningún otro poder, encuentra su origen y fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República, pues en ella se otorga al Ejecutivo la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y como esa ejecución se realiza por medio de los actos administrativos, es lógico que se entienda que el propio Poder Ejecutivo es competente para imponer el cumplimiento de los mismos.

Pero, la ejecución forzosa no es el único medio legal para obtener el cumplimiento de las resoluciones administrativas, pues se dan otros medios, que forzosamente resultan indirectos, que ellos -- tenderán a provocar al obligado a cumplir su obligación. Trátese de las penas personales o pecuniarías que siguen al apercibimiento que hace la autoridad al exigir su cumplimiento, penas que son meramente administrativas (muy distintas a las de naturaleza penal), pues su único objetivo es el logro de la ejecución, mediante el vencimiento de la resistencia del obligado.

Para aquellos casos en que ni la ejecución directa substituyéndose al obligado, ni la sanción, puedan conseguir el fin propuesto, la legislación ha admitido los medios de coacción física adecuados para evitar que la obligación quede incumplida. (21).

Antes de concluir el presente capítulo, adelantaremos que, por cuanto que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es parte del poder Ejecutivo, la norma constitucional de que hemos hecho mérito es, en primera instancia el fundamento jurídico de su potestad de ejecución, pero, como en se

(21).- Fraga, Ob. Cit. pág. 287 y sigs.

guida veremos, es prolija su regulación legal en -
orden a su carácter de autoridad ejecutora.

CAPITULO II

LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO COMO AUTORIDAD EJECUTORA

- a) .- Antecedentes de la Secretaría de Hacienda y -
Crédito Público.
- b) .- La Ley Orgánica o Reglamentaria Interior de -
la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y
los órganos administrativos que autoriza para
la emisión y ejecución de actos administrati-
vos en materia fiscal.
- c) .- Funcionarios de la Secretaría de Hacienda y -
Crédito Público y Reglamentación.

a).- ANTECEDENTES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y -
CREDITO PUBLICO.

Antes de abordar dichos antecedentes, resulta interesante anotar algunas generalidades respecto del cometido del Estado que usualmente se denomina "Hacienda Pública", pues ello nos permitirá acceder al estudio de dicha Secretaría en el ámbito de nuestro país contando con justificadas referencias doctrinarias.

Puede definirse la hacienda pública como "La-coordinación económica activa (en acción) creada por los habitantes en un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes a las que -- aquellos no podrían proveer individualmente, fin -- que ella logra por la aplicación de medios tomados, en su mayor parte, de la riqueza privada, en forma de contribuciones obligatorias." (22).

Las características esenciales que ostenta -- son las siguientes:

a).- Es una "Hacienda de Erogación", desde que en el Estado lo dominante es el concepto financiero -- del "equilibrio" del presupuesto y del ejercicio, --

(22).- J. Payette, Temas de Contabilidad pública, Buenos Aires 1949, Fasc. I, pág. 16, Fac. -- de Ciencias Económicas.

es decir, que debe recabarse de los contribuyentes lo estrictamente necesario para la atención de los servicios públicos; no interesa en ella el acrecentamiento del "patrimonio" o "capital", como ocurre en la hacienda privada de producción.

b). - Pero es también una "hacienda divisa y com- - puesta", pues además de los organismos que inte- - gran el núcleo central erogativo, concurren diver- - sas haciendas anexas, con autarquía financiera y - administrativa (servicios personificados) de igual naturaleza y otras de índole productiva (empresas- del Estado), las que actúan en diversas sedes, co- rrespondiendo al central la dirección, supervisión o control supremo, según la naturaleza o el grado- de descentralización. Es por ello que los recursos de las atribuciones vienen a integrar la hacienda- de erogación, en tanto que las percepciones de las entidades paraestatales, integran la hacienda de - producción.

c). - Es de existencia ilimitada, ya que, a diferen- cia de la hacienda privada (individual o social), - cuya vida reconoce siempre un término, la pública- se reputa permanente, como lo son las necesidades- sociales que dan origen y como lo es el Estado en- su carácter de persona jurídica, en cuyo nombre se desempeña la hacienda pública.

d).- Es de índole coactiva, ya que los habitantes del Estado no pueden substraerse a formar parte -- del mismo, contrariamente a lo que ocurre en la -- asociación privada, que es por definición voluntaria y, por ende, no pueden eximirse de contribuir al sostenimiento de las necesidades sociales.

e).- Es una "hacienda dependiente", desde el punto de vista administrativo, toda vez que quien ejecuta la gestión (poder administrador) debe someterse al cumplimiento del plan o mandato señalado por el órgano volitivo (poder legislativo);

f).- Tiene poder de predominar las funciones administrativas ya que ellas se dan con sentido unifor
me.

Históricamente, desde el momento en que se es establece el poder público, aún en sus formas más em
brionarias éste ha requerido contar con recursos -- suficientes para la satisfacción de las necesida--
des sociales; de modo que son válidos los antece--
dentes consistentes en que en las tribus nómadas --
o guerreras, el jefe toma una parte considerable --
del botín siendo considerados como legítimos el --
tributo y los despojos que pasaban sobre los venci
dos, y en que, en los pueblos agrícolas, el jefe --
percibe un tanto de las cosechas o tiene señalado--
un lote de las tierras, aparte de la contribución--

privada con armas durante la guerra y con el trabajo en los tiempos de paz. Con esos inicios, deviene una larga evolución que corre hasta nuestros días, y en que la hacienda pública encuentra su mejor afianzamiento a través del llamado "derecho del presupuesto", que se integra con una triple intervención del poder legislativo, como órgano volitivo:

- a).- En la determinación de los ingresos;
- b).- En la fijación de los gastos, y
- c).- En la aprobación o rechazo de la cuenta de ejecución del presupuesto (23).

Ya refiriéndonos a nuestro medio, se observa que la institución de las Secretarías dentro de la organización del Poder Ejecutivo es quizá, la que tenga mayor antigüedad en la vida independiente de México, pues, apenas iniciado el movimiento de Dolores, y en medio de la confusión de los primeros momentos, Don Miguel Hidalgo intentó en Guadalajara en diciembre de 1810, la organización de un gobierno con Secretarios, uno con el carácter indeterminado de Estado y del Despacho y otro el de Gracia y Justicia. Poco después vino la Constitución de Apatzingan, de octubre de 1814, y si bien

(23).- F. Flora, Manual de la Ciencia de la Hacienda, Madrid, 1918, Librería de G. de V. Suárez, T.I. pág. 27.

su vigencia fué precaria constituye la primera que dió bases completas para la organización del poder público, y así el Supremo Gobierno compuesto de tres individuos impuso como necesaria para la eficacia de sus determinaciones, la firma de uno de los secretarios que estableció en el artículo 134- y que fueron, uno de Guerra, otro de Hacienda y el tercero que se llamaría especialmente de Gobierno.

Al consumarse la independencia, la Junta Suprema Provisional Gubernativa aprobó el Reglamento de 8 de noviembre de 1821 para el Gobierno interior y exterior de las Secretarías de Estado y del Despacho Universal, fijando en él la organización y competencia de las cuatro que creara y que fueron, la de Relaciones Exteriores e Interiores, la de Justicia y de Negocios Eclesiásticos, la de Hacienda Pública y la de Guerra con encargo de lo perteneciente a Marina.

A partir de ese momento, las Constituciones Mexicanas se pueden separar en dos grupos: Las Centralistas y las Federalistas. Las primeras siempre incluyeron entre sus preceptos la enumeración de las Secretarías, en tanto las federalistas encomendaron esa enumeración a las leyes secundarias; pero se aprecia ya invariablemente la mención entre ellas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Públi

co (24).

Resulta interesante la referencia a dicha Secretaría en uno de los primeros Informes Presidenciales, al del General Guadalupe Victoria, al clausurarse las sesiones del Congreso General, el 21 de mayo de 1825; "Ahora, por lo que respecta al manejo y dirección de la Hacienda, son inmensos los trabajos que se han hecho y los que se tienen preparados, sería menester mucho tiempo para entrar en su detalle, y así contrayéndome a los resultados propios de este ramo, las Cámaras deberán quedar entendidas que el Ejercicio ha sido pagado por quincenas adelantadas, que los Almacenes militares están provistos, que la lista civil está satisfecha, que el último préstamo se ha realizado ventajosamente, que se ha pagado a los cosecheros de tabaco sus existencias y créditos, que se ha extinguido una parte de la deuda, que no existe ya papel moneda, que se ha adquirido una cantidad bien considerable de fusiles y de toda clase de pertrechos, que se han puesto en diversos puntos fondos cuantiosos para compra de buques que se ha introducido un sistema de orden y de economía que-

(24).- La Hacienda Pública de México a través de los informes presidenciales. (A partir de la Independencia hasta 1963, publicaciones históricas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Méx. 1963, Vol. I. pág. 18-19.

ha ahorrado gruesas sumas, y, finalmente que la administración del dinero público sólo espera para consolidarse y perfeccionarse, la resolución sobre algunos proyectos y consultas pendientes en el Cuerpo Legislativo".

Es también conveniente mencionar, dado que ello indica las primeras proyecciones de las Dependencias que nos ocupa, ahora desde el punto de vista histórico, que el Soberano Congreso Constituyente Mexicano, en decreto de 21 de septiembre de 1824, dictó las "Reglas para la administración de la Hacienda Pública de la Federación en los Estados", contándose entre las disposiciones entonces emitidas, las siguientes: supresión de los intendentes, Ministros de Cajas Generales y Foráneas, y todos los empleados en la administración de rentas, excepto los reservados a la Federación, estableciéndose, en cambio, un Comisario General para los ramos de Hacienda, Crédito Público y Guerra; determinación de las atribuciones de tales Comisarios. (25).

(25). - La Hacienda Pública de México a través de los informes presidenciales. (A partir de la Independencia hasta 1963, publicaciones históricas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1963, Vol. I, pág. 19).

Posteriormente, tanto en la Ley de 23 de Febrero de 1861, de Don Benito Juárez, como en la de 13 de mayo de 1891, del Régimen del General don Porfirio Díaz, hay coincidencia en el establecimiento de seis Secretarías: Relaciones Exteriores, Gobernación, Justicia e Instrucción Pública, Fomento y Hacienda y Crédito Público y Guerra y Marina. Se puede notar que en la segunda ley citada, se agregó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el ramo de Comercio; y que se crea una nueva Secretaría, la de Comunicaciones y Obras Públicas; y agregándose a la Secretaría de Instrucción Pública y Bellas Artes.

En la vigente Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, se especifican las funciones que corresponden a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, destacando entre, otras varias, las siguientes:

- I. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones impositivas, y las leyes de ingresos del Departamento del Distrito Federal.
- II. Cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes;
- III. Cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos del Distrito Federal, en los tér-

minos de la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y las leyes fiscales correspondientes (artículo 31).

