

301809

19

2g.



UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO

ESCUELA DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la

Universidad Nacional Autónoma de México

TESIS CON
FALLA LE ORIGEN

"DIFERENTES METODOS DE
IMPUGNACION EN
MATERIA FISCAL"

T E S I S

Que para obtener el Título de:
LICENCIADO EN DERECHO

P r e s e n t a:

Horacio García de la Rosa

México, D. F.

1988



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.

I N D I C E

INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
I. DEL DERECHO TRIBUTARIO (Breve Comentarios)....	5
1. Los Fundamentos y su Autonomia	5
2. El Procedimiento Administrativo Tributario	11
3. La Ley como Fuente Principal del Derecho Tributario.	14
4. El Procedimiento Administrativo Tributario (Oficioso)	21
CAPITULO II	
I. DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS	28
1. Su Fundamento Legal	28
2. Revisión de los Datos Contenidos en la Orden de Visita Domiciliarios	35
3. Identificación de los Visitadores.....	36
4. Nombramiento de los Testigos.....	37
5. Actas Parcial de Inicio	40
6. Revisión del Cumplimiento de Obligaciones	41
7. Secuestro y Aseguramiento de Documentos..	41
8. Solicitud de Libros y Documentos	50
9. Circunstanciación de hechos.....	55
10. Valor Probatorio de Documentos.....	55
11. Presunciones	58

12. Actas Requisitos.....	62
13. Ampliación de una Orden de Auditoría.....	69
II. DE LA FISCALIZACION PERMANENTE	72
III. DE LA INCONFORMIDAD CONTRA DE LAS ACTAS DE AUDITORIA.....	87
IV. PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION.....	92
V. DEL PROCEDIMIENTO OFICIOSO Y DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO.....	97

CAPITULO III

BREVE HISTORIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	110
---	-----

CAPITULO IV

I. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	131
1. Concepto del Recurso Administrativo..	131
2. Clasificación de los Recursos Administrativos.....	138
3. Elementos Esenciales de los Recursos Administrativos:.....	142
a) Una Ley que establece el Recurso..	142
b) Un Acto Administrativo Impugnado..	143
c) La Autoridad Administrativa ante quien debe promover y que deba resolverlo.....	145
d) La Afectación de un Derecho o un Interés Jurídico del Recurrente...	147

a) Obligación de la Autoridad de Dictar Resolución.....	147
4. Los Elementos de su Naturaleza.....	149
a) Plazo de Interposición del Recurso.....	149
b) Requisitos de Forma.....	153
c) Pruebas.....	160
d) Trámite y Resolución.....	165
5. Efectos de los Recursos Administrativos.....	166
 II. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.....	 172
1. Del Recurso de Revocación.....	173
2. Del Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución....	190
3. Del Recurso de Nulidad de Notificaciones.....	205
4. a) Improcedencia del Recurso Administrativo.....	217
b) La Resolución que pone fin al Recurso Administrativo.....	223
 CONCLUSIONES.....	 228
 BIBLIOGRAFIA.....	 234

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

Es sabido, que el Derecho Tributario es tan antiguo, que bien puede decirse coincide con la aparición del hombre sobre la faz de la tierra; sin embargo, no puede decirse lo mismo del Derecho Adjetivo, esto es, del Derecho Procesal - Fiscal que lo norma y lo regula, por que esta rama del con - cimiento jurídico aún está formándose, tanto teórica como - prácticamente, por lo que cada día surgen verdaderos con--- flictos legales de interpretación y aplicación de las insti - tuciones procesales y de las normas que lo rigen.

Por lo cual, he elegido como tesis profesional, un - tema de Derecho Procesal Fiscal que intitulé: "Diferentes - Medios de Impugnación en Materia Fiscal", que a mi juicio - resulta de suma importancia y trascendencia, especialmente para los contribuyentes, en cuanto que se pretende dar una visión más o menos amplia y profunda, desde el punto de vis - ta práctico y legal, de las diferentes etapas que conforman el Procedimiento Administrativo Oficioso, que se integra -- con: la autoliquidación del sujeto pasivo; la facultad de - revisión de las autoridades fiscales, y consecuentemente, - también, con los medios de defensa que en contra de las re - soluciones administrativas pueden ejercitar legalmente los

particulares contribuyentes afectados.

Los Recursos Administrativos o medios de defensa que pueden hacer valer los particulares contra las resoluciones administrativas que le son desfavorables a sus intereses, - los encontramos tanto en el Código Fiscal de la Federación como en algunas leyes secundarias.

Tomando en consideración las diferentes fases de fiscalización que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha implantado a los contribuyentes, he considerado como tema de mucha importancia la visita domiciliaria, por considerarla como punto de origen de las resoluciones fiscales giradas a los particulares afectados.

Dentro de éstas visitas domiciliarias, he querido explicar cada una de las etapas que la integran, con la finalidad de que los lectores puedan aprovechar los posibles errores y excesos de los visitantes fiscales, para que de esa manera puedan convertirlos en otros agravios, tanto de la inconformidad contra las actas de auditoría, como de los recursos o juicios de nulidad que, en su caso, se intenten contra las resoluciones fiscales administrativas, giradas - al efecto.

El presente trabajo, parte antes que nada del aspec-

to histórico, dado que analizamos desde la no existencia - de ningún medio de defensa, hasta la implantación de los actuales Recursos Administrativos con todas las formalidades y todas las situaciones que hay que cubrir.

En capítulo aparte, reiteramos, nos referimos a la - Visita Domiciliaria, de la que nos esforzamos en ser lo más explícitos, con la finalidad ya anotada. Además incluimos la Inconformidad Contra las Actas de Auditoría Fiscal que - no es un recurso sino solo medio de defensa. Así mismo tratamos de la Fiscalización Permanente.

Posteriormente y como punto principal, nos referimos a los Recursos Administrativos consignados en el Código Fiscal de la Federación; agotando lo mejor posible todo lo referente a su: concepto, su clasificación, sus elementos --- esenciales, elementos de su naturaleza, así como los efectos de los mismos. A lo anterior procuramos darle un enfoque práctico sobre problemas en particular y la manera de resolverlos.

El tema que tratamos, no queda ni puede quedar agotado en este trabajo, debido a las limitaciones que son lógicas y naturales; sin embargo, pienso, que los juicios y los razonamientos legales que aquí se vierten sobre el particular, han sido emitidos con el propósito de brindar una guía que sirva de reflexión y de mayor estudio a mis lectores.

CAPITULO I

I. DEL DERECHO TRIBUTARIO (Breves Comentarios)

1. Los Fundamentos y su Autonomía.
2. El Procedimiento Administrativo Tributario.
3. La Ley como Fuente Principal del Derecho Tributario.
4. El Procedimiento Administrativo Tributario - (Oficioso).

I. EL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO (Breves Comentarios).

1. Los Fundamentos y su Autonomía

El Derecho Tributario Administrativo, se divide en: - Sustantivo o Material y Administrativo o Formal.

El Congreso de la Unión, tiene facultades: Artículo - 73, fracción VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Al emitir leyes que crean hechos imponibles generales que producen obligaciones a los sujetos pasivos. Artículo 31, fracción IV de la Constitución.

Se crea además y se desarrolla una actividad por parte de la administración llamada "Fisco", para que los hechos generadores no queden al arbitrio de los sujetos pasivos, no los acaten, dejando de esa manera sin observar las obligaciones tributarias.

Por eso la administración en su actividad, desarrolla en el campo de la tributación, la finalidad de satisfacer su protección; es decir, que no puede dejar, ni esperar a que los particulares cumplan espontánea, puntual e íntegramente con sus obligaciones tributarias.

De lo anterior, resulta así un campo jurídico situado

al lado del Derecho Tributario Administrativo.

Este Derecho se ocupa de los procedimientos necesarios a la administración, a la Tutela Jurídica y al cobro de los impuestos.

Esta actividad es amplia, no solo ve a los deudores tributarios sino que investiga quienes pueden serlo también, y descubre a su vez quienes realizan hechos, cuya situación coincida con lo que la Ley señale como hechos generadores de créditos fiscales; y además, quienes no los declaran, ni los manifiestan, y aún más ni los pagan.

El Artículo I primer párrafo C.F.F. dice: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. Sólo mediante ley podrán destinarse una contribución a un gasto público específico".

Así mismo los tres primeros párrafos del Artículo Segundo del propio C.F.F. dice: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social y de derechos, los que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se

encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas - por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de éste artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son - sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social proporcionados por el mismo Estado:

III.- Derechos son las contribuciones establecidas en 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 ...".

Y el primero y último de los párrafos del Artículo -- Tercero del C.F.F., dicen: "Son aprovechamientos 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.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado ...".

Las relaciones tributarias sustantivas o materiales,

tienen el carácter singular y transitorio y se distinguen en el momento del pago de la prestación tributaria.

En cambio, las relaciones administrativas o formales, por el contrario, tienen una relación de duración, y se prolongan con el tiempo.

Otra característica de este derecho formal, hace surgir obligaciones autónomas respecto a terceros; es decir, distintas del sujeto pasivo principal, o las de adeudo ajeno, rindiendo informes, suministrándolos y auxiliándolos a los órganos de la administración fiscal.

Hay distinción entre lo material y lo formal; y en cuanto al contenido y al fondo.

En cuanto al contenido, referente a la obligación tributaria sustantiva, el pago es lo esencial, ya sea en dinero o en especie; las relaciones tributarias administrativas, tienen como contenido prestaciones de hacer, de no hacer o de tolerar.

En cuanto a los sujetos, la relación tributaria sustantiva, lo son siempre el deudor principal, o quien tienen responsabilidad ya sea: solidaria, sustituta u objetiva.

En la administrativa o formal, el sujeto puede ser --

cualquiera de los antes dicho, y resultan obligadas al cumplimiento de dichas obligaciones, para la colaboración que de ellos se requiere, para tutelar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva.

Las obligaciones tributarias sustantivas, siempre nacen de la ley; en cambio las administrativas o formales, - pueden nacer de la ley o de actos administrativos que se basan en la ley. Encontrando en esta una fuente indirecta y mediata.

Por lo que podemos deducir que el Derecho Tributario Administrativo, es un derecho autónomo frente al Derecho Tributario Sustantivo o Material, que posee derechos y -- obligaciones autónomas, y que se presenta como un sistema jurídico propio, cerrado en sí mismo.

Los elementos personales están por una parte: el sujeto activo, llamado fisco o autoridad; y por la otra al sujeto pasivo, contribuyente, deudores del impuesto propio o ajeno; y a los terceros.

La autoridad o fisco es quien desarrolla el procedimiento encaminado a lograr el pago del tributo; a ésta le corresponde el desarrollo del procedimiento de determinación de oficio o estimativo; de controlar, de revisar la veracidad e integridad de la determinación y pago del tributo; requiriendo o no de la colaboración del propio suje-

to pasivo.

La actividad administradora se rige en el principio de oficiocidad; y al no esperar que el sujeto pasivo cumpla como es debido, la autoridad le marca el camino para desarrollar los procedimientos hasta la debida recaudación de impuestos.

También desarrolla actividades de vigilancia previa y a posteriori, y de sancionar a los infractores que descubre.

De tal manera que la autoridad para proteger el pago de los adeudos fiscales, toma resoluciones, acuerdos a discreción que juzgue necesarios, y a su vez, la dirección del procedimiento conforme a la ley.

Hay autoridades administrativas de: determinación, vigilancia, de administración, de recaudación, así como de represión, etc.

Dentro de los sujetos pasivos tenemos: de adeudo propio o principal, adeudo ajeno con diferentes responsabilidades: solidaria, sustituta y objetiva. Y a los terceros, aquéllos que tienen deberes positivos o negativos de cooperación con las autoridades fiscales.

El sujeto pasivo, es un subordinado frente a la auto-

ridad; pero la autoridad debe apearse de extricto derecho a la Ley, es decir, a la Carta Magna. Por el contrario -- produciría una actitud de ilicitud y producirá con eso conflictos, dando lugar a la impugnación. (Nota).- Los conceptos anteriores se tomaron de los autores citados en la bibliografía así como de apuntes de clases.

2. El Procedimiento Administrativo Tributario

No todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento.

Dice Francisco de la Garza "Según los procesalistas mexicanos entre ellos Nava Negrete que: "Procedimiento Administrativo es el medio legal de realización de actos - que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración". (2)

También señala que procedimiento es "rito, cause, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad", que puede ser jurisdiccional o no. En cambio proceso implica siempre litigio, composición.

Procedimiento, formalmente es la serie de actos o su-

(2) De la Garza, Francisco. "Derecho Financieros Mexicano". Ed. Porrúa, S.A., México, 1981 Pág. 662

cesión de actos regulados por el derecho; actos coordinados, ligados y enlazados entre sí y en marcha por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso, y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que estas deban sujetarse.

Del proceso se afirma ser un congreso telcológico, el complejo de actividades, de aquellos sujetos, órganos jurisdiccionales y partes encaminadas a la actuación, a las pretensiones que una frente a la otra esgrimen.

Dice Francisco de la Garza : "En el Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Varsovia, en el año de 1939, se propusieron los siguientes rasgos fundamentales para todo procedimiento administrativo.

- a) Principio de la audiencia de partes;
- b) Enumeración de los medios de prueba que deben ser utilizados por la administración o por las partes en el procedimiento;
- c) Determinación del plazo en el cuál debe obrar la administración;

- d) Precisión de los actos para los que la autoridad - debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos;
- e) Necesidad de una motivación por lo menos sumaria - de todos los actos administrativos que afecten a - un particular, y
- f) Condiciones en las cuáles la decisión debe ser notificada a los particulares.

El Licenciado Carrillo Flores dice se deben agregar a los anteriores lo siguiente: la declaratoria de que todo - quebrantamiento a las normas que fijen garantías de procedimiento para el particular debe provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad de quien la - infrinja.

Para Hensel "El procedimiento tributario debe conducir a la ejecución de la pretensión surgida por virtud de la ley, a través de la realización del hecho generador.

El procedimiento tributario, debe considerarse como - el núcleo del derecho tributario administrativo en cuanto en forma general, tiene la tarea de cuidar que el Estado - obtenga las prestaciones a que tiene derecho.

El procedimiento tributario, tiene que ver únicamente con los casos singulares, concretos, de créditos fiscales,

con el cumplimiento de cada prestación tributaria concreta e individual.

La característica de esta relación está determinada, por un lado por el interés de la autoridad tributaria de llegar al conocimiento de los casos de impuestos, que deben ser despachados por ella y de examinarlos individualmente, de determinar y de cobrar conforme a la ley la suma debida, y por otro lado el interés del deudor del tributo, de estar defendido contra el arbitrio de la autoridad tributaria y de poder tutelar sus derechos garantizados por la ley, como de poseer los medios para inducir a la autoridad tributaria a la restitución de la suma eventualmente pagada de más". (3)

3. La Ley como Fuente Principal del Derecho Administrativo Tributario

El procedimiento tributario es una serie de actos, -- unos de carácter material y otros de carácter jurídico.

La Constitución requiere para todos los actos administrativos o judiciales, el principio de legalidad y de garantía, por lo que estos mismos serán aplicables al procedimiento administrativo.

La Carga Magna en su Artículo 16 dice: "Que nadie pue

(3) De la Garza, Francisco. ob. Cit. pág. 662
"Derecho Financiero Mexicano"

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

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en tesis - número 47 de la jurisprudencia común al pleno y a las salas, ha establecido que:

Las autoridades administrativas solo pueden hacer lo que la Ley les permitan; y sus facultades solo son lo que la misma ley les otorga; caso contrario, sus actos serían arbitrarios y violarían las garantías individuales. Cuando dicten alguna determinación, que no esté fundada ni motivada, sería violatoria a las garantías consagradas en la -- Constitución.

En la hoja informativa de julio de 1980 del Tribunal Fiscal de la Federación - Sala Superior, página 7 dice:

"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.- DEBEN ANULARSE POR FALTA DE FUNDAMENTACION, AUN CUANDO CUENTEN CON LOS DEMAS REQUISITOS".

"El artículo 16 Constitucional establece que el mandamiento de autoridad que afecta a los particulares deberá - fundar y motivar la causa legal del procedimiento; asimis-

mo, es de explorado derecho que por FUNDAR se entiende citar las disposiciones legales aplicables y por MOTIVAR, señalar las causas particulares y razones especiales por las que procedió la afectación. Por tanto, al juzgar sobre una resolución fiscal queda acreditada la omisión de ingreso, y asimismo, se especifican también en ella las diversas razones por las que procedió la determinación estimativa, pero no se señalan los preceptos legales que facultan a la autoridad a realizar dicha determinación, bastará esta sola -- circunstancia para declarar su nulidad, por incumplimiento o la máxima norma constitucional que expresamente establece el requisito de fundamentación".

Que en todo acto administrativo debe ser debidamente aplicada y citada la ley respectiva para su debida fundamentación del propio acto.

La simple omisión de una cita legal de una disposición administrativa, es procedente conceder la suspensión.

La motivación exigida en el 16 Constitucional, consiste en el razonamiento y contenido en el texto mismo del acto autoritario de molestia, el que emitió dicho acto, debe estar cierto que se ajusta exactamente a las prevenciones de determinados preceptos legales.

Francisco de la Garza dice : "Es decir, motivar un acto es externar las consideraciones relativas a las circunstancias de hecho que se formuló la autoridad para establecer la adecuación del caso concreto a la hipótesis legal. Y que para cumplir lo preceptuado por el Artículo 16 Constitucional, que exige que en todo acto de autoridad, se funde y motive la causa legal del procedimiento; deben de satisfacerse dos clases de requisitos, unos de forma y otros de fondo". (4)

Los de forma se cumplen con citar en la orden o resolución las disposiciones legales que, las autoridades emisoras consideraron aplicables al caso y así mismo, expresan los motivos que procedieron a su emisión.

Los de fondo, precisa que los motivos invocados sean bastantes y suficientes para provocar el acto o resolución emitida.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que todo acto de autoridad, debe estar suficientemente motivado, fundado y adecuado, o sea expresando con precisión el precepto legal y aplicable al caso, además deben señalarse las circunstancias especiales o razones particulares o causas inmediatas, que se hayan tenido en conside-

(4) De la Garza, Francisco. Ob. Cit. p. 672 y 673.

ración para la eficacia del acto.

En tesis que ya alcanzó la categoría jurisprudencial, la Suprema Corte de Justicia, ha sostenido que para que se cumpla la garantía de legalidad que marca el 16 Constitucional, las autoridades deben citar en sus determinaciones, fundamentando y motivando el acto, haciendo mención del precepto legal en que se apoya, y expresar con precisión, las razones que lo llevaron a la conclusión, de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en el presupuesto de la norma que invoca.

Con referencia al 14 Constitucional o sea la Garantía de Audiencia, la Suprema Corte de Justicia, ha sostenido que en los procedimientos seguidos por las autoridades administrativas y que lleguen a privar de sus derechos a los particulares, antes de esto, el particular tenga la posibilidad de ser oído y de presentar defensas adecuadas, así como de ofrecer las pruebas pertinentes al caso.

Recientes ejecutorias que han llegado a jurisprudenciales, la Suprema Corte de Justicia, ha sostenido que: -- los artículos 14 y 16 Constitucionales, imponen a todas -- las autoridades administrativas, la obligación de oír en -- defensa del particular, por las posibles afectaciones que sufran, al dictar sus determinaciones; además, obligan a -- que dichas determinaciones estén debidamente fundadas y mo

tivadas.

Nava Negrete sostiene que para "cumplir con la garantía de audiencia, no es necesario que en el procedimiento de la elaboración del acto administrativo, se establezca la garantía de audiencia; no basta con eso, sino que basta que en el procedimiento de impugnación se dé oportunidad siempre y cuando se suspendiera la ejecución del acto impugnado". (5)

También el Artículo 14 Constitucional señala que en todo acto de privación de derecho, se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Apéndice de la S.C.J. Año 1965 parte III 2a. Sala, pág. 256 ha establecido la jurisprudencia 213 de la segunda sala que dice: "Procedimiento Administrativo.- Si en él, no se llenan las formalidades esenciales del procedimiento exigidos por la ley que se aplica, con ello se violan las garantías individuales del interesado y procede a concedersele la protección federal, para el efecto de que se subsanen las deficiencias del procedimiento".

(5) Nava Negrete, Lic. Derecho Procesal Administrativo, pág. 86-87. Ed. Porrúa, S.A. México, 1971.

Francisco de la Garza dice en su libro que: "Tanto el Licenciado Praga como el Licenciado Nava Negrete, citan -- una lección de Narciso Bassols, quién expresaba: "el procedimiento jurídico, juicio dentro del sentido de la garantía del Artículo 14 de la Constitución, reúne en su desarrollo las formas, las formas esenciales del procedimiento, si las leyes que lo organicen cumplen con los requisitos fundamentales:

- 1.- Que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, del contenido de la cuestión que va a debatirse y de las consecuencias que se producirán en caso de prosperar la acción intentada y que se de oportunidad de presentar defensas;
- 2.- Que se organice un sistema de comprobación en forma tál, quién sostenga una cosa la demuestre y quién sostenga la contraria, pueda también comprobar su veracidad;
- 3.- Que cuando se agote la tramitación, se de oportunidad a los interesados para presentar alegaciones; y
- 4.- Por último, que el procedimiento concluya con una resolución que decida sobre cuestiones debatidas y que, al mismo tiempo fije la forma de cumplirse". (7)

(7) De la Garza Francisco. Ob. Cit., pág. 675-676.

4. El Procedimiento Administrativo Tributario (Ofi-- cioso).

Este procedimiento estriba en hacerse de fondos para cubrir los gastos públicos, el manejo y la erogación de los recursos del Estado.

La autoridad puede con la potestad que le dá la ley - de: conducir el procedimiento adecuado con el fin de deter- minar lo más exactamente posible, el estado de cosas rele- vantes para el hecho imponible, tanto a cargo como a favor del obligado.

A la autoridad le corresponde la carga de la prueba, y por tanto es responsable en la conducción del procedi- miento probatorio.

Puede reclamar la colaboración de los sujetos pasivos, tanto cuanto la ley le permita y el fin del procedimiento lo dicte o lo requiera.

Agustín A. Gordillo dice : "Si bién el procedimien- to puede ser iniciado de oficio o a petición de parte, la impulsión de éste, corresponde en todos casos a la Adminis- tración Pública. Ello es así por que en la actuación de -- los órganos administrativos, no debe satisfacerse simple- mente un interés individual, sino también colectivo y el -

propio interés administrativo". (8.)

La Administración Pública, cuenta con varios procedimientos, con los cuáles lleva a cabo su finalidad, que es la de hacerse de fondos suficientes para sufragar los gastos públicos, y cuenta entre ellos con los siguientes:

a) Procedimientos Preparatorios: Que consisten en el establecimiento de métodos que regulan los actos de la administración, los cuáles dan a conocer la producción de -- los hechos generadores de créditos fiscales, y la existencia y la actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios, y ejercer el adecuado control de los mismos.

b) Procedimientos de Determinación: Que consiste en -- que la administración, con base en los hechos generadores de créditos fiscales, investiga, calcula, revisa y determina, revisando las declaraciones de los sujetos pasivos, -- con el objeto de saber si están apegados a derecho.

c) Procedimiento de Reembolso, y de Extinción de Créditos.

d) Procedimientos Económicos: Coactivo, o coercitivo, que utiliza la autoridad cuando el sujeto pasivo no -- cumple adecuadamente.

e) El Procedimiento de Impugnación: Que la propia ley establece para protección de los derechos de los contribuyentes.

Las normas legales del Derecho Tributario, se encuentran en una proporción muy considerable, en el Código Fiscal de la Federación, el cual dedica el Título V intitulado: "De los Procedimientos Administrativos".

Pero dada la importancia, se encuentran además muchas normas reguladoras de cada tributo en particular.

Además, de esta clase de procedimientos, como ha dicho la Suprema Corte de Justicia: "El Código Federal de Procedimientos Civiles, debe estimarse supletoriamente aplicable (salvo disposición expresa de la ley respectiva); a todos los procedimientos administrativos que se tramitan ante autoridades federales, teniendo como fundamento este aserto; el hecho de que si en derecho sustantivo es el Código Civil, el que contiene los principios generales que rigen en las diversas ramas del derecho; en materia procesal, dentro de cada jurisdicción, es el Código respectivo el que señala las normas que deben regir los procedimientos que se sigan ante las autoridades administrativas; salvo disposición expresa en contrario".

Al respecto el Artículo 5o. del C.F.F. establece: --
"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los --

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

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

Y el Artículo 6o. del mismo C.F.F. dice: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa - en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la - determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes - a la fecha de su causación.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica.

I.- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en la ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.

II.- En el caso de retención de contribuciones, los retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarias, las enterarán a más tardar del día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.

III.- En cualquier caso, dentro de los quince días siguientes al momento de causación.

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios pa-

ra efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener en la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valora da expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que en -- las disposiciones respectivas se establezca en la que cons- te la impresión original de la máquina registradora".

CAPITULO I I

I. DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1. Su fundamentación legal
2. Revisión de los datos contenidos en la orden de visita domiciliaria
3. Identificación de los visitadores
4. Nombramiento de los testigos
5. Acta parcial de inicio
6. Revisión del cumplimiento de obligaciones
7. Secuestro y aseguramiento de documentos
8. Solicitud de libros y documentos
9. Circunstanciación de hechos
10. Valor probatorio de documentos
11. Presunciones
12. Actas requisitos
13. Ampliación de una orden de auditoría

II. DE LA FISCALIZACION PERMANENTE

III. DE LA INCONFORMIDAD CONTRA DE LAS ACTAS DE AUDITORIA

IV. PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION

V. DEL PROCEDIMIENTO OFICIOSO Y DEL PROCEDIMIENTO CON- TENCIOSO.

I. DE LAS VISITAS DOMICILIARIAS

1. Su fundamento Legal

El fundamento legal de las Órdenes de auditoría, es el siguiente: 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18, 31, fracciones V, VIII y XVI; de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; 133, fracción X; del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en vigor; Segundo, Primer Párrafo, inciso C, subinciso a) y Tercero a contrario sensu, todos ellos del Acuerdo 101-620 de fecha 3 de julio de 1984 publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de julio de 1984, vigente por disposición del artículo segundo transitorio del Decreto que Reformó, Adiciona y Deroga diversas disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de fecha 16 de agosto de 1985, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 19 del mismo mes y año; y modificado el citado Acuerdo 101-620 mediante Acuerdo No. 101-826 del 29 de agosto de 1985, publicado el día 30 del mismo mes y año en el Diario Oficial de la Federación; Acuerdo No. 101-1018 del 2 de octubre de 1985, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 4 del mismo mes y año; y Acuerdo de fecha 9 de diciembre de 1985, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 del mismo mes y año; -

Décimo Segundo, Segundo Párrafo punto uno ... y Cuarto --- Transitorio; del Acuerdo No. 101-285, de fecha 15 de julio de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación - el 20 de julio de 1981, modificado mediante Acuerdo No. -- 101-161, publicado en el Diario Oficial de la Federación - de fecha 14 de mayo de 1982; vigentes por disposición del Artículo Tercero Transitorio del Reglamento Interior de esta Secretaría; 38; 42, fracciones II, III y VI; 43; 44; -- 45; 46; 52, penúltimo párrafo; 54; 59; 60; 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación vigente; y 55, último párrafo del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en vigor; 40 Transitorio de la Ley que establece, Reforma, Adición y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales a partir del 1o. de enero de 1983.

El Fundamento Constitucional de las Visitas Domiciliarias, con el objeto de exigir la exhibición de libros, papeles, documentación comprobatoria, etc., del cumplimiento de las disposiciones fiscales, es en el último párrafo del Artículo 16 Constitucional que establece: "La Autoridad - Administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarias y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales sujetándose, en estos -

casos a las leyes respectivas a las formalidades prescritas para los cateos".

Este mismo precepto dispone, en su primer párrafo, -- que para que alguien pueda ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, debe mediar un mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En consecuencia, todas las visitas domiciliarias que realice la autoridad competente, para ajustarse a derecho, deben estar debidamente fundadas y motivadas, entendiéndose como Fundamentación, la cita de las disposiciones aplicables al caso y motivación, la manifestación de los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el acto concreto de que se trate, encuadre en la hipótesis prevista en dicho concepto.

En toda visita domiciliaria, deben seguirse las formalidades prescritas para los cateos, y dichas formalidades son las siguientes:

- a) Una orden escrita.
- b) Que dicha orden esté expedida por autoridad judicial competente.

- c) Que ella se expresa el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que han de aprehenderse y los objetos que se buscan.
- d) Al concluirse la diligencia, se levantará acta --- circunstanciada en presencia de dos testigos, nombrados por el ocupante del lugar cateado y en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Equiparando las formalidades con las que se requieren para las visitas domiciliarias de carácter administrativo, el Artículo 43 del C.F.F., lo menciona:

"En la Orden de Visita, además de los requisitos a -- que se refiere el Artículo 38 de éste Código, se deberá indicar:

1. El lugar o lugares donde deba efectuarse la visita.
2. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitui---

ción o aumento de las personas que deban efectuar la visita, se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita, la podrán hacer conjunta o separadamente".

Y el artículo 38 del mismo C.F.F. dice:

"Los actos administrativos que se deban notificar, deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

1. Constar por escrito,
2. Señalar la autoridad que lo emite,
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 ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán datos suficientes que permitan su identificación.

-

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad".

En la fracción I del Artículo 46 del C.F.F., dice:

I.- De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiere conocido por los visitantes.

Y en la fracción II del mismo artículo, dice:

II.- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos en que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos - en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de éste Código".

En la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, - 2a. Epoca - año V - No. 36 Dic. 1982 - pág. 331 dice:

"VISITAS DOMICILIARIAS - SOLO PUEDEN PRACTICARSE PREVIA ORDEN DE AUTORIDAD COMPETENTE".

Conforme a lo dispuesto por el Artículo 16 Constitu--

cional, toda visita de inspección que lleven a cabo las autoridades administrativas, en el domicilio de los particulares debe fundarse en previa orden escrita, emitida por autoridad competente, en la que se exprese el lugar que se haya de inspeccionar, la persona con la que se deba de entender la diligencia y el objeto de la misma; de donde se sigue que cualquier visita de inspección que carezca de este requisito, por no haberse mostrado que se haya emitido la orden respectiva, resulta violatoria de la garantía de legalidad contenida en el precepto constitucional en cita y debe anularse la resolución fundada en el acta correspondiente".

En la misma revista anterior; 2a. Epoca, año II - No. 7 agosto 1979 - pág. 9 dice:

"ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA, DESIGNACION DE TESTIGOS PARA LA VALIDEZ DE LAS":

En las actas de visita domiciliaria, debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer este requisito a base de formulismos sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantías individuales de seguridad jurídica conforme al texto del Artículo 16 Constitucional".

En la práctica de la Visitas Domiciliarias se observa

rán fundamentalmente lo siguiente:

2. Revisión de los Datos Contenidos en la Orden de -
Visita Domiciliaria

Antes de iniciar la diligencia, o durante el inicio, según circunstancias, los visitadores se cercioran minuciosamente, de que los datos asentados en la Orden de Visita, (fundamentalmente: nombre, domicilio, giro, razón social, etc.), son los correctos.