Esta función genérica de cobro y gasto del dinero público es la más característica de la hacienda pública y dada su importancia para el equilibrio y desarrollo de toda comunidad, es explicable que desde los tiempos más remotos la propia función se haya gestado, si bien, lógicamente, asumiendo formas rudimentarias, según hemos visto.

b).- EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y LOS ORGANOS ADMINISTRATIVOS QUE AUTORIZA PARA LA EMISION Y EJECUCION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL.

Muy recientemente fue expedido el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (28 de diciembre de 1979 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de dicho mes y año), esgrimiéndose en los considerandos del mismo, tanto la necesidad de establecer las facultades de los funcionarios y la competencia de las diversas unidades administrativas de dicha Dependencia, como la conveniencia de los ciudadanos de conocer con precisión y claridad cuáles son las facultades de los distintos órganos de la misma.

Declara desde luego el Reglamento, que la propia Secretaría citada tiene a su cargo el despacho de los asuntos que le encomiendan la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República (artículo 1o).

Así, la dependencia se ocupa, en suma de lo fiscal, por lo que cabe aquí introducir una mención doctrinaria: viene la palabra "fisco" del latín "fiscus", que designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado. En España se llamó -- Fisco o Cámara del Rey al tesoro o patrimonio de la Casa Real; y erario al tesoro del Estado. Pero este concepto del Fisco ha sido superado, nominado ahora, la hacienda del Estado, razón por la cual ha sido definido en los siguientes términos:

"Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo" (26).

(26) .- Ernesto Flores Zavala, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Los Impuestos, México, 1974, Ed. Porrúa, S.A. pág. 20

Consecuentemente, por materia fiscal debe entenderse toda aquella cuestión que se refiere a la Hacienda Pública. Debe aclararse que el Tribunal Fiscal de la Federación desde resolución del pleno emitida el 16 de noviembre de 1937 precisó el concepto, al expresar "Debe atribuirse el carácter de fiscal a cualquier ingreso del erario, toda prestación pecuniaria en favor del Estado, sin que interese distinguir si el deudor es un particular, persona física o moral, algún establecimiento que tiene en cierto aspecto funciones estatales, o algún ente público, ya sea entidad federativa u organismo municipal. Es decir, lo que le dá el carácter de fiscal a un crédito, es la circunstancia de que el sujeto activo de él sea el poder público, y no afecte al sujeto pasivo para precisar el carácter de la prestación adeudada; el sujeto activo, y no pasivo, proporciona el criterio necesario para precisar si la relación jurídica es de naturaleza fiscal." (27).

Aclarando lo anterior, es obvio que, genéricamente, es la Secretaría de Hacienda (en última instancia el Estado) la dependencia o autoridad que tiene cargo esencial de recavar los impuestos y de cidir lo relativo a ellos; pero dado el amplio ám-

(27). - Ernesto Flores Zavala. Ob. Cit. pág. 20-21.

bito de la actividad fiscal, su reglamentación interior contempla específicamente los diversos funcionarios y unidades administrativas encargados de emitir y ejecutar actos administrativos en la propia materia fiscal.

Dejando los funcionarios para inciso posterior nos ocuparemos ahora de las unidades administrativas, bastando para señalar la complejidad de esta área que el Reglamento previene lo relativo a: Unidades Administrativas centrales, Unidades administrativas regionales y unidades de la desconcentración administrativa, y que solamente las primeras ascienden al número de 70, es decir, La Secretaría tiene, únicamente como unidades administrativas centrales, setenta direcciones. De ahí, que sólo aludamos a las más importantes si bien iniciamos la mención con el órgano más importante, previsto en el Reglamento, aparte y antes que las unidades que resume el artículo 2o. y que se describen en el Capítulo VIII del propio reglamento.

a).- La Tesorería de la Federación.- Con los lineamientos que consigna dicho reglamento, se regula por la Ley Orgánica de la propia tesorería. (Artículo 1o. de la misma Ley).

Su competencia para emitir y ejecutar actos administrativos en materia fiscal, claramente se

desprende de sus siguientes funciones:

- 1.- Fijar en cantidades líquidas el importe de los créditos a favor del Gobierno Federal, que deba hacer efectivos, una vez determinados y fijados previamente por las autoridades competentes;
- 2.- Recaudar los fondos provenientes de la ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación y por conceptos distintos que tenga derecho a percibir el Gobierno Federal por cuenta propia o ajena.
- 3.- Aplicar el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el Código Fiscal de la Federación, para hacer efectivos los créditos de toda clase en favor del Gobierno Federal y otros cuyo cobro está encomendado a la Tesorería de la Federación, que para el efecto se considerarán como créditos fiscales, de acuerdo con las prevenciones legales respectivas, excepto cuando el origen y exigibilidad de los mismos se rijan por otras leyes.
- 4.- Unificar los procedimientos de recaudación, -- concentración y distribución de los fondos provenientes de la ejecución de la Ley de Ingresos de la Federación, así como de los de otra procedencia que se destinen a formar el patrimonio de organismos descentralizados, empresas de participación estatal o para otros fines (artículos 2o. fracciones II, III y VII de la Ley Orgánica de la Tesorería -

de la Federación).

Las referidas funciones desempeñadas por la Tesorería de la Federación:

- 1.- Directamente por medio de las distintas dependencias que la integran;
- 2.- Por conducto de organismos subalternos, y
- 3.- Por conducto de organismos auxiliares.

Son organismos subalternos de la Tesorería, exclusivamente por lo que se refiere al desempeño de las funciones enumeradas en el artículo 2o.:

- I.- Las Aduanas Marítimas y Fronterizas;
- II.- Las Oficinas Federales de Hacienda, y
- III.- Las dependencias de las Secretarías y Departamentos de Estado, a las que, permanentemente o accidentalmente, se les encomiende alguna de dichas funciones.

Y son organismos auxiliares de la propia Tesorería, en los casos en que las leyes u otras disposiciones les encomienden permanentemente o accidentalmente el desempeño de alguna de las funciones de éstas:

- I.- Las tesorerías de los Poderes Federales Legislativos y Judicial;
- II.- Las dependencias de los Gobiernos de los Estados y Municipios; del Distrito Federal; los orga--

nismos descentralizados, las sociedades de participación estatal, y

III.- Los particulares legalmente autorizados.

Así pues, el cobro de toda clase de créditos a favor del Gobierno Federal y la percepción de fondos y valores para otros conceptos, a que tenga derecho el mismo o por cuenta ajena, se hará por la Tesorería de la Federación, directamente, o por conducto de sus organismos subalternos y auxiliares (artículo 3o. a 7o. de La Ley Orgánica).

Consecuentemente, también figuran como órganos autorizados por la reglamentación interior para la emisión y ejecución de actos administrativos en materia fiscal.

b).- La Dirección General de Oficinas Federales de Hacienda pues, entre sus atribuciones, se cuentan las consistentes en solicitar, en caso conveniente, la práctica de auditorías a los causantes de impuestos; comunicar las resoluciones de dispensa de aseguramiento fiscal, suspensión de cobro y autorización de pago de créditos fiscales en parcialidades, actos todos de carácter administrativo y relativos a la materia fiscal.

c).- La Dirección General de Aduanas.- Ya que, dentro de su función esencial de dirigir la organización y funcionamiento de las aduanas o secciones -

aduaneras marítimas, fronterizas, interiores y de otro tipo, así como estudiar su establecimiento o clausura, tiene las atribuciones siguientes:

- 1.- Vigilar la aplicación del Crédito Aduanero, leyes, reglamentos y disposiciones en la materia;
- 2.- Comunicar a las aduanas del país lo referente a permisos de importación y exportación, aplicación de subsidios y exenciones, otorgamiento de garantía, etc.;
- 3.- Resolver las controversias arancelarias tomando en cuenta si es necesario, el dictamen de la Comisión Nacional de Criterio Arancelario;
- 4.- Conceder exenciones de impuestos, reducciones o franquicias que establezcan las leyes, tratados o convenios internacionales; así como prórrogas o ampliaciones de plazos; y aprobar las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente;
- 5.- Investigar, y en su caso, iniciar, tramitar y resolver los casos de contrabando, tenencia ilegal de mercancías, inexacta clasificación arancelaria y demás infracciones.

d).- Dirección General de Auditoría Fiscal Federal.

También esta Dirección constituye un órgano emisor o ejecutor de actos en materia fiscal, pues entre sus atribuciones figura la de cancelar el re

gistro de los contadores públicos independientes - autorizados por la Secretaría para dictaminar con- efectos fiscales los estados financieros de los -- causantes, cuando existan irregularidades en la -- presentación de los dictámenes de los que se deri- ve evasión de impuestos. Desde luego, enmarcada es ta función dentro de la fundamental de practicar a los causantes, auditorías y verificaciones físicas de activos, para comprobar el cumplimiento de sus- obligaciones fiscales, así como prestar servicios- técnicos de auditoría y asesoría en materia conta- ble, a las dependencias de la Secretaría que lo so liciten.

e).- Dirección General del Impuesto sobre la Renta.

Toda vez que su facultad principal consiste - en administrar el impuesto sobre las erogaciones - por remuneración al trabajo personal, vigilar el - cumplimiento de la Ley del Impuesto sobre la Renta y consignar las infracciones que se cometan a es- tas disposiciones a la Procuraduría Fiscal de la - Federación, es obvio que tal órgano realiza actos- administrativos en la materia fiscal.

f).- Dirección General de Ingresos Mercantiles.- - Lo propio ocurre con esta otra Dirección, ya que - se encarga de vigilar controlar y revisar el pago- del impuesto sobre Ingresos Mercantiles; integrar-

y manejar el Padrón de Causantes; y tramitar y resolver las solicitudes de los causantes sobre las devoluciones de impuestos pagados indebidamente.

g).- Dirección General de Impuestos Interiores.

Tiene esta Dirección, como atribución de mayor relevancia, la administración, coordinación, control y vigilancia de los impuestos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los que cobran las Direcciones del Impuesto sobre la Renta, la de Ingresos Mercantiles, Aduanales y Tenencia y Uso de Automóviles; debiendo pues estudiar, tramitar y resolver los asuntos relativos a gravámenes que administra, así como cancelar plazos para el pago de éstos y ordenar devoluciones en los casos procedentes.

h).- Dirección General de Registro Federal de Automóviles.