Para ello examinan el aviso de alta del visitado y -- los avisos que se hayan hecho posteriormente en la Oficina Federal de Hacienda correspondiente.

Si existiera algún error, piden la revocación de inmediato, señalando los errores y los corrigen girando la correcta.

No se desconoce que por una verdadera excepción, esta falla pudiese ser detectada una vez desarrollado la visita; para éste caso tienen presente:

Si a la fecha en que se descubre la irregularidad de la orden, el ejercicio por revisar, siempre será el último declarado o que debió declarar a la fecha del inicio.

En caso contrario, y considerando que hay omisiones - defendibles, evalúan la magnitud, y por ende, la trascen--

dencia del error; para que las autoridades competentes (Director General de Fiscalización, Director de Auditoría Fiscal Federal, o el Administrador de Fiscalización) según el caso, decidan si por razones de costo, el beneficio tiene o no sentido continuar una revisión que por estar apoyada en una orden irregular, puede volverse nulo todo el procedimiento.

Tienen presente también, la fecha de notificación de la propia orden, y su expedición es el punto de referencia para definir el ejercicio último por revisar.

3. Identificación de los Visitadores

En el momento de la entrega de la Orden de Visita, deberán identificarse el personal de actuación, o sea los visitadores. Art. 44-III C.F.F.

Se cumple con esta regla fundamental, anotando en el Acta Parcial del inicio y en las siguientes actas levantadas todas las características de las credenciales con que se identifican cada uno de los visitadores; tales como fecha de expedición, número, nombre de la dependencia a la cual están adscritos.

En algunos casos se ha sustituido las credenciales -- por oficios expedidos por las autoridades directrices; es-

to debido a las descentralizaciones llevadas a cabo. En -- esos oficios se dice: que el portador cuya fotografía lo - identifica, y cuya firma al calce, es visitador habilita-- do, adscrito a la dependencia que la emite así como a la - orden, y que está facultado para llevar a cabo las visitas y llevar a cabo y efectuar actos propios de su cargo, pre- via exhibición de los mismos, donde se le encomiendan de - manera expresa sus funciones; las características del Ofi- cio Credencial, también en algunos casos se detallan en -- las actas parciales de inicio y en las demás que se lle--- guen a levantar . Art. 46-II - C.F.F.

Todas las actas se deben de levantar en presencia de dos testigos. En el acta se asienta: que tanto la creden- cial como el anexo que actualiza la primera se señala la - adscripción, y que fueron expedidos para exhibirlos al vi- sitado, quién los examinó a satisfacción sin objetar nada al respecto; los que se devolvieron a los visitantes des- pués de la conformidad de quién los examinó. Art.46-II-C.F.F.

4. Nombramiento de los Testigos

Le requieren al visitado, su representante legal o a la persona con quién se entienda la diligencia, que desig- ne a dos testigos; por excepción en caso de ausencia o ne- gativa de aquellos, se nombrarán por las autoridades, es -

decir por los visitantes.

El mecanismo de designación de testigos; la ausencia o negativa a nombrarlos y en su caso, la designación por parte de los visitantes, deberá quedar plasmada de modo indudable en el acta parcial de inicio y en las que se levanten con posterioridad. Art. 44-III-C.F.F.

Sobre este punto, el T.F.F., ha sido exigente y en sus fallos reiteradamente ha resuelto que por tratarse de una garantía constitucional, el nombramiento de los testigos no puede ser inferido a base de presunciones.

En la Revista del T.F.F. 2a. Epoca, Año V, No. 41 mayo 1983, pág. 791, dice: "SUSTITUCION DE UN TESTIGO - NO PUEDE HACERSE EN FE DE ERRATAS DE UNA ACTA DE AUDITORIA". - Si en una visita domiciliaria el visitado nombra como testigo a una persona y, al levantarse el acta final de auditoría, se sustituye por otra persona en una fe de erratas de la misma acta, se viola el artículo 84, fracción III del C.F.F., pues la fe de erratas sirve para enmendar errores mecanográficos o de ortografía, más no para sustituir a un testigo, sobre todo cuando el acta final de auditoría se puede hacer constar la negativa para firmar dicha acta o la ausencia del testigo nombrado por la visitada, sin que esto invalide el acta".

Los testigos deben ser personas con capacidad legal. El Artículo 450 del Código Civil para el Distrito Federal, que es de aplicación supletoria al caso por disposición de C.F.F. establece: "Tienen incapacidad natural y legal: 1. Los menores de edad; 2. Los mayores de edad privados de inteligencia por locura, idiotismo e imbecilidad, - aún cuando tengan intervalos lúcidos; 3. Los sordos mudos que no saben leer ni escribir; 4. Los ebrios consuetudinarios y los habitualmente adictos al uso inmoderado de drogas enervantes". La capacidad aparte de ser legal debe -- ser natural.

La negativa a designar testigos por parte de la persona con la que se entiende la diligencia. En esta hipótesis, el nombramiento debe ser hecho por los visitantes, con -- las formalidades anotadas párrafos anteriores.

La negativa de los testigos de firmar las actas, no -- obstante haber sido designados expresamente por las personas con quién se entiende la diligencia. En este evento, -- habiendo quedado constancia plena del nombramiento de los testigos, la ausencia de la firma, de ninguna manera invalida el acta o las actas correspondientes. Asimismo, bajo éstos supuestos no es indispensable designar otros testigos; sin embargo, para evitar que el causante alegue que -- los visitantes impidieron a los testigos y/o a él, suscri

bir el acta, para eso designarán testigos, para probar la resistencia a firmar, anotando todo en la misma acta.

5. Acta Parcial de Inicio

Al notificarse una orden de auditoría, levantan una - acta parcial de inicio, en la que se hacen constar los hechos que a continuación se mencionan:

a) La hora, el día, el mes y año en que materialmente se entregue el mandamiento.

b) El nombre, el cargo y personalidad de quien recibe la orden de visita.

c) La identificación formal del personal de visita.

d) La designación de los testigos de asistencia.

e) La manifestación bajo protesta de decir verdad del visitado, acerca de que si ha presentado o no la declaración del I.S.R., por el último ejercicio regular.

f) Una relación de los documentos no engranados a la contabilidad, que se haya localizado.

g) Y todas las características del local y mueble don de se guarda la documentación.

Lo anterior se hace con el objeto de que el sujeto pa

sivo visitado pueda alegar con posterioridad que: 1. Que el personal de visita no se identificó, al inicio de la visita. 2. Que la diligencia fué iniciada en fecha posterior a la notificación de la Orden de Visita, lo que pudiera -- significar algunos problemas en relación al momento en que formalmente se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. 3. Que la revisión abarcó un ejercicio -- no autorizado en la Orden de Auditoría, en la medida en -- que por el último ejercicio ya se había presentado de claración anual, aún cuando no hubiere vencido todavía la época de pago. 4. Que los registros económicos y demás elementos de control de operaciones no engranados a la contabilidad o a los registros simplificados, no fueron materialmente localizados en el domicilio del sujeto pasivo; lo que -- se desea es que la revisión se inicie inmediatamente a la entrega de la orden. De cualquier manera en éste caso y -- aún en el evento, de que el examen de libros de contabilidad y de documentación comprobatoria sea hecho con posterioridad, se levantará acta parcial de inicio.

6. Revisión del Cumplimiento de Obligaciones

Para efectos de la revisión que lleven a cabo los auditores, deben tenerse presente:

Que el único periodo y las únicas obligaciones tribu-

tarias susceptibles de verificación, son aquellas que expresamente se detallan en la orden, cualquier exceso provoca la nulidad del procedimiento.

El personal actuante, evita en todos los casos en que el visitado le proporcione documentación en el domicilio, para que ahí mismo sea revisada. Al firmar algún acuse de recibo, ya que no es remoto que a pesar de la devolución de los libros y documentos comprobatorios, el causante se niegue a devolver el acuse de recibo, lo que le permite negarse a entregar con posterioridad esa documentación, pretextando que obra en poder de los auditores.

7. Secuestro y Aseguramiento de Documentación

A este respecto el Artículo 45 del C.F.F. dice:

"Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la vista 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 de más papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifique por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita así como permi

tir la verificación de bienes y mercancías.

Los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

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

II.- Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estar lo conforme a las disposiciones fiscales.

III.- Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se pueda conciliar con los datos que requieren los avisos y declaraciones presentados.

IV.- Se lleven dos o más libros similares con distinto contenido.

V.- No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo a que se refiere la visita.

VI.- Los datos anotados en la contabilidad o no se pueden 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 dispo

siciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

VII.- 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.

VIII.- 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.

IX.- Si el visitado, su representante o la persona -- con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores 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.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad, deberán levantar acta parcial al respecto, lo cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que se termina 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.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicables cuando los visitantes recojan solo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos que se recogen, pudiendo continuar la visita en el domicilio o establecimiento del visitado".

En todos los casos en que se recojan libros, registros y documentos, como se dijo, este hecho se hará constar en una acta.

Fuera de estas hipótesis resulta ilegal cualquier acto de secuestro de libros o documentos comprobatorios de contabilidad, no obstante que se invoque la expresión de: "para garantizar el interés fiscal".

Para el secuestro, debe levantarse una acta parcial en la que se detallen sus características identificatorias de los libros, documentos y demás cosas secuestradas. Por ejemplo: en relación al secuestro de un libro o talonario de facturas, debe anotarse que: se trata de un libro o talonario, con pastas color "X" que tiene la leyenda al frente que dice: libro auxiliar de compras, o gastos, etc., o ingreso confidenciales, que mide 20 x 30 centímetros. Un talonario de facturas, las cuales no fueron contabilizadas

numeradas de la uno a la cien; los libros y talonarios los firma el representante legal o el propio sujeto pasivo visitado; en fin se detallan todos y cada uno de los documentos, libros, libretas, talonarios de facturas encontradas y que no fueron engranadas a la contabilidad. Lo anterior para no consignar en forma global, por que apareja el grave riesgo de que el causante aduzca que cierta documentación ya obra en poder de la autoridad, no obstante que la misma nunca forma parte del secuestro.

También en el acta debe decirse que dicha documentación se guarda en una caja de cartón, de tales y tales medidas, o varios envases del material que sea, y que fueron amarrados con un cordón y que las cajas a su vez fueron selladas con fajillas correspondientes; y que serán remitidas a el domicilio de las Direcciones Generales de Auditoría o de Fiscalización, y se anota el domicilio; cuya documentación quedará a disposición del causante, para su consulta, y de esa manera el causante no puede alegar estado de indefensión.

Relacionadamente podemos anotar lo consignado en la fracción IV del artículo 44 del C.F.F., y dice:

"Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continuen una visita iniciada por aquellas notificando

al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que se esté practicando".

Asimismo relacionado con lo que anotamos, el artículo 93 del C.F.F. dice al respecto: "Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que proccuan, anotándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado".

En la fracción VII del artículo 42 del C.F.F., dice:

" 42.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales, estará facultada para: VIII.- "Allegarse -- las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tendrá 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 el Ministerio Público Federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose -- que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente".

Ha sido seriamente cuestionado por los tribunales de amparo, argumentando que tal facultad compete exclusivamente a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Si así conviene para el mejor desarrollo de la visita, los auditores con fundamento en los artículos 44 y 45 del C.F.P. que dicen entre otras cosas que pueden asegurar los libros y documentos que tengan relación con las obligaciones fiscales, dejando en calidad de depositario al visitado. Para ello se requiere formular un inventario preciso en el acta parcial que se levante para tal efecto, de igual manera, en tal documento público deberá precisarse apercibiendo al particular de las penas en que incurrir los depositarios infieles.

El nombramiento no debe dejar lugar a dudas. Para ese

propósito, en el acta debe asentarse categóricamente que una vez requerido el visitado, este aceptó la función de depositario, protestando su fiel desempeño.

En caso de que sean necesarios los sellos fiscales -- éstas deberán ser firmadas, tanto por el personal actuante como por la persona con quien se desarrolla la visita. De su colocación deberá obrar constancia en una acta parcial.

Los sellos consisten en fajillas de papel común y corriente, numeradas, que contienen un formato especial, engomadas en la parte posterior para que se puedan fijar; en caso de que los visitadores carezcan de ellas, las pueden preparar con tiras de papel común y corriente, y le colocarán el sello de la dependencia, debiendo en ambos casos -- ser firmadas por los actuantes y la persona con quien se entiende la diligencia.

En el acta parcial, los auditores detallan el local -- si se sella, particularmente tratándose de sitios o locales inseguros. Esta medida pretende preconstruir una prueba eficiente para el evento de que en el curso de la noche, la documentación sea sustraída; levantando materialmente -- una ventana donde no existía; para evitar el levantamiento de un acta parcial, cada vez que se tengan que romper los sellos, para examinar la documentación asegurada, el acta

en la que conste la colocación de las fajillas, será re---
abierta cada vez que se requiera romper los sellos y se --
vuelven a colocar, haciendo constar tales hechos, corrobora-
dos mediante las firmas de los visitantes, los testigos
y la persona con la que se entiende la diligencia.

8. Solicitud de Libros y Documentación

En los oficios de solicitud de datos, libros y docu--
mentos, deberá aparecer la firma de quien este autorizado
para ello, y en ningún caso podrán ser suscritos "P.O."; -
"P.A."; "P.P."; o sea por orden, por ausencia y por poder
respectivamente, o cosa parecida de dicho titular, pues es-
ta irregularidad ha constituido una fuente tradicional de
nulidades de las visitas domiciliarias.

Las solicitudes o requerimientos dirigidos al sujeto
pasivo, pueden ser suscritos por cualquiera de los visita-
dores designados en la orden.

En cambio, los oficios de solicitud de datos a tercer-
os, hechos por correo, y con acuse de recibo, solo y siem-
pre serán firmados por los funcionarios autorizados en --
Acuerdo Delegatorio o Instructivo de Operación.

Los oficios de Solicitud de Datos a Terceros, desaho-
gados con las formalidades de una visita domiciliaria o --

sea las compulsas personales, solo serán firmados por el - C. Director de Auditoría Fiscal Federal, por el C. Administrador o el Sub-Administrador de Fiscalización, o por el - funcionario que se designe en un acuerdo delegatorio de facultades, publicado en el Diario Oficial de la Federación.

Si se solicita documentación por escrito, en el oficio correspondiente, deberá mencionarse el hecho de que -- esa petición se formula en relación a la visita que se está practicando al amparo de la orden.

Cuando en contestación a un requerimiento, el visitado exhibe diversa documentación, los visitantes deberán - relacionarla al momento de recepción, a fin de precisar en un determinado momento cuáles fueron los libros y/o documentos efectivamente presentados, al respecto la fracción II del artículo 42 del C.F.F., dice:

"Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban - en su domicilio, establecimiento o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, -- otros documentos o informes que se le requieran".

Y el artículo 53 del C.F.F. dice al respecto:

"En caso de que con motivo del ejercicio de sus facultades

tades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, estos tendrán los siguientes plazos para su presentación.

I.- Seis días a partir del siguiente a aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, cuando dichas pruebas sean de las que debe tener en su poder el contribuyente y se lo soliciten durante el desarrollo de una visita que le practiquen.

II.- Quince días contados a partir del siguiente a --aquel en que se le notificó la solicitud respectiva, en --los demás casos.

Los plazos a que se refiere este artículo se podrán --ampliar por las autoridades fiscales por diez días más --cuando se trate de información cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención".

9. Circunstanciación de Hechos

Es de fundamental importancia destacar que el personal de visita se debe concretar a reseñar circunstanciadamente los hechos observados a lo largo de la visita, cuidando que estos estén debidamente soportados a través del documento probatorio idóneo. Así planteadas las cosas, la

actividad del causante frente a la liquidación, se reducirá a la exhibición de una mejor prueba que aquella que sirve de soporte a la observación contenida en el acta final de visita.