También este órgano de la Secretaría de Hacienda realiza sistemáticamente actos administrativos de naturaleza fiscal, en razón de que sus funciones más importantes son: Valorizar los documentos que presenten los interesados para acreditar la propiedad o legítima posesión de los automóviles y su estancia en el país, y en su caso hacer la inscripción definitiva o provisional que proce-

da; hacer las investigaciones requeridas para verificar la exactitud de los pagos hechos por concepto de impuestos de importación de automóviles, y declarar prescrita la acción del fisco federal para liquidar y hacer efectivos impuestos de importación causados por la introducción de los vehículos; y vigilar la aplicación de las demás disposiciones fiscales relacionadas con automóviles o sus transacciones.

i).- Dirección General del Registro Federal de Causantes.

En síntesis, sus funciones consisten en inscribir y controlar a todos los causantes de impuestos federales y asignarles su número definitivo de registro, así como expedirles sus cédulas personales o de establecimientos; dictar las normas necesarias para regular la inscripción y registro de los causantes; y por conducto de inspectores revisar los registros de las oficinas locales de Hacienda; establecer indicadores fiscales que permitan estudiar la situación de los causantes.

j).- Procuraduría Fiscal de la Federación.

Representa a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, teniendo tam-

bién la atribución de elaborar proyectos de leyes, decretos, reglamentos y otras disposiciones de carácter general en materia fiscal, así como promover una pronta y expedita administración de justicia en esta materia.

También debe dictaminar en todos los asuntos-jurídicos que le encomiende el Secretario, Subsecretarios y Oficial Mayor de la Secretaría; e investigar la comisión de infracciones fiscales e imponer las acciones correspondientes así como formular, contestaciones y recursos ante los Tribunales de la República.

Igualmente, ha de denunciar al Ministerio Público Federal los delitos oficiales que cometan -- quienes prestan sus servicios en la Secretaría y -- los delitos fiscales cometidos en perjuicio del -- Fisco Federal; y proponer al Secretario la interposición ante la Suprema Corte de Justicia del recurso de revisión fiscal.

Tales son los principales órganos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que llevan a cabo, de modo ordinario, la realización de actos administrativos en materia fiscal, mismos que, como veremos en su oportunidad, pueden dar lugar eventualmente a la interposición de recursos por los particulares afectados.

Por ahora, hemos de agregar, ya que hemos hecho mención de los indicados órganos de la Secretaría de Hacienda una referencia doctrinaria de gran relevancia en orden a los efectos de este trabajo. Trátese precisamente del concepto de los órganos de la Administración, toda vez que el Estado es el encargado de la satisfacción de los intereses colectivos para ese objeto el se organiza en una forma especial adecuada, misma que constituye la administración pública, que desde el punto de vista formal, es el organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales, y, desde el punto de vista material, es la actividad del propio organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia tanto en sus relaciones con otros organismos semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión.

Dicha administración no tiene, ni como tampoco la tienen el poder Legislativo o Judicial, una personalidad propia, ya que constituyen la personalidad misma del Estado.

Pero, si la personalidad de éste es única, la amplitud de la función administrativa impone la necesidad de crear múltiples órganos que se caracte-

rizan por ser esferas especiales de competencia, - apreciándose que entre el Estado y tales órganos - no puede existir ninguna relación de carácter jurídico, pues para ello sería necesario que los dos - términos de la relación disfrutasen de una persona lidad jurídica, lo cual no ocurre con los órganos, que no constituyen sino una parte de la personalidad jurídica del Estado, que no son sino esferas - de competencia cuyo conjunto forman la competencia misma del Estado. (No se puede concebir relación alguna entre el todo y alguna de sus partes).

Consecuentemente, los órganos, que son unidades entre las que se divide la competencia que le corresponde en materia administrativa, no tienen - derechos propios y carecen por ende de personalidad, pero, como afirma Gabino Fraga, "este no es - obstáculo para que el derecho objetivo regule la - situación de los diversos órganos dentro de lo que es precisamente la organización administrativa; de no existir un régimen jurídico que ligue y relacione a los diferentes órganos estatales, la organización pública tampoco existiría; y es precisamente la ley la que hace la distribución de facultades - entre los órganos de la administración, y si ésta - a primera vista hace perder la unidad del Poder, - por quedar erigidos varios órganos autónomos con - la facultad de realizar actos administrativos, tal

consecuencia no se produce porque precisamente la organización administrativa está basada en la existencia de relaciones entre los diversos órganos -- que la integran en forma de conservar la unidad necesaria para la existencia del Poder. (28).

Así pues, los actos administrativos (específi- camente en materia fiscal) que realizan los órga- nos que hemos mencionado de la Secretaría de Ha- cienda, se imputan directamente a ésta y en última instancia, dada la unidad del Poder, al Estado.

Otro aspecto de suma importancia, los órganos de la Administración pueden separarse en dos cate- gorías: Unos que tienen carácter de autoridades y otros que tienen carácter de auxiliares.

Si está frente a un órgano de autoridad cuan- do la competencia otorgada a un órgano implica la facultad de realizar actos de naturaleza jurídica que afecten la esfera de los particulares y le im- ponen a éstos sus determinaciones es decir, cuando el referido órgano está investido de facultades de decisión y ejecución; pudiendo suceder que sólo -- tengan la facultad de decisión unos órganos, y que la ejecución de sus determinaciones se lleve a ca- bo por otro órgano diferente.

(28).- Gabino Fraga. Ob. Cit. pág. 123.

En cuanto a los órganos auxiliares, son aquellos cuyas facultades se reducen a la competencia necesaria para coadyuvar a las autoridades y para preparar los elementos necesarios a fin de que éstas puedan tomar sus resoluciones. Así que pueden ser: Órganos de preparación, que son los que realizan todas las funciones necesarias de preparación técnica y material de los asuntos que los órganos de autoridad deben decidir, y órganos consultivos (colegiados o unitarios) cuya opinión puede recabarse por las autoridades, para considerarla en la formulación de sus decisiones. Ejemplo de estos últimos, lo constituye el cuerpo de Asesores Técnicos del Oficial Mayor de la Secretaría de Hacienda.

c) .- FUNCIONARIOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO Y REGLAMENTACION.

La Administración Pública, en cuanto uno de los elementos de la personalidad del Estado, requiere personas físicas que formen y exterioricen la voluntad de éste. Así pues es necesario distinguir entre el órgano y su titular, pues en tanto que el primero representa una unidad abstracta, una esfera de competencia, el titular representa una persona concreta que puede ir variando sin que se afecte la continuidad del órgano. Para ello se impone precisar el concepto y las diferencias en-

tre altos funcionarios, funcionarios y empleados como tema doctrinario previo a la mención de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda.

En cuanto a los altos funcionarios, los señala claramente el artículo 108 de la Constitución Federal; Senadores y Diputados al Congreso de la Unión; Magistrados de la Suprema Corte de Justicia; Presidente de la República; Secretarios del Despacho; Procurador General de la República; Gobernadores y Diputados de los Estados.

Respecto al concepto y distinción entre funcionarios y empleados, el tema ha sido muy controvertido, pero la mayor parte de los autores se inclinan en favor del criterio vertido por Bielsa, al expresar que: "Funcionario Público es el que, en virtud de designación especial y legal ya por decreto ejecutivo, ya por elección y de manera continua bajo formas y condiciones determinadas en una esfera de competencia, constituye o concurre a constituir y a expresar o ejercitar la voluntad del Estado, cuando esa voluntad se dirige a la realización de un fin público; ya sea actividad jurídica o social." (29).

(29).- Rafael Bielsa. Derecho Administrativo, Buenos Aires, 1956. Ed. Roque de Palma, Pág. 263.

En suma: la diferencia se basa en el carácter representativo de los funcionarios, pues funcionario es el que representa al Estado a través del órgano de competencia del que es titular. Lo representa tanto frente a otros órganos del Estado o entidades públicas, como frente a los particulares y en las relaciones internas con los servidores delente estatal. Es a la vez autoridad, por que generalmente tiene funciones de decisión y es trabajador de confianza.

En cambio, el empleado es la persona física - que desempeña un servicio material, intelectual o de ambos géneros, a cualquier órgano del Estado mediante nombramiento o inclusión en listas de raya - y que no tiene facultades de decisión, ni representa al órgano como tal, frente a otros órganos ni - frente a los particulares. (30).

De conformidad con lo anterior, son funcionarios de la Secretaría de Hacienda, los Servidores del Estado que representan a los órganos de ésta y a ella misma y que tienen funciones de decisión - y/o de ejecución en las materias que son competencia de la propia Secretaría, específicamente en la fiscal.

Desde luego, el funcionario de mayor jerar -

(30). - Acosta Romero, Ob. cit. pág. 303-304.

quía en esa dependencia es el Secretario, cuyas -- funciones, congruentes en su alto carácter, son -- principalmente las siguientes:

- 1.- Dirigir la política monetaria y crediticia, -- los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la federación.
- 2.- Proyectar y calcular los ingresos y egresos de la federación y del departamento del Distrito Federal y estudiar y formular los proyectos de sus leyes de ingresos y otras disposiciones impositivas;
- 3.- Llevar la contabilidad y cobrar los derechos, impuestos, productos y aprovechamientos federales y del Distrito Federal, y formular, controlar y vigilar los presupuestos de egresos respectivos;
- 4.- Proponer al ejecutivo federal los proyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes relativas a los asuntos de la competencia de la secretaría y del sector paraestatal coordinado con la propia secretaría;
- 5.- Celebrar convenios en materia de coordinación fiscal con las entidades federativas;
- 6.- Adscribir orgánicamente las unidades administrativas a que se refiere el reglamento interior (artículo 5 de éste).

El propio reglamento contempla la existencia-

de tres subsecretarios, a saber: de hacienda y crédito público, de ingresos y de inspección fiscal - (artículo 2o.), teniendo cada uno las facultades principales siguientes:

- 1.- Recibir en acuerdo a los titulares de las unidades administrativas de su adscripción y resolver los asuntos que sean competencia de las mismas, -- así como conceder audiencia al público;
- 2.- Someter al secretario los anteproyectos de leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes en los asuntos de la competencia de las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad;
- 3.- Planear todo lo relativo a dichas unidades (Artículo 6o.).

En cuanto al Oficial Mayor tiene la atribución esencial entre otras varias de proporcionar apoyo administrativo a las unidades de la Secretaría para planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades.

Respecto a las facultades del Procurador Fiscal de la Federación y del Tesorero de la Federación, destacan las consistentes en planear para aprobación superior, las actividades de las unidades administrativas que integran sus dependencias, y someter al Secretario los anteproyectos de leyes

y demás disposiciones referentes a las unidades administrativas adscritas a su responsabilidad (artículo 8).

Las facultades que más nos interesa poner de relieve corresponde a la Tesorería de la Federación y consisten en:

1.- Recaudar, concentrar, custodiar, vigilar y situar los fondos provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos de la Federación, y otros conceptos que deba percibir el Gobierno Federal por cuenta propia o ajena, y

2.- "Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos o responsabilidades que le sean radicados y ordenar y pagar los gastos y honorarios de ejecución respecto a dichos créditos; así como establecer las reglas para determinar los honorarios que corresponden a depositarios, interventores o administradores, y a terceros en dichos procedimientos de ejecución" (artículo 23, Fracciones III y IV).

También es relevante a los efectos de nuestro trabajo, la facultad de dicho órgano de "Resolver los recursos administrativos en la materia de su competencia" (frac. XXX del mismo artículo acabado de citar).

CAPITULO III

EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL Y
SU EJECUCION POR EL ORGANO ADMINISTRATIVO-
DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PU-
BLICO.

- a).- La Dirección de Auditoría Fiscal.
- b).- La Denuncia, Investigación, Orden y -
Visita Domiciliaria.
- c).- Procedimientos de Ejecución.

a). - LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.

Dentro de las numerosas funciones de esta Dirección, hemos de citar en seguida las que guardan mayor vinculación con nuestro tema, y que el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda puntualiza en los términos que en seguida transcribimos y después comentaremos.

"VI.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y reconocimientos así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales.

VII.- Requerir de los contribuyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en las materias a que se refiere la Fracción I de este artículo.

(Dicha Fracción I del artículo 62 que es el que se cita se refiere a las materias de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los aduanales y de tenencia o uso

de vehículos).

VIII.- Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias de auditoría; inspecciones, verificaciones, reconocimientos y demás actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales y a los organismos -- fiscales autónomos que corresponda, aportándose -- los datos y elementos necesarios para que dichas -- autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

IX.- Informar a la Procuraduría Fiscal, de la presunta comisión de delitos fiscales y oficiales -- de que tengan conocimiento con motivo de sus actua -- ciones.

La Dirección de Auditoría Fiscal estará a car -- go de un Director, auxiliado por el Subdirector de Auditoría y por el Jefe y el Subjefe del Departa -- mento de Auditoría; así como por los auditores e -- inspectores que sean necesarios..."

En el amplio comentario que las aludidas atri -- buciones de la citada Dirección ameritan, hemos de decir, por principio de cuentas, que en el nuevo -- Código Fiscal de la Federación (31), se emiten nue

(31).- Publicado en el Diario Oficial de la Federa -- ción el día 31 de Diciembre de 1981, y en -- vigor a partir del 1o. de Octubre de 1982.

vas definiciones de los créditos del fisco y se introduce uno nuevo: Las aportaciones de Seguridad Social.

Como preámbulo al concepto de cada uno de ellos debe expresarse como lo hace dicho nuevo ordenamiento, que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; la federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente, y en cuanto a los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad no están obligados a pagar impuestos (artículo 10.).

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos "Son las Contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las Fracciones II y III de este artículo".

II.- Aportaciones de seguridad social, "Son las Contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son substituídas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en

materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el propio Estado.

III.- Derechos "Son las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación".

Respecto de las aportaciones de seguridad social, se especifica que cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen dicha seguridad o presten los servicios a que se refieren "Los Derechos", las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social o de derechos respectivamente.

En cuanto a los recargos, las sanciones y los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas (Artículo 20.).

Los aprovechamientos son definidos por separado en dicho ordenamiento, al expresarse en el artículo 30. que son "Los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de -

las contribuciones de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las Empresas de Participación - Estatal." Los Productos se definen como "Las Con--traprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bie--nes del dominio privado".

También define el Código el concepto genérico dentro del cual los anteriores se ubican al expresar en su artículo 4o. que "Son Créditos fiscales-- los que tengan derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de con--tribuciones, de sus accesorios o de sus aprovecha--mientos, incluyen de los que deriven de responsabi--lidades que el Estado tenga derecho a exigir de --sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese--carácter y el Estado tenga derecho a percibir por--cuenta ajena".

Cabe aclarar, con referencia al artículo 2o., citado, que remite al 21, que en el penúltimo pá--rrafo de éste último se proviene respecto de la indemnización que menciona el 2o., que el cheque re--cibido por las autoridades fiscales que sea presen--tado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al co--

bro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre de 20% del valor de éste y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo (recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno; los gastos de ejecución y multa por infracción a disposiciones fiscales).

El monto del cheque y la indemnización por el impago, se requerirán y se cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediera.

Dado que hemos hecho mención del Código Fiscal, cabe decir ahora que en nuestro derecho positivo podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias en materia fiscal, a saber: La Ley de Ingresos, las leyes y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación.

Las leyes de ingresos de la Federación son expedidas por el Congreso de la Unión de cada año, y no contienen sino una enumeración de los ingresos que puede percibir la misma Federación dentro de cada ejercicio fiscal. En cuanto a las entidades federativas, sus legislaturas expiden tanto las leyes de ingresos del erario local, como las leyes

de ingresos de los municipios que las integran, de conformidad con lo establecido en el artículo 115-fracción II de la Constitución. Respecto al Distrito Federal, el Congreso de la Unión expide las leyes de ingresos.

En lo que atañe a las disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, son: Las Leyes, reglamentos, circulares y las demás disposiciones que las aclaran y precisan.

Se establecen en estas leyes los elementos esenciales del impuesto: Sujeto, Objeto, Cuota, Procedimiento para la determinación del crédito fiscal, sanciones, recursos del causante contra las violaciones de la ley, etc. Por lo general se expide un reglamento por el Ejecutivo con referencia a cada ley, para hacer posible su aplicación, y además las circulares y demás disposiciones para su mejor cumplimiento.

En relación al Código Fiscal, merece atención especial porque, como asienta Flores Zavala, contiene, en normas de derecho positivo, los más avanzados principios de las ciencias de las finanzas en materia tributaria. Señala el propio autor aludido que el primer Código de esa naturaleza fué expedido en nuestro medio el 30 de diciembre de 1938, si bien tuvo un tímido antecedente en la ley

de percepciones generales de la Federación de 31 de diciembre de 1937, que solo estuvo en vigor en el año de 1938. Antes no existía un ordenamiento que recogiera estos principios que se habían dejado a la lucumbración doctrinal. En 1966 fué expedido el que acaba de ser substituido por el vigente y representó el primer esfuerzo serio para reunir en un solo cuerpo de leyes, las normas más generales del derecho tributario. (32).

El vigente a que se refería el aludido autor era el publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967 mismo que estuvo en vigor hasta el 30 de septiembre de 1982, pues al día siguiente fué substituído por el que ya mencionamos, que rige a partir de entonces y en él cual se regula ahora lo relativo a la denuncia, investigación, orden y visita domiciliaria, que corren a cargo de la Dirección de Auditoría Fiscal, observándose que sobre ésta proviene su reglamento (33). Las directrices siguientes:

1.- Se crea la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal como una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

(32). - E. Flores Zavala: Ob. Cit. pág. 240.

(33). - Publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 16 de marzo de 1972.

2.- Dicha dirección estará a cargo de un director que necesariamente deberá tener título de Contador Público, y contará con el personal que le asigne dicha Secretaría.

3.- Tal Dirección ejercerá las facultades señaladas en el artículo 83 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación vigente (se refiere esta norma de remisión al Código Fiscal anterior de 1967, apreciándose que en términos generales dicho artículo y sus relativos corresponden a 42 relativos del Nuevo Código de la Materia, como hemos de corroborar en el inciso que sigue).

4.- La propia Dirección General de Auditoría Fiscal Federal proporcionará por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que considere convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resoluciones respectivas en relación con los créditos que en las mismas se consignent (artículos del 1o. al 4o. del citado reglamento).

Así pues, y según hemos visto la mencionada dirección encuentra su regulación directa en el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en su propio reglamento y, por --

emisión que éste señala, en el Código Fiscal el --
cual especifica las funciones de la multicitada Di
rección, al tenor de las disposiciones que en se--
guida procuramos resumir.

b).- LA DENUNCIA, INVESTIGACION, ORDEN Y VISITA
DOMICILIARIA.

De conformidad con el artículo 42 del vigente
Código Fiscal, norma equivalente a la del 83 del -
ordenamiento abrogado, y al que remite el Reglament
to de la Dirección General de Auditoría Fiscal, la
Secretaría de Hacienda y Crédito Público (específic
camente dicha dirección, según el artículo 3o. del
reglamento de la misma dirección), a fin de comprob
ar que los contribuyentes o responsables solida--
rios han cumplido con las disposiciones Fiscales, -
o comprobar la comisión de los delitos fiscales; -
estará facultada para:

1.- Rectificar los errores aritméticos que aparezc
can en las declaraciones;

2.- Requerir a los contribuyentes para que compa--
rezcan ante sus oficinas, dar contestación, bajo -
protesta de decir verdad a las preguntas que se --
les formulen; a reconocer firmas, documentos, bien
es o mercancías; exhiban en su domicilio, establec
cimientos o en las oficinas de las propias autori--
dades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la -

contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran;

3.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías;

4.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales;

5.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte;

6.- Recavar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones;

7.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria del Ministerio Público para ejercer la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Debe destacarse en este punto que las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda (Auditoría Fiscal) tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante

del Ministerio Público Federal, Las Autoridades -- fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistintamente o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. (Artículo 42).

Debe aclararse que la denuncia en cuanto tema con que se inicia este inciso del presente trabajo, no es la referida en naturaleza penal que menciona el artículo acabado de citar, sino la mera participación del conocimiento a la autoridad fiscal de - vinculaciones de carácter tributario. En efecto, - en este campo las leyes suelen disponer que el contribuyente, y en su caso terceras personas, tengan, aparte de la obligación de contribuir, el deber de informar, así, un causante y un sujeto exento por - circunstancias especiales, tienen por igual la - - obligación de participar a la autoridad, por ejemplo, sus ingresos o el conjunto de operaciones realizadas en un tiempo predeterminado; más la denuncia no persigue, como la petición en orden fiscal, una respuesta específica, pues su pretensión característica es la formal participación de conocimiento: denuncia el contribuyente que mensualmente presenta su manifestación de ingresos; denuncia el -- tercero retenedor cuando presenta la lista de los - causantes a quienes ha retenido el importe del tributo; y denuncia el tercero obligado a la simple -

comunicación, cuando señala la procedencia de un bien o el destino de un pago en sus documentos contables. "La denuncia dice Briseño Sierra no produce, desde luego actividad especial, pero tiene un destinatario y por ello es un derecho dinámico. En seguida, debe añadirse que constriñe a la autoridad en sus términos, con independencia de las facultades de calificación y revisión de las manifestaciones. Lo cierto es que por la denuncia, el exactor no puede alegar desconocimiento y, para efectos de la prescripción, el plazo corre a partir de la fecha de la propia denuncia..." (34).