Es decir, examinando el alcance de la visita bajo este enfoque jurídico, automáticamente se evitan duplicidades en la fase de liquidación, lo que de hecho actualmente sucede, ya que la autoridad liquidadora al resolver la inconformidad, tiene que practicar de nueva cuenta una revisión, dados los elementos probatorios no exhibidos a los auditores, con la circunstancia agravante de que ésta se efectúe ahora desventajosamente para la autoridad administradora, desde el escritorio.

Esta concepción del trabajo operativo de los visitadores, se redondea con la actividad consistente en "pre-contruir pruebas".

En efecto, la revisión tiene sentido administrativo más claro si el auditor asienta en el acta la documentación no exhibida por el visitado, o bien las omisiones que ésta presente en caso de haber sido exhibida.

Dentro de esta idea, por agregar algo, si el causante exhibe contratos o documentos, que se presume apócrifos, practican de inmediato una compulsión, con la empresa o per-

sona relacionada, para cerciorarse de la veracidad de las operaciones. Así cualquier maniobra posterior del visitado será insuficiente para superar la prueba que con toda oportunidad se preconstituyó.

En resumen, a través de la ligazón que existirá entre observación y documento, y las pruebas preconstituidas, se evitará en gran medida la postfabricación de documentos Ad-hoc a la defensa del contribuyente.

Las observaciones consignadas en actas, deben estar debidamente circunstanciadas.

Cuando se efectue algún desglose en papeles de trabajo, deberán ser firmados por el visitado, su representante, o el tercero con quién se haya entendido la diligencia, los testigos y cuando menos uno de los visitadores.

De dichos papeles deberá proporcionarse una copia legible y certificada por el particular, debiéndose señalar claramente que son parte integrante del acta.

Aún cuando hace algún tiempo se discutía su validez, recientemente la Sala Superior del T.F.F., ha producido -- sentencias, en el sentido de que al reunir todos los requisitos que el Código Fiscal de la Federación establece para las actas, los papeles de trabajo, son perfectamente legales.

Al respecto dice en la Jurisprudencia en Materia Fiscal Federal "De donde según hoja Informativa del mes de junio de 1980 del Tribunal Fiscal de la Federación, Sala Superior, pág. uno.

"ACTAS DE VISITA, PAPELES DE TRABAJO ADJUNTOS A - -
ELLAS.- Los papeles de trabajo anexos a una acta de visita, serán parte integrante de ésta si de ellas se entregó copia al causante y están firmadas por el personal que practicó la visita, por lo que los hechos asentados en dichos papeles de trabajo poseen el mismo valor legal que los que se hacen constar en el acta, ya que acta y papeles integran una sola actuación jurídica".

Quando se efectúen observaciones relativas al Impuesto del Ingreso de las Sociedades Mercantiles, deberán detallarse analíticamente, señalando además si existió, y en que medida fue la causación del Impuesto Sobre Productos o Rendimientos del Capital.

10. Valor Probatorio de Documentos

Para el examen y determinación del valor probatorio de los documentos, debe considerarse:

Que los documentos públicos, según el artículo 327 del Código Federal de Procedimientos Civiles, son aquellos cuya formación está encomendada por la Ley dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público investi-

do de Fe Pública, y los expedidos por funcionario público en el ejercicio de sus funciones; por tanto los documentos privados son los que no reúnen las cualidades anteriores, tal como lo indica el artículo 334 de dicho Código que a la letra dice: "Son documentos privados los vales, pagarés, libros de cuentas, cartas y demás escritos firmados o formulados por las partes o de su orden y que no estén autorizados por escribano o funcionario competente".

Los documentos públicos expedidos por autoridades federales o funcionarios de los Estados, harán Fe en el Distrito Federal, y Territorios Federales, sin necesidad de legalización, Artículo 328 del Código de Procedimientos Civiles.

Asimismo los documentos públicos prueban acerca de los hechos realizados ante el funcionario o federatario; pero si en ellos se contienen manifestaciones de particulares, la verdad o falsedad de los mismos debe ser demostrado a través de otros medios.

Por ejemplo, la manifestación que se contiene en el acta que levante el Ministerio Público, en el sentido de que la documentación, fue robada, o que ocurrió determinado siniestro, al tenor de esta regla, no puede tenerse automáticamente por cierta, pues el acta prueba que ante esa autoridad se produjeron algunas declaraciones, más no prueban su verdad o falsedad.

Los hechos asentados en documentos privados, solo --- prueban en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor. El documento proveniente de un tercero, solo prueba - en favor de la parte que quiere beneficiarse con él.

El documento proveniente de tercero, en cambio se puede beneficiar cualesquiera de las partes interesadas. Para que esta prueba se haga valer en contra de otro sujeto, se requiere que éste no la objete.

Al respecto el artículo 335 del Código de Procedimientos Civiles, dice a la letra: "Los documentos privados y - la correspondencia procedente de uno de los interesados, - presentados por juicio por vía de prueba y no objetados -- por la parte contraria, se tendrán por admitidos y surtirán sus efectos como si hubieren sido reconocidos expresamente. Puede exigirse el reconocimiento expreso si el que los presenta así lo pidiese; con ese objeto se manifestarán los originales, a quién deba reconocerlos y se le dejará ver todo documento, no solo la firma".

El artículo 336 del mismo Código de Procedimientos Civiles, dice: "Los documentos privados se presentarán originales, y cuando formen parte de un libro, expediente o parte de un libro, expediente o legajo, se exhibirán para que se compulse la parte que señalen los interesados".

La compulsua constituye informaci3n que proviene de un tercero; por ese motivo el C.F.F. obliga a correr traslado al interesado estableciendo un mecanismo de aceptaci3n autom3tica de los hechos detallados en el acta parcial correspondiente, para el caso de que no exista o no se produzca inconformidad en tiempo y forma.

En el C3digo de Procedimientos Civiles, establece que las copias hacen prueba plena de la existencia de los originales, y en caso de duda acerca de la exactitud de los datos, obliga a practicar un cotejo de los originales.

De acuerdo a ello, si el sujeto pasivo exhibe copia de un documento, deber3 conced3rsele la oportunidad razonable de que exhiba el original para su confronta. Si pese al requerimiento, el original no es exhibido, los auditores deber3n hacer constar ese hecho dentro del esquema de "Preconstituci3n de la Prueba".

11. Presunciones.

Existen adem3s las llamadas "Presunciones" para la de terminaci3n de los ingresos gravables.

La presunci3n se define como la inferencia que se hace de un hecho desconocido a partir de un hecho conocido; es decir hay presunci3n cuando se tiene por comprobado un hecho en virtud de haberse comprobado o acreditado otro --

distinto.

Para la aplicación de la regla presuncional basta y sobra con que se demuestre plenamente el hecho condicionante.

Como toda presunción consta de dos elementos: el hecho condicionante y el hecho que se tiene por conocido, -- por virtud de la regla presuncional que los conocía.

El hecho condicionante es fundamental para la generación de la presunción. Veamos a continuación las condiciones de hecho bajo las cuáles operan las presunciones en -- análisis, así como las pruebas que al respecto deben recabarse.

Localización de libros y registros, sistema de contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia en poder del contribuyente, personal a su servicio, accionistas o propietarios.

Al inicio de la revisión, se levanta acta parcial de inicio, y se hace constar que se encontró determinada documentación, en el domicilio del contribuyente, o en poder -- de cualquiera de las personas antes dichas.

Localización de documentación en poder de terceros, -- en los que se haga referencia al causante designado por su

nombre o denominación social; se señala como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, cualquier establecimiento del causante, con independencia del nombre con que se le designe; se señala el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el causante entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio; o se refieren a cobros o pagos efectuados por el causante o por su cuenta, o por interpósita persona.

Se requiere levantar una acta parcial de aportación de datos de terceros, consignando pormenorizadamente la documentación relativa al causante, por su nombre, domicilio o establecimiento, según sea el caso recabando preferentemente copia de esos documentos.

Localización de cuentas bancarias del contribuyente - no engranadas a contabilidad.

Se requiere la localización material de los estados de cuenta bancaria a nombre del sujeto pasivo, haciendo constar en una acta parcial, cuáles de esos depósitos no están registrados en la contabilidad.

Localización de cuentas bancarias a nombre de terceros, cuando con cargo a los mismos se efectúan pagos de pasivos de la empresa.

Localización de estados de cuenta, probando seguidamente con la documentación idónea, que con cargo a la cuenta se han hecho pagos de deudas a nombre de la empresa.

Si los activos registrados en la contabilidad, no coinciden con el inventario físico existente al inicio de la revisión, firmados por testigos y del propio visitado, demostrando sus discrepancias con los registros contables.

Detección de irregularidades constitutivas de causas de estimativa o presuntiva y no comprobación del ingreso por el período objeto de revisión.

La causal de estimativa o presuntiva se debe demostrar, constituyendo, además prueba acerca de que el causante no cuenta con la documentación comprobatoria de sus ingresos.

De cada uno de los hechos condicionantes antes dichos, debe existir una prueba contundente, sin la cuál desde luego no opera la presunción. Así mismo, en relación a tales hechos deberán levantarse actas parciales que sean necesarias.

Demostrados suficientemente los hechos condicionantes, automáticamente se deriva la regla de presunción, consistentes en considerar que existen ingresos omitidos.

Sin embargo, como las presunciones de que se trata admiten prueba en contrario, es conveniente que en todo se solicite por escrito la aclaración o justificación que proceda.

También esta medida tiende a preconstituir pruebas -- que evitarán la postfabricación de documentos ad-hoc por parte del sujeto pasivo.

12. Actas Requisitos

Concluida la visita, deberá levantarse un acta final, haciendo constar los resultados en forma circunstanciada,

Debe tenerse presente que las observaciones de los visitantes tienen el alcance de simples opiniones y no -- producen efectos de resolución fiscal. Por tanto partiendo de los hechos asentados, sería muy aventurado asegurar que el causante omitió ingresos o que efectuó alguna deducción indebida. Tal resolución compete en estricto derecho a la autoridad liquidadora. Pero para que ésta pueda resolverse favorablemente, la revisión es fundamental que las observaciones estén debidamente amparadas con pruebas. (Art.46-I-C.F.F.)

El acta debe estar firmada por las personas con quién se entendió la diligencia, los testigos y cualquiera de -- los visitantes que concluyeron la revisión. En caso de ne

gativa a firmar de testigos o personas con quién se entendió la diligencia, así se hará en el acta, constando ese hecho.

Para evitar la configuración del estado de indefen---ción, cumpliendo así con el mandato contenido en el artículo 14 Constitucional, en el acta debe señalarse la posibilidad de que el causante consulte la documentación y libros secuestrados en las oficinas de la autoridad.

Por supuesto, y aún cuando está claramente prescrito en el artículo número 46 del C.F.F., que dice: "La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I.- 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 hubieran conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para los efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

II.- Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberá levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cuál puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, - cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II - del artículo 44 de este Código.

III.- Durante el desarrollo de la visita los visitantes a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no esten 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 diligencia previo inventario que al efecto formulen. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se les permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV.- Con las mismas formalidades a que se refiere las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales

o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tengan conocimiento en el desarrollo de una visita o -- después de concluida.

V.- Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se hagan constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta -- circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia.

VI.- Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le -- dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que -- haya intervenido en la visita, el visitado o la persona -- con quien se entienda la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha cir--

cunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma".

Con las mismas formalidades apuntadas, se deben levantar las actas parciales o complementarias que sean necesarias para hacer constar hechos concretos en el curso de la visita o después de su conclusión.

En relación de las actas complementarias debe considerarse que de ninguna manera pueden referirse a hechos, que debieron hacerse constar en un acta parcial o en el acta final; es decir, el acta complementaria, debe aludir a hechos que se realizaron después de concluida la visita, o bien que sucedieron durante la misma, pero que no fueron del conocimiento de los auditores.

El acta complementaria pues, no representa un mecanismo fácil para que la autoridad revisora corrija a posteriori las diligencias deficientes y hasta las irregularidades en que incurrieron los auditores al practicar la visita.

De otra manera, se crearía un estado de inseguridad permanente para el particular, ya que no obstante que se fue practicada la visita, en vista del mecanismo del acta complementaria, no tendría la certeza de la definitividad del acta final, sino hasta que hubiere operado la caducidad de las facultades del fisco.

Al respecto de las facultades fiscales el artículo 67 de C.F.F. "Las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, - así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

I.- Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerla. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo -- aquellas facultades relacionadas con la exhibición de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten -- declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenten, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II.- Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III.- Se hubiere cometido la infracción a las dispo-

siciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que fuese cesado la consumación o se hubie se realizado la última conducta o hecho respectivamente.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve -- contabilidad, así como por los ejercicios en que se presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a -- presentarlas; en éste último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de éste Código, el plazo de tres años a partir de que la garantía del interés fis--

cal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos fiscales, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales".*

*Las disposiciones de los artículos 30 y 67 del --- C.F.F., relativas al plazo de diez años para la conservación de documentos y la contabilidad, así como para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales, no serán aplicables a los ejercicios que se iniciaron antes - del 10. de enero de 1985 (D.O. de diciembre de 1984).

13. Ampliación de una Orden de Auditoría

Dentro de las facultades de las autoridades fiscales de comprobación del pago de contribuciones, éstas podrán determinar las contribuciones omitidas, haciendo en primer lugar, la de-

terminación del último ejercicio de doce meses, por el que hubiere presentado o debió de haber presentado declaración.

Si al comprobarse que durante el periodo de doce meses anteriormente citado, se omitió la presentación de la declaración de ejercicio de alguna contribución, o que el contribuyente incurrió en alguna irregularidad, se podrán determinar, en el mismo acto o con posterioridad, contribuciones omitidas correspondientes a ejercicios anteriores.

La limitación de la autoridad es la consignada en el artículo 67 del C.F.F., que se refiere a la extinción para determinar, comprobar e imponer sanciones, que es de cinco años; cuyo plazo no está sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. Y salvo cuando las facultades administrativas sean para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere en el artículo 67 del C.F.F., podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Dentro de las irregularidades que con motivo de la ampliación de una orden de auditoría, tenemos: la omisión en el pago de participación de utilidades a los trabajadores;

la omisión de un 3% sobre el pago de contribuciones sobre el total de los declarados; el 3% de omisión en las contribuciones retenidas o que debió retener; y el 3% de omisión en compras, ventas e inventarios.

Aún cuando en los tres penúltimos párrafos de la fracción II del artículo 64 del C.F.F., que dice:

"Siempre se podrá volver a determinar contribuciones omitidas correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.

Si se incurren en alguna de las irregularidades señaladas en esta fracción, se podrá incluso, determinar contribuciones omitidas distintas a aquellas en que se cometió la irregularidad, aún cuando correspondan a ejercicios anteriores.

Quando las autoridades fiscales que ejerzan sus facultades de comprobación sean competentes para revisar a los contribuyentes exclusivamente respecto de determinadas contribuciones, se consideraran cometidas las irregularidades a que se refieren los incisos b), c) y d) de esta fracción, aún cuando los porcentos señalados en dichas fracciones se refieran solamente a las contribuciones en relación a las cuáles tengan competencia la autoridad fiscal de que se trate".

II. DE LA FISCALIZACION PERMANENTE

El propósito de las Administraciones Fiscales Regionales, de agilizar e intensificar el número de visitas domiciliarias, ha establecido una clase de revisión que denomina: FISCALIZACION PERMANENTE.

Esta clase de revisión se desarrollará mediante visitas domiciliarias; y se concretará exclusivamente a comprobar que cada contribuyente mayor visitado, haya cumplido con las obligaciones fiscales.

Dentro de estas obligaciones tenemos: la declaración anual y mensual a que estén obligados, tanto directamente así como retenedor y las relativas a pagos provisionales - del I.S.R. y del I.V.A.

Que haya presentado los avisos a que estuvo obligado de acuerdo con el reglamento del Registro Federal de Contribuyentes.

En sí de todas las altas, bajas o cambios de obligaciones fiscales; de cambio de nombre, de domicilio, de actividad preponderante, de inicio, de liquidación, de inicio de sucesión, etc.

Que lleve un atraso inferior a dos meses en sus libros de contabilidad. Que las declaraciones presentadas fueron

formuladas con base en cifras que consten en libros de contabilidad. Que las declaraciones del I.V.A. no contienen errores aritméticos.

En fin se hace una confronta muy somera, buscando principalmente el cumplimiento de forma, especialmente.

Las visitas se concretarán a contribuyentes mayores, no dictaminados.

La revisión se desarrolla en gran parte llenando cédulas pro-forma de las cuáles le dan un tanto al contribuyente visitado, junto con la orden de comprobación permanente.

El artículo 58 del C.F.F., dice:

"Cuándo en el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del C.F.F., siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado, dichas autoridades podrán proceder conforme a lo siguiente:

I.- En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal, le notificará a éste, mediante acta parcial, que se encuentra -

en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código.

II.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones -- que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el periodo sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitantes. Dicho plazo podrá prorrogarse por una sola vez por quince días más.

III.- Las autoridades podrán concluir la visita a -- continuarla. En el primer caso levantarán el acta final -- haciendo constar solo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. En el caso de que las autoridades continúen la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado.

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable cuando se esté en el supuesto o supuestos de agravante señalados

en el artículo 75 fracción II de este Código ":

Prácticamente se otorgan sesenta días máximo para corregir errores, para corregir los quebrantamientos en que hayan incurrido, contados a partir del día siguiente en que se levante el acta en que se le da a conocer esa situación.

El día en que termina el plazo otorgado o a más tardar el día siguiente, los visitadores acuden al domicilio del contribuyente. Quién les exhibe: las declaraciones que presentó con las correcciones procedentes en su caso; los avisos presentados; sus libros de contabilidad autorizados y solo con el atraso autorizado; la nómina de pago de la participación de los trabajadores en las utilidades.

Según hayan sido las irregularidades en las que incurrió, entregando una copia fotostática de esas declaraciones a los visitadores.

Solo los contribuyentes visitados que opten por corregir las irregularidades pueden reducir las multas a pagar relativas a impuestos omitidos, en los términos del artículo 76 del C.F.F.

La Dirección General Técnica o la Subadministración Técnica, tomando en cuenta tanto la fecha en que se inició la visita como la fecha en que se levantó el acta par-

cial para darle a conocer al contribuyente sus incumplimientos y la fecha del acta final, así como la fecha en la que presentó sus declaraciones omisas o complementarias, - determinará el monto de la multa relativa a los impuestos omitidos.

Siempre se levanta acta final en esta clase de visitas, tanto si: no se localizaron observaciones; se encontraron observaciones; sucedió lo anterior y opta por no corregirse; se encontraron observaciones y opta por autocorregirse.

Cuando sí corrigió las que se le descubrieron, en fin - pueden suceder cualquiera de los casos anteriores.

En caso necesario y en ejercicio de sus facultades, la autoridad podrá auditarlos, revisando todas sus obligaciones fiscales, aún cuando no se les hayan descubierto irregularidades o haya corregido aquellas en las que incurrió.

Si la visitada incurrió en irregularidades de las que cita el artículo 64, fracción II del C.F.F., o sea de las omisiones de que ya tratamos en párrafos anteriores, y no las corrigió, la orden que se emite para revisar todas las obligaciones fiscales mediante una auditoría directa, abarcará los cuatro últimos ejercicios.

El programa que desarrollan para llevar a cabo una au

ditoria directa, es el mismo que ya hablamos en páginas anteriores, en tratándose de Auditoría Directa.

Pero se hará con las salvedades siguientes:

En el caso de que el visitado no firma el citatorio, levantan acta de notificación.

Si la visitada expone que ya presentó aviso para dar efectos fiscales al dictamen del Contador Público sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio en cuestión, y exhibe el aviso debidamente sellado o el cuaderno del propio dictamen; en ese caso los visitantes toman nota y se retiran; se levanta acta parcial para informar al visitado que de las obligaciones que se le revisaron y que son las formales consignadas en cédulas proforma (son de las que se entregan un tanto al contribuyente) y las obligaciones que limitativamente se describen en esa cédula, describiendo los incumplimientos.

Se le entregan al visitado esas copias indicándole -- que:

1.- Que tiene la opción de corregir esas irregularidades en un plazo que no exceda de sesenta días.

2.- Que de no ejercer la opción se le puede programar para una revisión completa de toda su contabilidad y declara

raciones por los cuatro últimos ejercicios, amen de transmitirle de inmediato las multas máximas relativas a esas -- irregularidades.

En su caso le indican que firme la parte relativa de la cédula que tiene el texto de:

"Corregire dentro de un plazo de días, de mis -- obligaciones fiscales específicas que me revisaron y que -- fueron las que limitativamente constan en esta cédula proforma "A" y los incumplimientos que sobre ella incurri y -- que constan en esta misma cédula proforma "A" y en las ad-- cionales ...".

Si el visitado no fue convencido, los visitadores levantan en ese momento el acta final y ya no la parcial de suspensión, para dar por terminada esta clase de revisión. Consignando cuáles fueron las obligaciones revisadas y cuáles fueron los incumplimientos que precisamente incurrió -- sobre esas obligaciones.

En todo caso, o sea cuando no se conocieron irregularidades al revisar las obligaciones fiscales a que se concreta la Fiscalización Permanente, así como cuando el contribuyente prometió corregir aquellas que se conocieron, -- pero sobre todo cuando decidió no autocorregirse, se le co-- munica que en los términos del penúltimo párrafo del artí-

ESTA TESIS NO DEBE SALIR DE LA BIBLIOTECA.

culo 58 del C.F.F., ya transcrito, se le puede practicar -- una auditoría directa sobre su contabilidad y en toda su - documentación, inclusive acudiendo a los terceros con qui- nes realizó operaciones, con el fin de comprobar la corre- ción de las cifras contenidas en las declaraciones presen- tadas por el ejercicio revisado, y por el período subse- ciente o en su caso para determinar las incorrecciones in- curridas, entre otras las omisiones que llevó a cabo.

Pero cuándo los visitadores convencieron a el contri- buyente y esta opta por corregirse, en un plazo que no ex- cede de sesenta días, se suspende la visita por ese plazo, reanudándose al vencimiento del plazo otorgado y comprueban si es que el contribuyente subsanó las irregularidades fig- ciales conocidas y que le fueron comunicadas por los visita- dores.

De ser así, proceden a levantar el acta final, consig- nando con precisión y sin cambiar nada, cuáles fueron las obligaciones revisadas y que corrigió los incumplimientos - que sobre esas obligaciones precisas había incurrido, mis- mas que se le dieron a conocer con todo detalle en el acta parcial; y que por consiguiente sobre las obligaciones a - que se limitó esta clase de visita, ya que ya no hay irre- gularidades que consignar.

En las cédulas proforma, anotan que las irregularida-

des fueron subsanadas.

En el caso de que las correcciones hubieran sido solo parcial, entonces se le puede programar para una auditoría normal por el último ejercicio; salvo que los incumplimientos que no corrigió, hayan sido de los comprendidos en la fracción II del artículo 64 del C.F.F., entonces si se le programará para los cuatro últimos ejercicios, y se le avisa que además se le podrán aplicar las multas máximas relativas a esas irregularidades.

Dado todo lo anotado anteriormente, nosotros decimos: que se ha discutido mucho sobre éste particular de las auditorías. La Procuraduría Fiscal a últimas fechas, ha estado sacando algunas tesis que al parecer no tienen consolidación jurídica.

Por que en el Juicio de Nulidad se dice: que tal autoridad no es competente para girar órdenes de auditoría, o que no tienen capacidad legal para sustituir o aumentar -- personal en las mismas órdenes de auditoría, que se llevó a cabo en forma por demás ilegal. La Procuraduría Fiscal, le dice al Tribunal Fiscal de la Federación, que desestime esos argumentos interpuestos por los sujetos pasivos, por que si éste tenía conocimiento o sabía que el C. Director de Fiscalización o el Subadministrador Fiscal Regional -- eran incompetentes, el sujeto pasivo debía de haber promo-

vido Juicio de Garantías, para que en su caso el Juez de amparo le hubiere dicho a la autoridad que estaba mal.

Pero tenemos que la Procuraduría Fiscal olvida que -- desde el punto de vista de la técnica jurídica, y de una interpretación armónica, el juez de distrito sobreesee el amparo, en virtud de que éste dice: no veo el perjuicio; no hay acto reclamado; no veo agravios; no te puedo amparar. Lo haré hasta cuando el acto, el último del procedimiento administrativo, llamado liquidación se emita, se te notifique y es hasta entonces cuando puedes hacer valer todo, mientras no.

Y es que de otra manera se coartaría la facultad fiscalizadora de la autoridad administrativa, y no se puede -- por ningún medio, aunque hay remedios constitucionales, -- desde luego, como la inconformidad contra actas de visita, o también el recurso de revocación, del que hablaremos más adelante, como también del Juicio de Nulidad; y por último el Juicio de Garantías, que hasta allá se llegaría si fuera necesario. Pero no se puede coartar esa facultad, porque se estaría sacrificando al Estado lo fundamental, que es de interés público y que está sobre el interés privado.

Por eso se discutió tanto desde el siglo pasado, desde los tiempos de Vallarta, del siglo pasado en la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con Otero, con Crescencio --

Réjón; se discutió tanto la constitucionalidad o inconstitucionalidad del procedimiento administrativo de Ejecución; de la Ejecución Forzosa.

En aquél tiempo hubo amparos en contra de los Procedimientos de Ejecución, y se decía que sí violaban las garantías, que señala el 16 Constitucional, por que desde el punto de vista que dice: nadie puede ser privado de la vida, ni nadie puede hacerse justicia por propia mano. Entonces por que el Estado ha de hacerse justicia por propia mano.

Hasta que Vallarta puso las cosas en orden, y dijo: - Tenemos que hacer una distinción serena; una cosa es el ámbito del Derecho Privado y otra el ámbito del Derecho Público; efectivamente. En el ámbito del Derecho Privado tiene que cumplirse la garantía de Legalidad, ya que uno no puede hacerse justicia por propia mano contra del otro; para que subsista el régimen de seguridad. Pero si llegamos al extremo de un particular y el Estado; los intereses del Estado son superiores a los de los particulares, y no lo podemos someter a juicio. De otra manera no habría Hacienda Pública, y entonces el interés superior del Estado se vería coartado; y entonces con ese discernimiento quedó firme la constitucionalidad, el procedimiento administrativo de ejecución o la vía económica coactiva o como lo llamen.

En cuanto a la campaña de fiscalización permanente, - se debe de dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la misma.

Por que nadie puede ser molestado en su persona, etc., como dice el 16 Constitucional.

Una campaña de esta naturaleza, de donde nace, pregunto yo; cuál es su origen jurídico; es constitucional o no; porque como estudiante de Derecho, debo investigar la legalidad o ilegalidad del acto.

Y mi pregunta es, por que la autoridad le da un sesgo diferente al procedimiento al que ordenan las leyes fiscales.

O sea que la autoridad, si bien es cierto, tiene facultades para requerir a los sujetos pasivos, a solidarios y terceros; ordenar la práctica de visitas domiciliarias; que tiene un procedimiento fijado a seguir; que está en la ley y el legislador lo está señalando, y debe sujetarse a una orden girada por autoridad competente; y que se va a llevar a cabo en el domicilio fiscal señalado en la misma orden.

Por lo que sentimos y a nuestro parecer, ésta clase de visitas traen aparejado un sin número de inconformidades y nulidades.

Por que si analizamos el procedimiento seguido en las mismas visitas, que sentimos por demás diferente al señalado en las leyes fiscales, lo que acarrea la inconstitucionalidad del acto.

De esa manera se van a presentar controversias jurídicas por demás interesantes, en el terreno de la nulidad.

Por que si decimos en la demanda de nulidad, hay un precepto expreso de la norma fiscal que dice que la autoridad fiscal, tendrá la obligación de determinar primero el último ejercicio de doce meses que declaró o debió de declarar, pero si lo hace por uno menor en meses.

Los visitadores de la campaña traen un instructivo a seguir, traen una determinada situación y llegan, checan, cotejan (como lo señalamos anteriormente); traen una orden y levantan actas y describen la situación, donde dice que el sujeto pasivo está bien y luego dicen que no está bien, en fin.

En el acta previa, donde se dice que el contribuyente opta por autocorregirse, o que no quiere hacerlo, o que ya lo hizo, pero luego solo lo hizo a medias, solo una parte.

Cuando no se autocorrije, lo amenazan con hacerle una auditoría completa y no solo por el último ejercicio, sino por los cinco últimos, más las multas más altas. Y se lle-

van la documentación, se llevan los libros de contabilidad. Y después de secuestrar la documentación le dice que vaya al domicilio de la autoridad que está ordenando la orden, para su consulta.

En este caso vemos que es el auditor visitador, el -- que dice que vaya al domicilio de la fiscalizadora; pero -- se da el caso de que el auditor no es autoridad para cambiar la orden, diciendo que vaya al domicilio de la autoridad; porque la orden dice claramente el domicilio fiscal -- donde debe llevarse a cabo la revisión. Pero el auditor lo cambia, pero no es autoridad con capacidad para hacerlo, y lo hace.

Al señalar el Código que las órdenes deben consignar el lugar donde se llevará a cabo la revisión, se debe de -- cumplir por que esto es un mandato constitucional.

Si el visitador al llegar al domicilio fiscal, y sín que exista el supuesto fáctico o de derecho señalado en -- la ley, secuestra documentación, libros, y los deposita en la Dirección de la Administradora. Para eso tiene que levantar una acta antes, donde le informe a su superior director o quién ordenó la orden informándole, para que el -- que ordenó señale que se continuará en otro domicilio, o -- sea que el auditor visitador, no tiene competencia para hacerlo.

Y resumiendo podemos decir que si el procedimiento no está motivado, ni los auditores tienen capacidad legal para citar, cambiar las cosas, o sea falta de fundamentación legal, que resulta ser inconstitucional el proceder.

Tal vez el objetivo sea bueno, sin conocer los resultados, no obstante estar haciendo las cosas como las hacen.

El fisco necesita un material humano, que se ajuste a la consigna o al objetivo toral, llevar de la mano al -- contribuyente.

El gobernado tiene miedo, para el es absurda la presencia de los visitadores; por que la mentalidad de los visitados no ha cambiado, falta conciencia fiscal. Por eso los visitadores dicen: debemos instruirlos y debemos hasta en muchos casos hasta amenazarlos con sanciones.

Se palpa una inconformidad absoluta en contra de esas visitas y que antes se les decían "auditoría a go go". Este sistema recuerda el imperativismo, porque al final de cuentas están diciendo: es un convenio, y no es un convenio.

El Código Fiscal Federal, al estar estableciendo una visita domiciliaria, los visitadores tienen que apegarse al procedimiento señalado en el mismo código que emana de la Constitución. Y la política que están siguiendo ante -- todo debe estar bien fundamentada.

III. DE LA INCONFORMIDAD CONTRA LAS ACTAS DE AUDITORIA

En el artículo 46 fracción I del C.F.F., dice: "La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I.- 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 visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituye resolución fiscal".