Respecto a esta Institución de la denuncia netamente fiscal, se previene en el Código de la materia que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (auditoría fiscal), exigirá la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes procediendo en forma simultánea o sucesiva a realizar uno o varios de los actos siguientes:

1.- Hacer efectiva al contribuyente o responsable-

(34).- Humberto Briseño Sierra, Derecho Procesal Fiscal, México 1975, Cárdenas, Editor y Distribuidor, pág. 98.

solidario una cantidad igual a la contribución que hubiere determinado en la última declaración.

2.- Embargar precautoriamente los bienes o la negociación; e

3.- Imponer la multa que corresponda en los términos del propio Código Fiscal. (artículo 41).

En los casos de omisión de denuncia, así como en los supuestos contemplados por el artículo 42 - del Código Fiscal (para comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales o para comprobar la comisión de delitos fiscales) (35), la Dirección General de Auditoría Fiscal debe proceder a la investigación correspondiente, librando desde luego la orden de visita que ha de reunir los requisitos de los actos administrativos que son:

1.- Constar por escrito;

2.- Señalar la autoridad que lo emita;

3.- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;

4.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido (cuando se ignora el nombre-

(35). - Los responsables solidarios con los contribuyentes están señalados taxativamente en el artículo 26 del Código Fiscal.

de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación; y si se trata de órdenes que determinen la responsabilidad solidaria, se señalará, además la causa legal de la responsabilidad) (artículo 38 del Código Fiscal).

Pero en la orden de visita, además de los requisitos acabados de mencionar, se deberá indicar:

- 1.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita;
- 2.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser substituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La substitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Por lo demás las personas designadas para efectuar la visita lo podrán hacer conjuntamente o separadamente.

El modo de realización de la visita es el siguiente: desde luego, se llevará a cabo en el lugar o lugares señalados en la orden relativa. Si al presentarse los visitantes a tal lugar no estuviere el visitado o su representante se procederá al aseguramiento de la contabilidad y de los bienes y mercancías, entendiéndose la diligencia con-

la persona que ahí se encuentre, y se dejará citatorio con la misma persona para que el visitado o su representante los esperen a horas determinadas del día siguiente; si no lo hicieren, la visita se iniciará y desarrollará con quién se encuentre en el lugar visitado. Al iniciarse ésta, los visitadores (personal de auditoría fiscal) que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de esta visita. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas, notificando al visitado la substitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con los que están practicando.

Por su parte, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades el acceso al lugar o lugares objeto de la misma,

así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitado res podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por estos y sean ane xados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita, así como permitir la veri ficación de bienes y mercancías.

Los visitantes podrán recoger la contabili-- dad para examinarla en las oficinas de la autori-- dad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes-- supuestos:

1.- El visitado, su representante o quién se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden;

2.- Existan sistemas de contabilidad, regis-- tros o libros sociales, que no estén sellados, - - cuando deban estarlo conforme a las disposiciones-- fiscales;

3.- Existan dos o más sistemas de contabili-- dad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieran los avisos o de claraciones presentados.

4.- Se lleven dos o más libros sociales simi-- lares con distinto contenido;

5.- No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita (omisión de denuncia).

6.- Los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o -- cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

7.- Se desprendan, alteren o destruyan, parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra -- que se logre el propósito para el que fueron colocados.

8.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad solo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

9.- Si el visitado, su representante o la persona con quién se entienda la visita se niega a -- permitir a los visitantes el acceso a los lugares

donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores.

Sobre tales supuestos, en el caso en que los visitantes recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, con la que se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimiento del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales donde se levantará el acta final.

De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Durante el desarrollo de la visita los visitantes, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros, u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito, al visitado o a la persona con quien se entienda la dili-

gencia previo inventario que al efecto formulen.

Con las mismas formalidades de que se acaba de hacer mérito, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

En el caso de que al cierre del acta final se levantara ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitantes que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quién se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta, de la que se dejará copia al visitado.

Hay casos excepcionales de conclusión anticipada de las visitas en los domicilios fiscales, a saber:

- 1.- Cuando el visitado, antes del inicio de la visita, hubiere presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos legales.

.. m

2.- En los supuestos previstos por el artículo 58 del Código Fiscal, es decir cuando el visitado se encuentre en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del propio código de la materia. (36).

También puede la dirección general de auditoría ejercer facultades indagatorias fuera de una visita domiciliaria; ello, cuando solicite de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, dando así lugar a un proceso de investigación netamente fiscal, que debe ajustarse a los siguientes lineamientos:

1.- La solicitud (de las autoridades fiscales) se-

(36) - Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando:

I.- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate...

notificará en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren;

2.- En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos;

3.- Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante;

4.- En el citatorio de comparecencia, que deberá cumplir los requisitos de todo acto administrativo fiscal especificados en el artículo 38, se deberá indicar también:

a).- El lugar donde debe efectuarse la comparecencia, que será una oficina pública en la misma población del domicilio del contribuyente;

b).- La autoridad ante la cual tendrá lugar la comparecencia; cuando las autoridades fiscales, al ejercer las citadas facultades de comprobación, conozcan de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales los darán a conocer en forma circunstanciada al contribuyente o responsable solidario, sin que el oficio respectivo constituya resolución fiscal.

Todas las directrices de que hemos hecho mérito en éste inciso b) del presente trabajo, se encuentran contenidas en el articulado del título --tercero del nuevo Código Fiscal, título que ocupa "De las facultades de las autoridades fiscales", (artículo 33 a 69). Desde luego, entre esas facultades figura la de puntualizar los adeudos al fisco, de la que se deriva su obligación de exigir su pago pero esto es ya materia de nuestro siguiente inciso.

c).- PROCEDIMIENTOS DE EJECUCION.

"Las autoridades fiscales expresa el artículo 145 del código citado exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución..."

Un aspecto previo a dicho procedimiento lo --ofrece la práctica de embargo precautorio para asegurar el interés fiscal que opera antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o --sea exigible, cuando a juicio de la autoridad fiscal hubiera peligro de que el obligado se ausente, enagene u oculte sus bienes, o realice cualquier --maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el

plazo se hiciera dentro de los planos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo. Por lo demás, éste quedará sin efecto si la autoridad no emite dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Pero si dentro de ese plazo la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de -- ejecución, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución se suscita cuando las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requieren de pago al deudor y éste no cubre en el acto. Es entonces cuando dichas autoridades deben proceder como sigue:

- 1.- A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enagenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.
- 2.- A embargar negociaciones, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y

los accesorios legales.

El procedimiento se desenvuelve en la siguiente forma: el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio -- del deudor y practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan en el artículo 137 del código en cita (37). De esta diligencia se levantará acta pormenorizada, de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma, acta que deberá llenar todos los requisitos del acto administrativo de índole fiscal los cuales hemos especificado.

(37).- Cuando la notificación se efectúa personalmente y el notificador no encuentre a quien deba -- notificar, le dejará citatorio en el domicilio, -- sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro -- del plazo de seis días, a la oficina de las autoridades fiscales. Tratándose de actos relativos al -- procedimiento administrativo de ejecución, el cita -- torio será siempre para la espera antes señalada -- y, si la persona citada o su representante legal -- no esperaren, se practicará la diligencia con -- quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. Si las notificaciones se refirieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, -- se causarán a cargo de quien incurrió en el incum -- plimiento, los honorarios que establezca el regla -- mento de este Código.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que - se hicieren necesarios, mismos a los que los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente, y los cuales tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según se trate, respectivamente de embargos de bienes raíces o de negociaciones. La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados, a satisfacción de las autoridades fiscales.

Los gastos de ejecución y los recargos, en su caso, se harán efectivos conjuntamente con el crédito principal, sin necesidad de notificación ni - de otras formalidades esenciales, por lo que en el procedimiento se embargarán bienes bastantes, pudiendo ampliarse el embargo en cualquier momento, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales. Los gastos de ejecución comprenden - los honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos, así como las erogaciones que se realicen con motivo del remate, de la venta o de la intervención de los bienes embargados.

Por su parte, la persona con quien se entiende la diligencia de embargo, tendrá derecho a seña

lar los bienes en que éste se deba trabar sujetándose a un orden que va del dinero, en primer lugar a los inmuebles en último sitio; y derecho también a designar dos testigos.

Si el deudor o cualquier otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza para llevar adelante el procedimiento de ejecución; y si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificio o casas señaladas para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia. En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga que se guarda dinero o valores. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras, el mismo ejecutor trabará embargos en los muebles cerrados y en su contenido, y lo sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán

abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario, por un experto designado por la propia oficina. -- Otro caso que puede darse es que no sea factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación: Entonces el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; y para su apertura se seguirá el acabado de expresar.

Paralela a la institución ejecutiva del embargo, se encuentra la de intervención, que se dá -- cuando las autoridades fiscales embargan negociaciones comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda. En tal supuesto, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador de la misma. ✓

El matíz esencial de la intervención radica -- en que el interventor encargado de la caja deberá retirar los ingresos netos de la negociación intervenida y entregarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. En cuanto al interventor administrador, tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos

poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley para ejercer actos de dominio y administración, para pleitos y cobranzas, etc. no quedando supeditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes. Y tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.

Una tercera institución ejecutiva es la del remate, que, en la materia fiscal, entrañará que la enagenación de bienes embargados procederá:

- 1.- Al sexagésimo primer día de practicado el embargo;
- 2.- En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se pague al momento del requerimiento;
- 3.- Cuando el embargado no proponga comprador dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se practicó el embargo;
- 4.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

Por lo general, toda enagenación deberá hacerse en subasta pública, que se celebrará en el lo-

cal de la oficina ejecutora si bien la autoridad podrá designar otro lugar para las venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

En cuanto a tiempo, el Código Fiscal previene que el remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó el precio que deberá servir de base, debiéndose hacer la convocatoria cuando menos diez días antes del remate. Esta se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

Es importante señalar que, para beneficio del embargado, en tanto no se hubiere rematado, enajenado o adjudicado los bienes, éste podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo (Normas contenidas en el Código Fiscal): Título quinto ("De los procedimientos administrativos") Capítulo III ("Del procedimiento administrativo de ejecución"), Sección Primera ("Disposiciones generales"), Segunda ("Del embargo"), Tercera ("De la intervención") y Cuarta ("Del remate") artículos 134 a 195.

Para finalizar el presente capítulo hemos de-

sintetizar la siguiente vinculación de conformidad con el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, compete a la Dirección General de Auditoría Fiscal:

- 1.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias como auditorías, inspecciones, verificaciones y reconocimientos;
- 2.- Requerir de los contribuyentes y demás obligados la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales;
- 3.- Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones, reconocimiento y demás actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos fiscales (artículo 62, fracciones VI a VIII).