En el artículo 54 del C.F.F., dice:

"Los contribuyentes que no estén conformes con el resultado de la visita podrán inconformarse con los hechos contenidos en las actas final y complementarias, mediante escrito que deberá presentar ante las autoridades fiscales dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final; a di--

cho escrito acompañarán las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos con los que se inconformen.

Los hechos respecto de los cuáles el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no presente oportunamente las pruebas que los desvirtuen, se tendrán por aceptados".

Y en el artículo 68 del mismo C.F.F., dice:

"Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales; sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Por principio de cuentas, podemos decir que la Inconformidad no es un recurso. Es simplemente un medio legal de defensa del particular, para que tenga a su alcance la garantía de legalidad, en el ámbito oficioso. Ya no es la oficiosidad en su calidad de imperativo de parte de la autoridad.

Se terminó con ello el vicio de que la autoridad fuera inquisidora. Sino que ahora la primera defensa que hace el particular es ante la propia fiscalizadora.

Por que antes era después de la fiscalización, cuando

ya estaba hecho todo, era cuando había que irse al recurso; si se intentaba esa vía.

Entonces tenemos que la inconformidad, viene a garantizar, es decir viene a ser el corolario de la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 Constitucional en el ámbito oficioso. Entendiendo esta parte de oficiosidad, como fiscalización neta.

De ahí que no es un recurso, porque daría lugar a una serie de defensas extras, como recurso que haría imposible y nugatoria también, la facultad de la autoridad fiscalizadora. Por que siendo recurso, el particular puede parar la facultad de liquidadora, entonces cuando podría desarrollar su facultad; cuando podría liquidar; nunca podría, o tal vez pasarían años. Porque siendo recurso, daría lugar al juicio de nulidad; y este juicio, daría lugar al amparo; y sólo cuando se perdiera, podría el particular desarrollar su facultad ante la protección federal y la autoridad podría desarrollar su facultad de fiscalización, y sería - hasta entonces cuando podría emitir su liquidación.

Es por eso que no tiene la calidad de recurso. Pero reiteramos diciendo que es un medio legal de defensa para el particular, que viene a garantizar el principio de legalidad.

En la inconformidad no se admiten más pruebas que las

documentales; es el principio de la inconformidad. No se admiten ninguna otra ni la pericial, ni cualquiera otra -- que señale el Derecho Común.

La documental pública y la documental privada, únicamente consistentes en: libros, documentos comprobatorios, contratos, declaraciones, avisos, etc., o sea todo aquello que sirva de comprobación de las operaciones del sujeto pasivo.

Por eso se llega a la conclusión de que lo anotado -- por la Ley, es correcto; ya que en la inconformidad el -- principal objetivo es desvirtuar los hechos asentados en -- las actas por los visitadores, porque si esos hechos no se desvirtúan, se tendrán como ciertos. Las pruebas que aporta el particular para desvirtuar esos hechos, serán las -- únicas pruebas que podrá ofrecer en el Juicio de Nulidad; salvo las supervinientes, porque las demás no se admiti--rán.

Otro problema tenemos que esas pruebas no sean valoradas, y eso es criterio, y eso se debe de demostrar y con--travenir lo dicho por los auditores.

Si en caso de que la autoridad ratifica el acta, al -- no tomar en cuenta los razonamientos del particular, por -- no valorar bien las pruebas aportadas, entonces el particu

lar al irse al Juicio de Nulidad, contra la liquidación, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, va a tener que decir: interpuse inconformidad contra el acta de visita, y como lo señala la ley, ofrecí tales y cuáles pruebas, solo que las pruebas no desvirtuaron ante las autoridades fiscalizadoras los hechos que asentaron los visitadores. Entonces tendrá que decirle al tribunal que la autoridad no analizó bien las pruebas, ni las valoró como debe ser; además no les dió el valor jurídico que corresponde. Ahora le pide al tribunal, que es órgano jurisdiccional, volver a revisar y a estudiar las pruebas que ofreció el particular. Y entonces tenemos que en el Juicio de Nulidad, se pueden hacer valer todos los vicios formales que se hayan incurrido en las visitas y que fueron plasmadas en actas de auditoría. Por eso no viene a ser materia de la inconformidad los vicios formales, sino solo se alega contra los hechos asentados en las actas: y es por que la inconformidad no es un recurso.

Al respecto en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación Revisión 1390/79 hoja informativa, enero 1981 - pag. 39. dice:

"INCONFORMIDAD EN CONTRA DE ACTAS-SI NO SE HACE VALER DESPUES NO PUEDEN COMBATIRSE LOS HECHOS ASENTADOS EN LAS MISMAS". "Si el particular no se inconforma en contra de

lo asentado en las actas de visita domiciliaria, no puede válidamente objetar la estimación que de sus ingresos se hizo en la liquidación, cuando ésta se apega a los datos asentados en las actas".

Así mismo en Revisión 1234/78 de la hoja informativa del Tribunal Fiscal de la Federación, enero 1981 - pág. -- 38, dice:

"ACTAS DE AUDITORIA - FALTA DE INCONFORMIDAD EN CONTRA DE LAS MISMAS.- En los términos del artículo 84 fracción VIII del C.F.F., al no inconformarse al afectado en contra de auditorías, debe tenerse al visitado por conforme con los hechos asentados en las mismas".

IV. PROCEDIMIENTO DE IMPUGNACION

El maestro Cipriano Gómez Lara dice: "En todo proceso existe un principio general de impugnación, o sea que las partes deben tener los medios para combatir las resoluciones de los tribunales o resoluciones administrativas, - cuando esta sean incorrectas, ilegales, equívocas o irregulares, o no apegadas a derecho. Por regla general en todo tiempo de proceso existe un principio de impugnación, - aún en aquellos que no tengan reglamentados recursos, ya -

que es muy difícil que pudiese encontrar un proceso que no admita un medio de impugnación inclusive, en muchos casos, a través de otro seguido o ulterior proceso.

Los medios de impugnación son los instrumentos procesales ofrecidos a las partes para provocar aquel control sobre la decisión del juez, y en este control es en general (precisamente para la apelación, el recurso de casación, la regulación de competencia), encomendado a un juez no solo diverso de aquel que ha emitido el pronunciamiento impugnado o gravado, sino también el grado superior, aún cuando no esté en relación jerárquica verdadera y propia con el primero.

Indudablemente que toda impugnación se basa en la falibilidad humana; es decir, los actos del hombre están -- siempre expuestos a caer o a incurrir en equivocaciones y en injusticias.

Esta puede ser considerada la razón de toda impugnación.

Otra observación que consideramos útil, es la referente a que la teoría de la impugnación debe presentar un enfoque unitario, al menos en lo procesal, lo que nos permite advertir que los actos de impugnación, como resistencia a una resolución de autoridad, rebasan el límite de lo

meramente procesal. Puede pues pensarse en una impugnación extra o meta procesal, como aquella que intenga el particular frente a los actos de la administración pública, que no son actos de tipo jurisdiccional". (9)

El maestro Humberto Briseño Sierra, dice: "Que el término impugnación es multívoco e intenta precisar su significado. Hay en la impugnación un dato que no debe olvidarse: el dinamismo de la instancia. La impugnación es la aplicación de instar con un fin particular, individualizado. La peculiaridad que singulariza a éste tipo de instancia es aquella pretensión de resistir la existencia, producción o los efectos de cierta clase de actos jurídicos".

Sigue diciendo: "La acción de impugnación (medio extraordinario) tiende a rescindir el fallo ya formado, eliminándolo en cuánto puedan comprobar en él determinado tipo de vicios que lo hagan anulable.

Así pues los medios de impugnación son recursos, procedimientos, instancias o acciones que las partes tienen para combatir los actos o resoluciones de tribunales o autoridades administrativas cuando éstas sean incorrectas, equívocas, no apegadas a derecho o injustas.

(9) Gómez Lara Cripiano. Teoría General de Proceso. pág. 324 Ed. Malo, S.A., México, 1979.

La distinción entre recurso y medio de impugnación, - estriba en lo siguiente: el recurso es, en realidad un medio de impugnación; por el contrario existen medios de impugnación que no son recursos; lo que significa que el medio de impugnación es el género y el recurso es la especie.

El recurso técnicamente, es un medio de impugnación - intraprocesal, en el sentido de que vive y se da dentro del seno mismo del proceso, ya sea como un reexamen parcial de ciertas cuestiones, o como una segunda etapa, seguida del mismo proceso.

En materia fiscal, el recurso siempre debe estar reglamentado en la ley, para que sea impugnable". (10)

De la impugnación dice Francisco de la Garza lo siguiente: "En un estado de derecho resulta imperativo que exista un control jurídico de la actividad administrativa, con objeto de que las autoridades arreglen sus actuaciones a lo que dispone la ley y los particulares que pudieron resultar lesionados con violaciones a la misma, tengan una -

(10) Briseño Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Pág. 672 Editorial Porrúa, S.A. México, 1939.

protección o tutela. Esto es particularmente importante en materia tributaria.

Lo anterior se puede lograr por medio de procedimientos de auto-tutela de la Administración Pública, que la -- misma desarrolla en su seno y que significa la garantía de un buen régimen de organización administrativa, haciendo - un examen de sus propios actos para dejarlos sin efecto, - si no son legales y oportunos". (11)

Asimismo el Licenciado A. Carrillo Flores dice: "Deriva de la posibilidad en que la administración se encuentra en los casos que vamos en seguida a especificar para revocar, reformar, anular o suspender una decisión administrativa sin que estas medidas sean la consecuencia de - un derecho subjetivo hecho valer por un particular, frente a la Administración, sino, o bien por una acción espontánea oficiosa, de esta o de una simple denuncia del particular, que puede ser un interesado en el caso, pero titular de lo que en el tercer capítulo precisamos como "interés - simple"; interés al que el derecho objetivo no ha asociado como consecuencia jurídica la posibilidad de una pretensión individualizada". (12)

(12) Carrillo Flores A. Lic. "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración de México". pág. 198

(11) De la Garza Francisco. ob. Cit. págs. 763 y sigs.

V. DEL PROCEDIMIENTO OFICIOSO Y DEL PROCEDIMIENTO CONTEN-
CIOSO

No hay una disposición expresa en el C.F.F., como un ordenamiento supletorio; ni la doctrina está acorde realmente, en el uso de los vocablos, o de las acepciones que pueden darse a la primera parte de la actitud o actividad del sujeto pasivo y de la Autoridad Administrativa.

De alguna manera se puede, llegar a decir o hablar de un procedimiento oficioso, que no es otra cosa más que la primera parte del procedimiento administrativo.

Por que es el procedimiento oficioso la primera parte de un todo, porque si se analiza, si se interpretan las diversas disposiciones sobre el particular existentes en el C.F.F., se tiene que llegar a concluir que por mandato expreso, la Constitución General de la República, y con el objeto de salvaguardar la garantía de legalidad, el sujeto pasivo, por su propia naturaleza, por su propia condición, de concededor y hacedor de su propia situación, es el que pone en movimiento o el que pone en marcha ese procedimiento administrativo.

Con mayor técnica jurídica el C.F.F. anterior nos hablaba precisamente, que una obligación fiscal, nacía cuando se daban las situaciones de hecho o de derecho, que fi-

jaban las leyes fiscales.

Dicho de otra manera sencilla, ese principio rector del C.F.F. no se refería a otra cosa más que al problema del sujeto pasivo, la persona física, la persona moral, como entes de derecho, como sujetos de derechos y de obligaciones; tienen un cúmulo de derechos y de ese modo pueden desarrollarse en el ámbito de la vida empresarial, y en el de la vida económica.

Entonces una persona física o una persona moral como entidades libres e independientes, daban un paso de hecho, y se dedicaban al comercio, y se dedicaban a la industria, en ese preciso momento de hecho, se estaban colocando en una hipótesis de la ley, y al suceder ésto, estaban obligados a cumplir precisamente los postulados o preceptos que la propia ley establecía, lo que en ése momento nacían obligaciones que cumplir, ya sea de modo obligatorio o de modo voluntario.

La persona física o la persona moral, en ejercicio del mismo derecho, y por que de derecho, pues porque cualquiera de esas personas en ejercicio del mismo derecho, si se trataba de una persona moral se constituía a través de una escritura pública social, con sus socios, con un objetivo social. Si era una persona física, lógicamente al dar el paso voluntario de dedicarse al ejercicio del comercio, o a

una actividad empresarial, tenía que cumplir con sus obligaciones. ¿Cómo?, pues tenía que inscribirse en el Registro Federal de Causantes, darse de alta en todas las dependencias gubernativas, pedir su licencia en caso de necesitarla para el funcionamiento de su negocio, llevar su contabilidad, conservarla, presentar sus declaraciones, etc.

Todo este primer paso es lo que la doctrina italiana, que recoge la tesis de Mario Pugliese, corresponde a la fase de Auto Achetamiento, es decir, al derecho que tiene el causante de Auto Liquidarse.

Si es él el que conoce su situación, éste es el primero que tiene el derecho de dedicarse a lo que quiera, -- siéndolo lícito, obligado a cumplir lo que ya señalamos.

Pero puede suceder que el derecho originario que la ley le concede, en ejercicio de la garantía de legalidad, al causante como gobernado, no cumple debidamente, no obstante que se le da esa facultad de Auto-liquidarse.

¿Qué ocurre entonces? pues ocurre que lógicamente el fisco, tiene ahora la facultad de comprobar, revisar y de verificar y llevar a cabo una serie de actos, con el fin de cerciorarse del cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones legales; y de ese modo aparece el segundo paso del procedimiento administrativo, con el objeto de que

la autoridad, de este modo pueda decirle al causante de --
diverso modo: permíteme toda tu documentación, libros con-
tables, registros auxiliares, porque voy a verificar, com-
probar y de este modo cerciorarme de si o no cumpliste con
tus obligaciones como contribuyente.

Y de este modo estamos en presencia de la visita domi-
ciliaria, de los auditores practicando las auditorías, que
no tienen más objeto que el de determinar con exactitud el
cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Y una vez hecho lo anterior, la autoridad puede emitir
en el ámbito administrativo, una resolución que le pone --
fin a ese procedimiento.

Los dos pasos anteriores que conforman el procedimien-
to administrativo, es por un lado, la facultad o derecho -
de autoliquidarse por parte del contribuyente, que lo pre-
vee en términos generales el C.F.F., como un derecho deri-
vado de la garantía de legalidad, y como garantía también
del cumplimiento de esa situación, facultades del fisco, -
para revisar su situación y llegar a determinar su cumpli-
miento o incumplimiento y la determinación de diferencias
a su cargo, o la imposición de sanciones por la comproba-
ción de infracciones cometidas en un determinado periodo -
revisado.

La ley secundaria, el C.F.F., siempre cuidando la garantía de legalidad del gobernado, otorga en los medios secundarios las medidas de defensa que tiene y dispone el -- contribuyente, para controvertir las decisiones de la autoridad, que puede extralimitarse en el ejercicio de sus facultades.

Frente a una liquidación que determina diferencias -- de impuestos, la norma secundaria, le está dando las armas jurídicas al contribuyente, para poder poner remedio en el propio ámbito administrativo. Y de éste modo, al terminar una auditoría, el sujeto pasivo tiene el derecho de impugnar los hechos anotados en las actas por los visitadores.

La autoridad está facultada a tomar en consideración los hechos, y también obligada a considerar los argumentos que hace valer el visitado en contra de esos hechos, y valorarlos, así como valorar las pruebas aportadas con el -- propósito de desvirtuar lo asentado en las actas, y obtener una resolución favorable a los intereses del particular.

Pero si a pesar de todo eso, la autoridad sigue manifestando y considerando según su punto de vista legal, que el sujeto pasivo no desvirtuó lo asentado en actas, entonces dicta una resolución definitiva en el ámbito administrativo, que viene a señalar aquellas obligaciones princi-

cipales y secundarias a cargo del causante.