Así pues, correspondiendo a Auditoría, las investigaciones, visitas y demás atribuciones indicadas, deberán proporcionar por escrito los resultados obtenidos en el ejercicio de sus funciones a las dependencias administradoras de los impuestos, indicando los elementos y datos que consideren convenientes o necesarios para que dichas dependencias estén en posibilidad de dictar las resolucio-

nes respectivas en relación con los créditos que - en las mismas se consignen, y en ningún caso la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal dará - créditos en cantidad líquida (artículo 4o. del Reglamento del Funcionamiento de dicha Dirección).

La vinculación con la Tesorería de la Federación se establece en primer término a través de la Ley de esta dependencia, pues al tenor del artículo 8o. el cobro de toda clase de créditos a favor del gobierno federal y la percepción de fondos y - valores por otros conceptos, a que tenga derecho - el mismo o por cuenta ajena, se hará por la Tesorería de la Federación, directamente, o por conducto de sus organismos subalternos y auxiliares; y al - tenor del artículo 9o., los cobros y percepciones - provenientes de la recaudación se justificarán de - acuerdo con las disposiciones legales o resolucio - nes de autoridad competente; se comprobarán con la expedición de los documentos oficiales correspon - dientes y, en el acto, se registrarán en la conta - bilidad de la Tesorería o del organismo receptor.

Se establece también la relación entre auditoría y tesorería muy especialmente a través del artículo 23, fracción IV, del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues dispone que compete a la Tesorería de la Federa - ción:

"...IV.- Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos o responsabilidades que le sean ordenados y ordenar y pagar los gastos y honorarios de ejecución respecto de dichos créditos; así como establecer las reglas para determinar los honorarios que correspondan a depositarios, interventores o administradores, y a terceros en dichos procedimientos de ejecución".

Desde luego, en la relación que estamos estableciendo entra en juego el reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación. (38).

Pues en él se dispone que la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos o auxiliares, liquidarán los créditos a favor del gobierno federal que hubieren sido determinados por las autoridades u organismos competentes por los particulares o por la propia Tesorería cuando ésta sea legalmente competente, aplicando las cuotas, tasas, tarifas o sanciones que establezcan las disposiciones legales aplicables (artículo 2o.), disponiendo así mismo, que las autoridades y organismos competentes, una vez que determine la existencia de créditos, a favor del gobierno federal.

(38) - Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de octubre de 1964.

Los comunicarán a la tesorería de la Federación o directamente a los organismos subalternos correspondientes, enviándoles los documentos que se relacionen con la determinación del crédito y, en su caso, los bienes que se hubieren embargado y decomisado. Para la comunicación se utilizarán las formas y modelos establecidos por las leyes especiales, según la naturaleza del crédito, y en los cuales constará los elementos esenciales que sirvan o hayan servido de base para determinarlo o liquidarlo. Si no hay formularios o modelos especiales, la comunicación deberá de contener, por lo menos, los siguientes datos:

- 1.- Nombre de la autoridad u organismo que lo expida;
- 2.- Número de orden y fecha del oficio, liquidación, permiso, concesión, autorización, resolución, acta o contrato;
- 3.- Nombre y domicilio del sujeto a quien debe exigirse el pago del crédito;
- 4.- Concepto e importe del crédito, o las bases para su liquidación, expresando los elementos legales de su origen y período que comprenda, en su caso;
- 5.- Fecha en que el crédito sea exigible, cuando de acuerdo con las leyes especiales pueda determi-

narse;

6.- Fecha desde la cual proceda el cómputo de recargos cuando se causen de acuerdo con las leyes especiales, señalando el por ciento o tasa aplicable (artículo 3o.).

Ya en el artículo 5o. del propio reglamento de la ley orgánica de la Tesorería de la Federación, se establece directamente el ligamen con el código fiscal (y consecuentemente con el procedimiento de ejecución que hemos examinado), pues estatuye que una vez determinados y fijados los créditos en cantidad líquida la Tesorería de la Federación o sus organismos subalternos y auxiliares, notificarán en los términos del Código Fiscal a los deudores o presuntos deudores, las resoluciones respectivas y los emplazarán para que les den cumplimiento dentro de los términos que según el caso fije el mismo ordenamiento o las leyes especiales. Y en el artículo 24, párrafo segundo, se reitera la remisión a dicho Código, al disponer que es facultad exclusiva de la Tesorería de la Federación, de sus organismos o de la oficina recaudadora de su dependencia directa, aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, para lo cual deberán ajustarse a las prescripciones que sobre el particular establece el Código Fiscal de la Federación y éste Reglamento. En este punto, es de

decirse que en tal Reglamento se consignan varias normas relativas al secuestro administrativo y al remate (artículos 24 al 65), pero en términos generales son coincidentes con los que ya estudiamos, contenidas en el Código Fiscal, en razón de lo cual nos remitimos a lo ya expuesto en lo que atañe al procedimiento administrativo de ejecución.

Tras todo lo expuesto en este capítulo, es de resumirse que las órdenes y notas de visita domiciliaria son actos administrativos de naturaleza fiscal, que deben reunir las formalidades generales y especiales que previene el Código Fiscal para asumir validez, aclarándose que dichos actos son llevados a cabo por la Dirección General de auditoría fiscal federal, encargándose del procedimiento ejecutivo consecuente, la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos y auxiliares.

Cabe citar aquí la parte que nos interesa de dos tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que precisan la naturaleza de la orden de visita y al valor de las formalidades del acta suscrita:

"VISITAS DOMICILIARIAS, ORDEN QUE SE PRACTIQUEN ES RECLAMABLE EN AMPARO DESDE EL MOMENTO DE SU EXPEDICION, NO ES UN ACTO DE TRACTO SUCESIVO.- La or

den de practicar una visita domiciliaria para auditoría fiscal, en sí misma considerada, no constituye un acto de tracto sucesivo, sino que se perfecciona en el momento mismo en que es autorizada por la autoridad competente para emitirla; y si bien los actos de su ejecución pueden prolongarse en el tiempo, tales notas no constituyen sino la consecuencia legal y directa de esa orden..." (39).

"PRUEBA DOCUMENTAL EN JUICIO FISCAL. TRATANDO SE DE VISITA DOMICILIARIA, AL APRECIAR SU EFICACIA PROBATORIA SE PUEDE EXAMINAR SI SE CUMPLIERON LOS REQUISITOS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.".- Es evidente que al exigir el artículo 16 Constitucional que tratándose de visitas domiciliarias se observen las formalidades prescritas para los cateos y que de esto se levante al concluirlos un acta -- circunscrita en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia o negativa por la autoridad que practique la diligencia, garantiza que el ocupante del domicilio tenga conocimiento del objeto de la visita, compruebe la veracidad de lo que se asiente en el acta y sepa lo que se haga constar como resultado y consecuencia de la visita.

(39).- Séptima época, tercera parte, A.R. 918/73 y otros.

En esas condiciones, impugnando el valor del documento, la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación está en lo justo al ocuparse de esos puntos al sentenciar, máxime que en el estudio de la validez de la resolución reclamada está incluido necesariamente el examen de los hechos que le sirven de base y que no son otros que los que hicieron -- constar en el acto, cuya eficacia depende, en lo -- probatorio de que se haya apegado al artículo 16 -- en cita," (40) .

(40) .- Sexta Epoca, tercera parte, Vol. CXXXIII, -
pág. 88.

CAPITULO IV
LOS MEDIOS DE DEFENSA DE LOS
PARTICULARES

- a) .- El de Revocación.
- b) .- El de Oposición al Procedimiento.
- c) .- El de Nulidad de Notifi-
caciones.

a) .- EL DE REVOCACION.

La generalidad de los publicistas admite que el proceso administrativo ha carecido hasta hoy y probablemente seguirá careciendo todavía, de un contenido propio, enteramente distinto del contenido del Derecho Procesal judicial, resultando así que las formas, los conceptos, la estructura casi toda del procedimiento administrativo están inspirados en las formas, en los conceptos, en la estructura del procedimiento judicial, estimándose que la causa esencial de esta situación es de carácter histórico, pues el procedimiento judicial es más antiguo; estaba ya construido cuando se pensó en someter a una regulación jurídica el procedimiento administrativo, de suerte que la tradición ha pesado en la normación del proceso administrativo. (41).

Asentamos lo anterior porque, entre otros muchos aspectos, la concepción civilista ha influido notoriamente en materia de recursos, como se aprecia en la ya antigua definición de Escriche: "Recurso es la acción que queda a la persona condenada en juicio para poder acudir a otro juez o tri-

(41).- Antonio Carrillo Flores, La Justicia Federal y la Administración Pública, México, 1973, Ed. Porrúa, S.A. pág. 91-92.

bunal en solicitud de que se enmiende el agravio - que cree habersele hecho." (42).

Y en la contemporánea de destacada autora Argentina: "Recurso es un acto jurídico mediante el cual la parte que se considera perjudicada o agraviada con una resolución judicial, pide la reforma o anulación, total o parcial, de la misma, dirigiéndose para ello a un Tribunal de mayor carácter jerárquico y generalmente colegiado." (43).

Pero no deja de apreciarse que basta con situar el recurso en el ámbito administrativo para tener el concepto de dicha institución. Y en éste punto vemos que resulta más adecuado a lo administrativo la definición de Ignacio Burgoa, formulada en los siguientes términos: "El recurso se considera como un medio de prolongar un juicio o proceso ya iniciado, y su objeto consiste precisamente en revisar la resolución o proveído por él atacados, bien sea conformándolos, modificándolos o revocándolos." (44).

(42). - Joaquín Escriche, Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia, Paris, 1863, - Librería de Rosa y Bouret, pág. 1418.

(43). - María E. Itzigsohn de Fischman, "Recursos en el proceso civil", en enciclopedia Jurídica Omeba, T. XXIV, pág. 136.

(44). - Ignacio Burgoa, El Juicio de Amparo, México, 1978. Ed. Porrúa, S.A. pág. 182.

Como vemos, en esta definición no hay restricción o mención del carácter judicial del recurso; de modo que puede encauzarse el recurso administrativo substituyéndose los términos "Juicio o Proceso" (que sí son ideas de contenido judicial) por el de "Procedimiento", que es notoriamente más amplio que aquéllos y que, por ende puede comprender un proceso específicamente administrativo.

Precisamente en tal sentido es presumible que el Código Fiscal contemple el capítulo destinado a los "Recursos Administrativos" contenidos en el título V, destinado a la reglamentación "de los procedimientos administrativos".

En la Sección Primera del indicado capítulo, que contiene "Disposiciones generales", se dispone que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

- 1.- El de Revocación.
- 2.- El de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.
- 3.- El de Nulidad de Notificaciones (artículo 116).

Más, antes de abordar el examen de cada uno de ellos, es conveniente señalar algunas generalidades de los recursos administrativos.

Desde luego, y como hace notar Briseño Sierra se infiere que el Recurso Administrativo es un Derecho de Instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido, agregando, sin embargo, que la teoría de los recursos no es un tema que se encuentre doctrinalmente perfeccionado. (45).

En primer término, debe hacerse la obvia aclaración de que son distintos los recursos administrativos de los contenciosos administrativos; Los primeros son medios de impugnación netamente administrativos y se interponen ante la autoridad administrativa, en el caso que nos interesa las autoridades fiscales; los segundos, pertenecen al ámbito del contencioso-administrativo, noción que puede definirse desde el punto de vista formal y desde el punto de vista material. Desde el punto de vista formal, el contencioso-administrativo se define en razón de los órganos competentes para conocer las controversias que provoca la actuación administrativa, cuando dichos órganos son Tribunales especiales llamados tribunales administrativos. Desde el punto de vista material, existe el contencioso-administrativo cuando hay una controversia entre el particular afectado en sus derechos y la admi--

(45).- Briseño Sierra. Ob. Cit. pág. 100-101.

nistración, con motivo de un acto de ésta última.
(46)

En nuestro medio, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sido el Tribunal Contencioso-Administrativo que pudieramos considerar tradicional habiendo sido seguido por otro aún más característico de la competencia en general, en materia administrativa: El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, cuya Ley fué expedida en 1971. (47).

Precisado lo anterior, volvemos a los recursos administrativos previstos por el Código Fiscal y observamos que él que consigna en primer término es el de Revocación: ¿En que consiste este recurso?

En el campo del proceso judicial procede solo contra los Decretos y los Autos no apelables, y su objeto es que se rescinda la resolución contenida en esas determinaciones, sea para sustituirla por otra que el recurrente considere legal o para que aquella quede sin efecto; estando sujeto el recurso a las normas siguientes:

1.- Las sentencias no pueden ser revocadas por el-

(46) - Gabino Fraga. Ob. Cit. pág 454.

(47) - Publicada en el Diario Oficial de 17 de marzo de 1971.

Juez que las pronunció;

2.- Se distingue del de apelación en que éste último se tramita y resuelve por el Tribunal de Alzada, mientras que la revocación la tramita y decide el mismo Juez que pronunció la resolución recurrida, o el que lo substituya en caso de recusación o excusa;

3.- La Revocación debe pedirse por escrito dentro de las 24 horas siguientes a la notificación, y se substancia con un escrito por cada parte y la resolución del Juez, que debe pronunciarse dentro del tercer día. La resolución es irrecurrible porque sólo dá lugar al juicio de responsabilidad.

4.- El Recurso de Revocación se denomina de reposición cuando se interpone ante el Tribunal Superior. (48).

En lo esencial, tales nociones pueden adecuarse a la revocación administrativa, pues ésta se opone ante la autoridad fiscal que emitió el acto, si bien en el Código fiscal los supuestos de procedencia están taxativamente limitados y son pocos, estando precisados por el artículo 117 en los siguientes términos:

"El recurso de revocación procederá contra --

(48).- E. Pallares, Ob. Cit. pág. 580.

las resoluciones definitivas que:

- I.- Determinan contribuciones omitidas o accesorios.
- II.- Dicten las autoridades aduaneras.
- III.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley".

En tales casos, el interesado podrá optar por impugnar el acto a través del recurso de revocación o promover directamente, contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación -- (Artículo 125).

De conformidad con el criterio de la Suprema-Corte de Justicia, la revocación en materia administrativa sigue los lineamientos que a continuación se resumen:

- 1.- La facultad que tienen las autoridades administrativas para reconsiderar sus resoluciones, revocándolas, no existe cuando deciden una controversia sobre aplicación de las leyes que rigen en su ramo, creando derechos en favor de terceros, o cuando las resoluciones crean derechos a favor de las partes interesadas, pues esos derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior, dictada en el mismo asunto.
- 2.- Los actos de las autoridades administrativas -

que han sido legalmente fundados en las leyes o reglamentos que los rigen, no otorgan derechos a sus titulares y, por tanto, su revocación por las propias autoridades, no es violatoria de garantías -- constitucionales. (49).

3.- Cuando el acto administrativo es contrario a la ley, no puede engendrar derechos ni producir -- consecuencias jurídicas, sino, a lo más, una aparente situación legal, cuya destrucción no implica lo que en términos técnicos se denomina privación de un derecho; por tanto, las autoridades administrativas pueden revocar en tales casos sus propias resoluciones, sin incurrir en violación de garantías individuales. (50).

b).- EL DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO.- El recurso de oposición al procedimiento administrativo de -- ejecución procederá contra los actos que:

1.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos 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 gastos de ejecución;

2.- Se dicten en el procedimiento administrativo --

(49).- Quinta Epoca, tomo LXXI, Pág. 3089.

(50).- Quinta Epoca, tomo LXXI, Pág. 660.

de ejecución cuando se alegue que éste no se ha --
ajustado a la ley;

3.- Afecten el interés jurídico de terceros en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal. (51). (Artículo 118).

Por tanto, este recurso es oponible por el causante afectado (en los primeros supuestos de procedencia) y por un tercero que afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados o que sostenga tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, siempre y cuando los derechos o bienes no hubieren sido enajenados o rematados y aplicado su producto a cubrir el crédito fiscal adjudicados al fisco federal, aún cuando todavía no haya vencido el plazo normal de 45 días.

En cuanto a los momentos en que el propio re-

(51).- Previene dicho artículo que "El tercero que afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados o que sostenga tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, no podrá hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución 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. --
(normalmente 45 días).

curso de oposición, caben las siguientes hipótesis:

1.- Cuando se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajuste a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo podrán 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.

2.- Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratara 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 (artículo 127 del Código Fiscal).

c).- EL DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

Este recurso procederá en contra de las notificaciones que se hagan en contravención de las -- disposiciones legales.

La procedencia de la interposición del propio recurso se sitúa entre dos hipótesis genéricas: la primera cuando el particular afectado manifiesta -- conocer el acto impugnado; y la segunda, cuando ma

nifiesta no tener conocimiento de dicho acto.

En el primer supuesto, el particular señala - que ha tenido conocimiento del contenido del acto - impugnado y que no se le notificó válidamente, y - entonces deberá presentarlo conjuntamente con el - recurso de revocación o con el de oposición al pro-cedimiento administrativo de ejecución expresando - los agravios que le causa dicho acto impugnado. La - autoridad, previo pronunciamiento sobre la legali- - dad de la notificación, examinará si el recurso -- que se acumula fué interpuesto oportunamente y só- - lo en caso afirmativo lo resolverá.

En el segundo supuesto, cuando el afectado ma-nifiesta que no tiene conocimiento del acto, debe - él comparecer dentro de los quince días siguientes - a la interposición del recurso ante la autoridad - ejecutora para que haga de su conocimiento el acto, - sin perjuicio de lo que se resuelva en el recurso. - Si no comparece se tendrá por no interpuesto. El - recurrente tendrá treinta días de plazo para inter-poner el recurso de revocación o el de oposición - al procedimiento administrativo de ejecución, se--gún sea el caso, el que se acumulará al de nulidad - de notificaciones. Si se declara la nulidad de la - notificación, la autoridad resolverá el otro recur-so; en caso contrario, lo desechará (artículos 119-

129) .

La nulidad no es otra cosa que la invalidez de la notificación en este caso. Y notificación, ya decía Escriche, "Es el acto de hacer saber alguna cosa jurídicamente, para que la noticia dada a la parte le pare perjuicio en la omisión de lo que se le manda o intima, o para que le corra término" (52). Más una definición breve y atinada es la de Pallares: "La notificación es el medio legal por el cuál se dá a conocer a las partes o a un tercero el contenido de una resolución judicial" (53). Podemos adecuar la propia definición acabada de citar a nuestra materia tan sólo con subsistir el término "Judicial" por "administrativa" ya que la nulidad de que se trata se interpone contra notificaciones relativas a una resolución administrativa.

Por ello, es imperativo aludir a las notificaciones de los actos administrativos, para resumirlos lineamientos legales a que están sujetas; así encontramos los siguientes rubros:

1.- Formas de comunicación de las notificaciones.

a).- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, re

(52).- Escriche. Ob. Cit. pág. 1283.

(53).- E. Pallares. Ob. Cit. pág. 472.

querimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos;

b).- Por correo ordinario o telegrama, cuando se trate de actos distintos de los acabados de señalar;

c).- Por estrados, en los casos que señalen las leyes fiscales;

d).- Por edictos, únicamente en caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca el representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional (artículo 134 del Código Fiscal).

2.- Lapso de producción de efectos:

a).- Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique;

b).- Lugares en que deben hacerse.-

Las notificaciones deberán hacerse en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes deba notificarse se presentan el día hábil siguiente al en que se haya dictado la resolución.

c).- Si no se efectúan en dichas oficinas, se ha-

rán en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones;

3.- Notificación personal. - Cuando la notificación deba hacerse personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales;

4.- Las notificaciones por estrados. - Estas se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación;

5.- Las notificaciones por edictos. - Se llevará a cabo mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican (artículos 134 a 140 del Código Fiscal).

Precisamente cuando la autoridad no se ciñe a todo el conjunto de estos requisitos, de suerte --

que alguno o algunos falte o haya sido realizado de modo indebido, es que puede devenir el recurso de la nulidad de actuaciones, el cual, según hemos visto ha de ser acompañado o seguido, según el caso, del de revocación o del de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Así, si la autoridad fiscal declara la nulidad de la notificación, deberá resolver el otro recurso; y si ésta no es declarada, desechará el otro recurso que sea motivo de que ella se haya interpuesto.

Así pues, si ha habido deficiencias en la notificación de resoluciones definitivas que determinen contribuciones omitidas o accesorios; que dicten las autoridades aduaneras o que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, el recurso de nulidad ha de ser acompañado del de revocación.

Si ha habido deficiencias en la notificación de actos que impliquen cobro en exceso de la oficina ejecutora o extinción de créditos fiscales, o cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley, o afecten el interés jurídico del tercero propietario de bienes o titular de derechos, el recurso de nulidad debe ser seguido de oposición a dicho procedi-

miento.

Cabe agregar, en cuanto a la relación de los recursos con el Tribunal Fiscal, que el de revocación es de interposición optativa para el interesado antes de acudir a dicho tribunal; pero los demás recursos administrativos deberán agotarse previamente a la promoción del juicio ante el propio Tribunal (artículo 120).