Aquí termina el procedimiento administrativo en su -- primera fase, porque un tercer paso viene a ser la defensa o sea los Recursos Administrativos de que dispone el particular y que tiene que ejercitar forzosa y necesariamente -- en el propio ámbito administrativo.

De este modo aunque no sea un recurso, porque la ley no le da ese carácter, tenemos a la Inconformidad contra -- las actas de Auditorías, que es solo un medio de defensa.

Del mismo modo tenemos al Recurso de Nulidad de Notificaciones, que puede hacerse valer contra aquellas notificaciones, por la cuál se da a conocer liquidaciones que -- obligan al pago de una determinada cantidad, por conceptos de diferencias o por infracciones.

Y todavía más, el contribuyente puede optar como medio de defensa ordinario el de interponer el Recurso de Revocación ante la misma autoridad, alegando los vicios del procedimiento y el fondo en el cuál haya incurrido la propia autoridad.

De tal manera que aquella primera resolución, no puso fin al procedimiento administrativo, por virtud de los medios de defensa de que dispone el particular; que si al optar por esos medios y que los hace valer, entonces la auto

ridad tiene que pronunciar una resolución, que ha de recaer al Recurso de Revocación, y de esa manera tenemos dos resoluciones: una liquidación que determinó diferencias y la resolución que determinó o viene a resolver los agravios hechos valer contra la liquidación.

Y tenemos que esta segunda resolución es la definitiva en el ámbito administrativo y que pone fin al procedimiento administrativo.

Con la resolución contraria a los intereses del particular, se inicia el otro aspecto fiscal, que es el Procedimiento Contencioso, terminando así la fase oficiosa.

Vamos a ver una fase contenciosa, porque volviendo al texto de la garantía de legalidad, el gobernado dispone de medios de defensa, ya no ante la propia autoridad que emitió la resolución, sino que la inconformidad, el alegato, el agravio va a hacerlo valer ante un órgano jurisdiccional que está por encima de la autoridad y del sujeto pasivo.

De tal manera que hay contención, porque hay dos contendientes que van a dirimir: uno su derecho y el otro su facultad; y es un tercero, órgano jurisdiccional investido de imperio, el que va a decir de dos partes, a cuál le asiste la razón.

A la contención vamos a llegar entonces por la vía de Nulidad de Notificaciones, si la autoridad persiste en señalar, que la notificación de un acto, fué correcto; vamos a llegar allí a la contención, si la revocación fue resuelta en forma negativa, y el recurrente considera que hay violación de procedimiento o de fondo, en contra de la resolución que puso fin al recurso; y vamos a llegar a la contención, si la autoridad por un embargo precautorio o como garantía del interés fiscal; practica diligencia que afecta ámbito patrimonial del sujeto pasivo visitado.

Entonces por diversos canales vamos a abrir la segunda etapa del enorme procedimiento fiscal, que es el procedimiento contencioso.

Y el procedimiento contencioso se inicia con una demanda de nulidad, por medio de la cuál el actor va a ejercitar cuantas acciones tenga derivadas del acto a impugnar en el Tribunal Fiscal de la Federación.

De manera que si va a impugnar una resolución recaída a un recurso de Nulidad de Notificaciones, ahí no se va a discutir la liquidación, el acto concreto, la acción concreta a dirimir es: si la notificación está bien o mal hecha.

Si tenemos una liquidación y hay una revocación, y --

esa resolución es desfavorable en su contenido para el particular, no se va a discutir esa liquidación, sino se va a discutir si son o no correctos los agravios; y la contestación a los agravios que se hicieron valer en el recurso de revocación, y del mismo modo vamos a discutir en esta fase contenciosa, si los pasos dados en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, la autoridad los dió de manera legal o los dió de manera ilegal.

De suerte que no hay una forma casuística por decirlo de algún modo, de llegar al T.F.F. el tribunal que re presenta la contención; vamos a llegar de diferentes maneras, de diversas vertientes, pero derivadas todas del procedimiento oficioso.

En el procedimiento oficioso hay una distinción que hay que hacer: un sujeto obligado, y una autoridad facultada para revisar el cumplimiento de obligaciones, por eso es oficioso; porque el contribuyente o la autoridad son in distintamente los que ponen en marcha el procedimiento; -- por eso es oficioso.

En cambio el procedimiento contencioso lo pone en marcha siempre el recurrente, por regla general, o sea el actor es casi siempre el sujeto pasivo, el agraviado por un acto de autoridad.

Y en ése procedimiento contencioso la característica fundamental es que un órgano investido jurisdiccionalmente de poder, es el que va a dirimir quién de los dos tiene la razón.

Aquí se pierde la noción de autoridad, aquí la autoridad es parte emisora del acto controvertido, pero con igualdad de derechos desde el punto de vista procesal, para que el T.F.F., resuelva entre los dos, y diga quién tiene la razón.

De manera que ante el T.F.F., la autoridad deja de serlo, con imperio; porque el imperio para resolver es el órgano jurisdiccional quién va a resolver la contención.

Luego tenemos que como segunda parte del aspecto contencioso, vamos a tener una sentencia, que puede ser favorable al particular o que también le puede ser desfavorable.

Que ocurre si esta sentencia es favorable en todo o en parte al particular, Si la sentencia que dicta el tribunal le es favorablemente parcial, éste tiene el derecho de promover el juicio de Amparo por lo que le es desfavorable. Esta situación lo es por tener su calidad de gobernado. -- Ahora bien la autoridad, contra la parte que le es desfavorable, tiene como defensa el Recurso de Revisión ante la -

sala superior. Esto por no tener el carácter de gobernado, por no perder su carácter de su imperio, y que solo lo perdió frente al órgano jurisdiccional, que es el T.F.F., ante esa situación y que había dictado la resolución investida de su imperio.

En virtud de que el Amparo se pide contra un acto de autoridad, luego la autoridad no puede pedir amparo, contra un acto de autoridad, porque ambas son autoridades desde de el punto de vista de sus imperios.

Luego entonces, para la igualdad procesal, la autoridad dispone del Recurso de Revisión ante ese mismo T.F.F., ante la Sala Superior.

En este caso el T.F.F., es el tribunal de alzada, es el tribunal de apelación, y es el que va a resolver la legalidad o ilegalidad de la sentencia dictada y que a juicio de la autoridad le depara perjuicio.

Tenemos pues que una sentencia puede dar margen a dos diversos procedimientos, una vez que fue dictada por el -- T.F.F.

El sujeto pasivo no puede recurrir al Recurso de Revisión, como tribunal de apelación; porque no puede seguir - caminos paralelos conjuntamente con la autoridad. El partido

cular en cambio debe recurrir al Juicio de Amparo, y la autoridad el Recurso de Revisión, ante la Sala Superior del propio T.F.F.

Tenemos el caso normal, ordinario es que una sentencia tenga resolución de corte parcial. Como los dos contendientes dispone de quince días hábiles como término legal, para poner por una parte la autoridad el Recurso de Revisión, debe interponer su revocación ante la Sala Superior y el contribuyente su Juicio de Amparo, que lo interpondrá ante la sala responsable que dictó la sentencia en lo que le es desfavorable.

¿Qué va a pasar entonces? lo siguiente: el expediente va a ser remitido primero a la Sala Superior, para que revise lo concerniente a la autoridad; y luego lo remiten al juzgado de Distrito, al Colegiado de Circuito o a la Suprema Corte, según su competencia para que diriman precisamente las violaciones que alega el contribuyente.

Ahora puede suceder que al revisar la ilegalidad o legalidad de la sentencia, llegue a la conclusión de que la misma dictada por la sala inferior es correcta, si es correcta la confirma en sus términos.

Entonces la autoridad puede tener otro medio de defensa que es el Recurso de Revisión Fiscal, ante la Suprema -

Corte de Justicia de la Nación, dentro del plazo de quince días siguientes al que surta efectos de notificación, siempre que el negocio reuna dos hipótesis: una que rebase cuarenta veces el salario mínimo elevado al año; y otra que reuna razones de importancia y trascendencia.

C A P I T U L O I I I

BREVE HISTORIA DE LOS RECURSOS

BREVE HISTORIA DE LOS RECURSOS

Por lo que toca al aspecto histórico de los recursos, nos remitimos al pensamiento expuesto sobre el particular, por el Lic. Alfonso Nava Negrete en su obra "Derecho Procesal Administrativo", y en especial en el capítulo II que él denomina "Contencioso Administrativo Mexicano", por considerar que desde el punto de vista de la historia, señala elementos valiosos que a continuación nos permitimos listar; tratando así de ajustarnos al máximo - al pensamiento del autor.

En efecto, nos dice que tanto en la legislación anterior como en la posterior a 1917, encontramos pruebas irrefutables del sometimiento del contencioso fiscal a la sentencia del Organó Jurisdiccional; pero también encontramos, aunque de modo tímido, una separación entre la función puramente administrativa y la función contenciosa, perteneciente a dos autoridades diferentes: a la Autoridad Administrativa y a la Autoridad Judicial.

Por lo que toca a la función meramente administrativa, nos recuerda el autor que desde la ley de 20 de enero de 1837, se reguló el ejercicio de la facultad económi

co-coactiva, esto es, que en virtud de este ordenamiento - se escinde lo administrativo de lo contencioso, por cuánto que se otorgan atribuciones tanto a la Autoridad Administrativa, como a la Autoridad Judicial.

Esta separación la encontramos también en el decreto de 9 de abril de 1885, sobre contribuciones directas -- que se causaban en el Distrito Federal.

En estos dos ordenamientos dice el autor, se hace - una separación tajante de lo administrativo y de lo contencioso, pero es conveniente aclarar que, por lo que toca al ámbito de las resoluciones administrativas real y efectivamente, no se trataba ante la propia autoridad de una impugnación de los créditos fiscales, sino que de manera originaria, de manera tímida, el aspecto administrativo lo conformó originalmente la impugnación, exclusivamente de multas fiscales.

De esta manera, nosotros encontramos que la Dirección de Contribuciones del Distrito Federal y sus recaudaciones, estaban investidas de la facultad económico-coactiva para exigir los cobros de los adeudos causados, sin ingerirse en la jurisdicción contenciosa que corresponde a - los jueces.

De modo que tratándose de este tipo de situaciones, la autoridad administrativa podía realizar o conocer de -- las controversias que se suscitaban sobre la situación de la facultad económico-coactiva, siendo optativo impugnar -- el procedimiento económico hasta la autoridad administrativa o ante la autoridad jurisdiccional.

Esta jurisdicción concurrente nos dice el autor, la vamos a encontrar en la Ordenanza de Aduanas y en las dos leyes del timbre, en las que se instituyó tal jurisdicción concurrente para conocer de las controversias fiscales.

Pero ni las oficinas aduanales ni el Director del -- Timbre o los administradores principales de la renta del -- timbre al resolver esas controversias lo hacían en calidad -- de órganos jurisdiccionales ni sus resoluciones eran sen-- tencias.

Más adelante nos sigue diciendo, que en la legisla-- ción posterior a la vigencia de la Constitución de 1917, -- encontramos un primer precedente que vino a estar consti-- tuido por la "Ley para la Calificación de las Infracciones de las Penas" de 8 de abril de 1924, publicado en el Dia-- rio Oficial de la Federación el 16 de abril de 1924, que -- es el que crea el Jurado de Penas Fiscales. Esta ley fue abrogada de modo tácito con la aparición ulterior de otra

Ley de 9 de julio de 1924 publicada en el D.O. de 2 de agosto de 1924 que con el mismo título tuvo únicamente propósitos de subsanar algunos aspectos de la abrogada.

¿De qué conocía el Jurado de Penas Fiscales? Nos -- dice el autor: nacía para imponer las multas que ameritaban los actos infractores de las leyes fiscales federales, siempre que se tratara de multas mayores de veinte pesos. Que estas multas les correspondía conocer a las autoridades administrativas, quienes en ejercicio de sus atribuciones, podían imponer sanciones.

Entonces, esas sanciones eran impuestas por las oficinas recaudadoras, a quienes se encomendaba la imposición de multas menores a veinte pesos, y estaban facultadas para instruir los expedientes en todos los casos, remitiendo aquél expediente que fuera necesario, para que el Jurado les impusiera las multas que les correspondían y hacer --- efectivas las sanciones impuestas por el Jurado o las propias oficinas.

Resumiendo, el Jurado de Penas Fiscales imponía las multas, tal imposición estaba precedido de pedimento formulado por las Oficinas Recaudadoras, pedimento notificado a los causantes, y del aseguramiento del interés fiscal.

Así organizada la competencia del Jurado de Penas - Fiscales, según la primera Ley, su función era la de fijar la sanción administrativa que tocara a la infracción fiscal cometida. Para cumplir con ella, una vez que recibía el expediente del caso, admitía las pruebas que le ofrecieran los causantes y ordenaba la práctica de aquellas que a su juicio fueren necesarias. Para dictar su resolución -- apreciaba los hechos y el derecho.

Para cuantificar esa multa poseía el libre arbitrio entre un mínimo y un máximo, precisamente para darle un sesgo de legalidad a la multa impuesta.

Por lo que el Jurado de Penas Fiscales solo producía actos administrativos: sanciones administrativas y no su revisión. Porque precisamente este recurso o medio de defensa contra esa situación, se organizó con posterioridad a través de un recurso de revisión, que debía presentarse ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -- quien lo conocía tomando como base o examinando en todo caso la existencia o no, del hecho considerado como infractor.

Cuando la Ley no señalaba pena, en el caso de que se tratara o cuando en el caso de aumentarse la pena y esta resultara excesiva en relación a la infracción, o final

mente cuando el penado no haya sido el autor de la infracción, o no haya tenido ninguna responsabilidad sobre el particular. Y el efecto en el recurso de revisión que por primera vez aparece como un medio idóneo de defensa en el ámbito administrativo, tenía como finalidad: revocar, modificar o confirmar la pena impuesta.

Este recurso tuvo el carácter de optativo, toda vez que si el sancionado no tenía la intención de acudir al recurso de revisión, podía pues, hacer valer sus derechos ante el Juzgado de Distrito correspondiente.

Pero es incuestionable que de acuerdo con lo que -- señala el autor, es el primer antecedente histórico que encontramos ya, delimitado con la finalidad de encontrar un medio de defensa ordinario, que viniera precisamente a tratar de modificar, de revocar o ratificar una multa impuesta por la autoridad fiscal; aún cuando tenía el carácter de optativo. Sin embargo, a pesar de esa situación era un avance en el ámbito de los recursos administrativos.

Más tarde, por virtud de la Ley del 9 de julio de 1924, el Jurado de Penas Fiscales, se convirtió en el órgano revisor de los Actos Administrativos que imponían una multa.

El artículo 8 de la propia Ley decía: "El Jurado de Penas Fiscales conocerá en revisión de las multas impuestas por las oficinas a que se refiere el artículo 10. de esta Ley".

De tal manera que si originariamente él las imponía y era la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la que conocía de la revisión, a través de esta nueva Ley, se le dió facultad al Jurado de Penas Fiscales para imponerlas y para conocer de sus propias multas, cuya finalidad como lo hemos reiterado con anterioridad, era precisamente la de modificar, revocar o confirmar la sanción impuesta.

Pero lo que debe de quedar claro es, que los recursos administrativos, o el recurso de revisión al que nos hemos referido, no nació en su totalidad como un medio de defensa en contra de todos los créditos fiscales impuestos por la Secretaría de Hacienda, sino única y exclusivamente con las sanciones impuestas.

Este fue el inicio o el recorrido histórico de los recursos administrativos.