Desde luego y tal es el cariz esencial de los recursos administrativos, el escrito de interposición de los mismos, de cualquiera de ellos, deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución (artículo 121).

Finalmente, hemos de resumir las prescripciones del Código Fiscal relativas al trámite y resolución de los recursos administrativos, expresando desde luego que en ellos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones; en cuanto a las pruebas supervenientes, podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, quedando las demás pruebas a la prudente apreciación de la autoridad.

Respecto a la resolución de la autoridad, ésta deberá dictarla y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso, estimando la ley que el silencio de la propia autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, y el recurrente podrá decidir entre esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La resolución deberá expresar con claridad los actos que se modifiquen, y si la modificación es parcial se indicará el momento del crédito fiscal correspondiente.

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- 1.- Desecharlo por improcedente.
- 2.- Confirmar el acto impugnado.
- 3.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- 4.- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- 5.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya (artículos 130 a 133).

Examinada ya la normativa del Código Fiscal referente a los recursos administrativos, es conducente transcribir la definición genérica más aceptada entre los publicistas: "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 y la inoportunidad del mismo." (54)

Como se aprecia, los tres recursos administrativos que contempla el nuevo Código Fiscal entran en dicha definición compartiendo así los elementos característicos siguientes:

- 1.- La existencia de una resolución administrativa

(54).- Gabino Fraga, Ob. Cit. pág. 445.

- que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente;
- 2.- La fijación de un plazo dentro del cual debe interponerse el recurso;
 - 3.- Los requisitos de forma u elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso;
 - 4.- La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
 - 5.- La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución.

Gabino Fraga menciona que otro de los elementos característicos del recurso administrativo consiste en la fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse (55). Mas tal afirmación la hace en virtud de que el Código Fiscal abrogado, en su artículo 162 que regulaba en lo principal el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, tenía un párrafo final que expresaba:

"La oposición al procedimiento ejecutivo será resuelta en todos los casos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público". Pero se aprecia que en artículo correspondiente del nuevo Código Fiscal,

(55).- Gabino Fraga. Ob. Cit. pág. 445.

que es el 118, no se conserva dicha alusión, misma que motivó al ilustre maestro para expresar que -- "La oposición debe ser resuelta por la autoridad superior, o sea la Secretaría de Hacienda" (56). Pero nos atrevemos a opinar que la mención de tal dependencia en el Código anterior no era para precisar rango alguno de la autoridad, pues de la propia Secretaría forman parte los distintos órganos que pueden realizar actos y, por ende conocer de los recursos, de modo que la sola cita de "La Secretaría de Hacienda" no establecía rango alguno de la autoridad. Es por ello que consideramos que tal mención era sólo para recalcar que el recurso administrativo no sale de la esfera de competencia de la propia Secretaría, precisamente por ser administrativo-fiscal. De ahí, que concluyamos que la omisión en el artículo 118 del nuevo Código del -- aludido párrafo final del 162 del Código Anterior, se encuentra justificada.

Por de pronto, en cuanto a las autoridades en cuyo turno hemos limitado nuestro estudio, aunque el Código vigente no hace referencia específica a los órganos de la Secretaría ante los cuales se interpondrán los recursos, estimamos que ellos son la Dirección General de Auditoría Fiscal y la Teso

(56).- Idem. pág. 451.

rería de la Federación, y sus organismos subalternos y auxiliares, aclarándose que si bien la oficina ejecutora sí está mencionada expresamente en el Código al referirse éste a los recursos (artículo-126), es para el exclusivo efecto de hacer valer - ante ella el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pues no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal.

Finalmente, en procura de precisar la naturaleza de los recursos administrativos, es de estimarse que no constituyen verdaderos juicios, ya -- que son meras revisiones que de sus actos efectúa la propia administración para deshacer sus errores, si los hubiere, pues falta en ello la verdadera -- controversia, la discusión: el particular reclama, aduciendo en verdad, los fundamentos legales pertinentes, y la administración penetra en el fondo de la reclamación, pero lo proveído por ella es resultado de una mera labor de revisión en que ha faltado la controversia ordenada y profunda que caracteriza al juicio. Así, no constituye un verdadero - acto jurisdiccional, sobre todo si se observa que no hay una autoridad distinta de las partes que resuelva la controversia (57). De ahí, precisamente

(57).- Carlos García Oviedo. Instituciones de Derecho Administrativo, Sevilla, 1927, pág. 384.

la diferencia esencial con los recursos propios -- del contencioso-administrativo, ya que este procedimiento es materialmente jurisdiccional.

Es de agregarse que la observación de Acosta-Romero, en el sentido de que "no hay disposición -- precisa en la legislación administrativa que dé -- una pauta general acerca de la autoridad a quién -- corresponde decretar la ineficacia y, en su caso, -- la anulación en aquellos supuestos en que se debe -- realizar este procedimiento (administrativo)" (58), es aplicable a los recursos de la misma índole, -- pues no hay norma específica en el Código Fiscal -- que determine cuáles órganos singularizados han de conocer de ellos, ya que sólo hay alusiones, salvo el caso de la oficina ejecutora, a "las autorida-- des fiscales". Por tanto, y considerando que, como hemos visto en el curso de este trabajo, figuran -- generalmente, como autoridad ordenadora, la Direc-- ción General de Auditoría Fiscal Federal, y como -- ejecutora la Tesorería de la Federación y sus orga-- nismos subalternos y auxiliares, debe reformarse -- el Código Fiscal vigente a efecto de que en su ar-- tículo se precise que tales son los órganos que -- dictan (ambos) y ejecuta el segundo, los actos ad-- ministrativos en materia fiscal, y que por ende, --

(58).- Acosta Romero. Ob. Cit. pág. 163.

ante uno u otro, según el caso, deberán ser inter-
puestos los recursos administrativos especificados
en el Título Quinto del propio ordenamiento citado.

ciones de seguridad social y los derechos por el servicio que presta el Estado o por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación (contribuciones).

QUINTA.- La denuncia fiscal es la participación de conocimiento a la autoridad fiscal de vinculación de carácter tributario, y con lo cual cumplen los particulares su deber de información en el ámbito de las contribuciones.

SEXTA.- La omisión de denuncia en el plazo legal, determina la intervención de la Dirección General de Auditoría Fiscal a efecto de comprobar las causa y en todo caso asegurar el interés fiscal, sea mediante pago provisional, embargo precautorio, o requerimiento y, en su caso, imposición de multa.

SEPTIMA.- También se manifiestan especialmente las atribuciones de dicha Dirección a través de la orden de visita domiciliaria, de la realización de la visita misma y de la solicitud de documentación fiscal, así como del proceso indagatorio subsiguiente a la propia solicitud.

- OCTAVA.- El procedimiento administrativo de ejecución se suscita cuando las autoridades - fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requieren de pago al deudor y éste no cubre en el acto.
- NOVENA.- De conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación y Reglamento de dicha Ley, la autoridad facultada para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, es la Tesorería de la Federación.
- DECIMA.- Y toda vez que en nuestras leyes en materia fiscal generalmente figuran, como autoridad ordenadora, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y, como ejecutora, la Tesorería de la Federación y sus organismos subalternos y auxiliares, debe reformarse el Código Fiscal a efecto de que en su articulado se precise -- que tales son los órganos que dicten y ejecuten los actos administrativos en la propia materia fiscal federal, y que, -- por ende ante uno u otro, según el caso, deberán ser interpuestos los recursos ad

ministrativos de que dispone el particular (revocación, oposición al procedimiento y nulidad de notificaciones) en contra de los actos administrativos-fiscales que éste considere ilegalmente lesivos.

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

- María Díez Manuel. El Acto Administrativo. Tipográfica Editora Argentina. Buenos Aires. 1956.
- Olivera Toro Jorge. Manual de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México. 1976.
- J. Payette. Temas de Contabilidad Pública. Buenos Aires. 1949.
- F. Flora. Manual de la Ciencia de la Hacienda. Madrid. 1918. T.I.
- Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa S.A. Méx. 1980.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La Hacienda de México a través de los informes presidenciales a partir de la Independencia hasta 1963. Publicaciones históricas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México. 1963.
- Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, los Impuestos. Ed. Porrúa, S.A. Méx. 1974.
- Bielsa Rafael. Derecho Administrativo. Ed. Roque de Palma. Buenos Aires. 1956.
- Acosta Romero Miguel. Teoría del Derecho Administrativo. Textos Universitarios. México. 1975.
- R. Fernández de Velasco, El Acto Administrativo.

Madrid 1929.

- Briseño Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Cárdenas Editor y Distribuidor. México. 1975.
- Carrillo Flores Antonio. La Justicia Federal y la Administración Pública. Porrúa, S.A. México. 1973.
- Escriche Joaquín. Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia. Librería de Rosa y Bouret. Paris. 1863.
- Itzigsohn de Fichmann, Maria E. Recursos en el Proceso Civil. Enciclopedia Jurídica Omeba. T. XXIV.
- Burgoa Ignacio. El Juicio de Amparo. Porrúa, S.A. México. 1978.
- García Oviedo Carlos. Instituciones de Derecho Administrativo. Sevilla. 1927.
- Diario Oficial de la Federación 31-Dic-1981.
- Diario Oficial de la Federación 16-Mzo-1972.
- Diario Oficial de la Federación 03-Oct-1964.
- Diario Oficial de la Federación 17-Mzo-1971.
- Diario Oficial de la Federación 31-Dic-1979.
- Código Fiscal de la Federación. Ed. Olguin, S.A. México. 1982.
- Código Fiscal de la Federación y Disposiciones Complementarias. Porrúa, S.A. México. 1982.

I N D I C E

CAPITULO I.- "EL ACTO ADMINISTRATIVO".

	Pág.
a).- Concepto y Antecedentes.....	2
b).- Los elementos del Acto Administrativo..	11
c).- La ejecución del Acto Administrativo...	28

CAPITULO II.- "LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO COMO AUTORIDAD EJECUTORA"

a).- Antecedentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	35
b).- La Ley Orgánica Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos administrativos que autoriza para la emisión y ejecución de Actos Administrativos en materia fiscal.	43
c).- Funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Reglamentación.....	58

CAPITULO III.- "EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL Y SU EJECUCION POR EL ORGANO ADMINISTRATIVO DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO".

a).- La Dirección de Auditoría Fiscal.	65
b).- La Denuncia, Investigación, Orden y Visita Domiciliaria.	74

	Pág.
c).- Procedimientos de Ejecución.....	87
CAPITULO IV.- "LOS MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES".	
a).- El de Revocación.	104
b).- El de Oposición al Procedimiento.	111
c).- El de Nulidad de Notificaciones.	113
C O N C L U S I O N E S	
	127
B I B L I O G R A F I A	
	131

*