Dice el autor: "La fase previa inmediata por satisfacer para que el Jurado intervenga se condensa con toda nitidéz en la fracción III del artículo 20. de la Ley. "En

caso de inconformidad de los infractores y previo aseguramiento de los impuestos, derechos, recargos y multas, materia de la infracción remitirán (las Oficinas Recaudadoras) el expediente original a la Dirección correspondiente u -- Oficina Superior de la cuál dependan todas las del ramo, -- conservando una copia del mismo. Dichas Direcciones u Oficinas Superiores lo remitirán con su dictamen al Jurado de Penas Fiscales dentro de los diez días siguientes al de su recibo, siempre que no sea necesario practicar nueva diligencia".

"Las resoluciones del Jurado, como órgano revisor -- eran actos administrativos y no jurisdiccionales. Era un -- organismo administrativo que actuaba en forma independiente en el cumplimiento de su especial función, pero sin dejar de ser una dependencia de la Administración Pública. -- Formal y materialmente sus actos eran Administrativos".

Más adelante en la propia obra que comentamos, nos dice el autor que por decreto del 12 de mayo de 1926 (D.O. del 7 de junio de 1926), se cambió la denominación de Jurado de Penas Fiscales por la de Jurado de Infracciones Fiscales. Desde luego comenta el autor, que hubo variaciones de cierta importancia, "cambió el texto del artículo que -- fijará la competencia del Jurado, sin afectar su función -- de órgano revisor de las sanciones fiscales federales im--

puestas por las Oficinas Recaudadoras".

No solo por el cambio sufrido en los textos de los artículos que fijaba la competencia del Jurado, sino por - que a juicio nuestro, concordante con el autor, el Jurado de Infracciones Fiscales, nacía ya como un órgano más adecuado a la técnica jurídica, por que no se trataba realmente de penas fiscales, sino como acertadamente lo dice el - Decreto de 12 de mayo de 1926; donde hablamos ya de infrac - ciones fiscales, que es justamente la materia fiscal con- - creta en materia de sanciones.

El Jurado de Infracciones Fiscales también conocía del recurso de revisión tratándose de multas y a parte de esa situación, conocía de los recargos y de los derechos - adicionales de que trataba la Ordenanza General de Aduanas; con lo cual se amplió el ámbito competencial de dicha auto - ridad.

Pero lo importante del comentario a este respecto, es que así como nació una nueva autoridad correctamente es - pecificada desde el punto de vista de su nomenclatura, y - así como correctamente no solo conocía de multas, de recar - gos y de derechos adicionales, resulta que por primera vez encontramos en la historia de los recursos administrativos,

la definitividad de la resolución, quedando lógicamente -- en el recorrido del largo camino.

Así el artículo 35 de la Ley decía: "La resolución del Jurado será la definitiva y firme del negocio en el caso de que se interponga el recurso de revisión y no dará lugar a nueva instancia ante el mismo Jurado ni ante ninguna otra oficina, salvo lo dispuesto por el artículo 25 de esta Ley (refiriéndose a la Condonación)".

"Expedidas las dos leyes de 1924 por el Ejecutivo - en uso de facultades extraordinarias que en el Ramo de Hacienda le concedía la Ley del 8 de mayo de 1917, estaba en aptitud y condiciones legales para modificarlas. La primera modificación fué la del anterior Decreto de 1926. La segunda vino con la circular No. 0-10 de 26 de enero de --- 1927, D.O. de 25 de febrero de 1927 que declaró incompetente al Jurado de Infracciones Fiscales para fallar acerca de los recargos de impuestos, fundada en que el Jurado solo conocía de la revisión de las penas por infracciones a las leyes fiscales y los recargos no eran penas: "... es competente para conocer y fallar acerca de las peticiones que los causantes le eleven con motivo de los recargos no tienen, ni deben tener ese carácter de penas, sino que -- constituyen la indemnización que justamente debe percibir el Fisco por la mora en que incurren los causantes al no -

enterar dentro de los plazos legales los impuestos a que -
están obligados".

Más tarde y con motivo de la expedición de la "Ley de Ingresos vigentes sobre sueldos, salarios, emolumentos, honorarios y utilidades de las Sociedades y Empresas" de - 21 de febrero de 1924 y su Reglamento de la misma fecha, - se creó una Junta Revisora que habría de conocer de las -- reclamaciones que se formularan contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras encomendadas en calificar las ma- nifestaciones de los causantes.

"La reclamación era un Recurso Administrativo de -- revisión que podían promover tanto los causantes como las - Oficinas Receptoras".

Vemos como en esta Ley para la recaudación de los - impuestos que crea la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, por primera vez históricamente hablando, vamos a -- encontrar ya a una autoridad que no como en el pasado se - encargaba únicamente de ventilar la legalidad de las san- ciones o de los recargos, sino que por primera vez a tra- vés de esta Ley, la Junta Revisora del Impuesto Sobre la - renta, entraba al fondo de los gravámenes y en especial al fondo del Impuesto Sobre la Renta. Se establecía la recla- mación como un Recurso Administrativo de revisión, promovi

do por las dos partes: causantes y las Oficinas Recaudadoras, que originalmente eran las que señalaban las bases para el pago de los impuestos. De tal manera que el causante podía promover de modo verbal, cuando el monto de los impuestos era mínimo, o bien promoverlo por escrito; pero lo importante que se consigna es el hecho que en la historia de los recursos administrativos, es a través de ésta Ley cuando se crea una Junta Revisora de un impuesto especial, como en el caso resultó ser el Impuesto Sobre la Renta, y esto significó un gran avance en nuestra legislación, precisamente en la materia de la impugnación fiscal.

Esta Ley fue derogada, substituyéndola la del 18 -- de marzo de 1925 D.O. 77 del 2 de abril de 1925 . Y dice el autor que "la Junta Revisora subsistió sin que sus decisiones fueran apelables o recurridas. Sus resoluciones -- eran de última instancia en las inconformidades administrativas promovidas contra de las Juntas Calificadoras". Que las calificaciones realizadas por las Juntas Calificadoras, no eran revisadas, sino cuando ellas fijaban una cantidad mayor en un 10% o menos de la cantidad manifestada por los causantes en sus declaraciones. De manera que no era arbitraria la calificación que hacían dichas Juntas, sino atento a lo dispuesto por la nueva Ley, solo se podían calificar las declaraciones de los causantes.

Afirma con posterioridad que hubo una serie de reformas, tanto a la Ley como a su reglamento, señalando las siguientes: 27 de agosto de 1925; 31 de agosto de 1926; 23 de diciembre de 1931; 29 de diciembre de 1933; 10. de enero de 1935; 19 de abril de 1937 esto en cuanto a la Ley. Del Reglamento se dictaron los siguientes: 13 de octubre, 10 de noviembre y 8 de noviembre de 1926; 8 de diciembre de 1928; 24 de noviembre de 1930 y 23 de noviembre de 1931.

Por otra parte, ellas dieron origen a un nuevo Reglamento de la Ley del I.S.R., de 18 de febrero de 1935, que hizo una regulación más detallada en todo el procedimiento del recurso de revisión sin afectar para nada la inicial estructura de la Junta .

Más tarde y por virtud de la "Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal" para el Departamento Central del Distrito Federal, de once de febrero de 1929 (D.O. de 7 de marzo de 1929), aparece ya un Jurado de Revisión, que es una autoridad distinta a la Junta Calificadora.

Esta nueva autoridad denominada Junta de Revisión, tenfa por objeto conocer y resolver a través del Recurso de Revisión en la vía administrativa, las inconformidades

presentadas por los causantes y las autoridades, en los -- casos que la propia Ley enumeraba, las que se pueden resumir en los siguientes términos: "Artículo 13: I.- Por los causantes inconformes con las resoluciones de las Juntas - Calificadoras y de las demás autoridades fiscales, por las que les fije una obligación a su cargo ...". "II.- Por las autoridades fiscales encargadas de la administración general de un impuesto determinado, cuando la repetición, o de rrama de éste debe hacerse por las Juntas Calificadoras, - si áquellas están inconformes con las resoluciones de éstas".

Este recurso de revisión dice el autor, se podía -- promover verbalmente si el importe de la obligación materia de la resolución impugnada es hasta de cincuenta pesos, si era de más, forzosamente tenía que ser por escrito, lo mismo que si se trataba de una cantidad de resolución que se impugnaba.

Para que la interposición del recurso suspendiera - los efectos de la resolución controvertida, se tenía que - garantizar el interés fiscal, o que se dispensara el mismo. Así mismo ya existía un período de prueba, en el que los - contribuyentes como el Jurado podían presentar o practicar pruebas en apoyo de sus dichos o para esclarecer la verdad

legal del negocio. Expirado ese período de Jurado procedía a conocer el fondo del asunto, considerando nuevamente los hechos cuya apreciación por la autoridad que dictó la resolución impugnada fue inexacta o errónea, según el intereresado o las violaciones a la Ley alegadas por éste, y ratificará, declarará improcedente o modificará de acuerdo con ésta nueva apreciación la resolución objeto del recurso que se viene tratando .

Dice enseguida que las resoluciones del Jurado eran definitivas, y que no se admitía reclamación alguna, salvo en los casos de la Condonación. Y que este Jurado fue suprimido por la Ley publicada en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1946, en forma por demás definitiva y en seguida se expidió la Ley de Justicia Fiscal, y concamitante mente se facultó al Ejecutivo por el Congreso Federal, para expedir el primer Código Fiscal de la Federación, por acuerdo del Decreto de 16 de enero de 1929 (D.O. de 13 de febrero de 1929), así mismo se le daba autorización para "introducir en las demás leyes fiscales las reformas necesarias, a fin de que haya coordinación entre ellas y el Código Fiscal .

Con igual propósito se expidió el Decreto de 4 de febrero de 1930 (D.O. de 14 de febrero de 1930). El ejerci

cio de tan importantes facultades se llevó a cabo por el Departamento Técnico de la Secretaría de Hacienda, quien elaboró un anteproyecto de Código Fiscal de la Tesorería en 1929, cuya suerte terminó en construir un valioso precedente sin llegar a ley vigente .

De manera que la Ley de Justicia Fiscal fué expedida el 27 de agosto de 1936, D.O. de 31 de agosto de 1936

Esta Ley representó desde todos los ángulos un avance formidable en el aspecto de los recursos en materia administrativa; aunque abrogada al poco tiempo por Decreto de 30 de diciembre de 1938, es decir que aún cuando su vida fué efímera, su contenido fue amplio y profundo, ya que el espíritu que lo animó no se derogó, sino que fué el fundamento del antecedente directo del actual Código Fiscal de la Federación.

Esa innovación a la que nosotros nos referimos, consistió fundamentalmente en que no solo satisfizo los anhelos de la verdadera justicia tributaria, por cuánto que -- los Recursos Administrativos se ceñían al texto Constitucional, para guardar la garantía de legalidad consagrada por el artículo 16 Constitucional, sino que imitando al -- sistema de justicia francés lógicamente que fué embuido de las ideas de ésta legislación, que en los años de 1936 era

la más avanzada del mundo en materia fiscal.

La Ley de Justicia Fiscal dió origen al Tribunal Fiscal de la Federación, típico tribunal administrativo.

La Ley tuvo corta vida, pues fué abrogada por Decreto de 30 de diciembre de 1938, en cambio su innovación perduró en el nuevo cuerpo legal que la abrogaba: a Código Fiscal de la Federación. Este objeto del Decreto precitado publicado en el Diario Oficial de 31 de diciembre de 1938, entró en vigor el 1o. de enero de 1939 y hoy aún vigente. Mucho sirvió para la formulación de la llamada Fase Oficiosa del Procedimiento Tributario, una de las partes de Código Fiscal.

En el Código de 1938 encontramos ya con mayor o menor número, todos o cada uno de los recursos administrativos que ya se encuentran señalados en la actualidad. Ya que los ordenamientos fiscales se van perfeccionando con el tiempo.

Para terminar diremos que para los efectos de nuestro trabajo, agota nuestra aspiración la obra mencionada al principio, que viene a darle forma al aspecto histórico que en un breve recorrido hemos querido señalar: como desde la no existencia de ningún medio de impugnación, hasta

la aparición de la primera norma, tímida si se quiere en el ámbito administrativo, que conocía de sanciones, luego por sus reformas la calificación de las declaraciones y -- más tarde el I.S.R. y Reglamento, con las formalidades y -- términos a que ya nos hemos referido, llegamos a la Ley de Justicia Fiscal, en la que ya encontramos todos y cada uno de los medios de defensa a que nos hemos referido y que -- nos referiremos con posterioridad en este trabajo, pero -- con las bases, con los términos, con las formalidades y so bre todo con el enorme espíritu que justamente pretendemos hacer notar también por cuanto que, lo importante no es la existencia de los medios de impugnación de defensa ordinarios, en el ámbito administrativo, sino la presencia de -- ellos que se ajustan y se adecúan al texto constitucional; y de esa medida el recorrido histórico, hasta llegar al mo mento actual en el que nos encontramos ya con los medios - de defensa a los que podríamos llamar: medios sofisticados de defensa, con todas las formalidades, con todas las si- tuaciones, de términos, de documentación que hay que adjun tar, de pruebas que ofrecer y desahogar, so pena de tener - el requerimiento pa ra poderlas desahogar, o de plano no te ner por presentadas. Su innovación consiste en ese largo recorrido que justamente en buscar el principio de legalidad y sobre la equidad y justicia tributaria.

Por esa razón sirva este pequeño antecedente histórico, que no por pequeño o por breve deja de ser substancial y nos adecuamos al pensamiento del maestro Alfonso Nava Negrete, y hacemos nuestro el reconocimiento del recuento en la búsqueda de los medios de defensa y de su camino por encontrarlos, hasta llegar a lo que nosotros consideramos si no perfecto, perfectible, como toda obra humana, y sobre todo tratándose de una situación jurídica, pero basta para nuestra Tesis con lo que pretendemos dejar satisfecho al Jurado Revisor.

(12-A) NAVA NEGRETE ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo". página 25 y siguientes. Editorial Porrúa, S.A. México, 1959.

C A P I T U L O I V

I. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1. Concepto del Recurso Administrativo
2. Clasificación de los Recursos Administrativos
3. Elementos esenciales de los Recursos Administrativos.
 - a) Una ley que establezca el recurso
 - b) Un acto administrativo impugnado
 - c) La autoridad administrativa ante quién debe promover y que deba resolverlo
 - d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.
 - e) Obligación de la autoridad de dictar resolución.
4. Los Elementos de su Naturaleza
 - a) Plazo de interposición del recurso
 - b) Requisitos de forma

- c) Pruebas
- d) Trámite y resolución

5. Efectos de los Recursos Administrativos

II. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

1. Del recurso de revocación .
2. Del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
3. Del recurso de nulidad de notificaciones.
4. a) Improcedencia del recurso administrativo.
b) La resolución que pone fin al recurso administrativo

I. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1. Concepto del Recurso Administrativo

Para poder hacer un estudio a fondo o más o menos corecto de los Recursos Administrativos, hay que partir de ciertas bases, que lógicamente le dan fundamentación a los recursos.

Tenemos que los recursos administrativos, en el ámbito administrativo, son medios de defensa con que cuenta el particular afectado, por un lado administrativo, que es el resultado de todo un procedimiento oficioso de carácter administrativo.

A los recursos administrativos, no los podemos explicar sin una base que la doctrina y la ley, determinan como el procedimiento oficioso fiscal.

Sobre este procedimiento oficioso fiscal, que es el inicio de toda actividad de la administración pública, que

se traduce en la recaudación de los tributos, cuya actividad no resulta siempre en su contenido, sino por el contrario requiere de un procedimiento laborioso y complicado.

En efecto, las autoridades fiscales, deben ajustarse a un plan perfectamente trazado y apegado a la ley, en lo que respecta a la vigilancia en el cumplimiento de las --- obligaciones fiscales por parte de los causantes, que les permita el verdadero conocimiento y apreciación de los hechos, que originen el nacimiento de la obligación tributaria; porque en última instancia, habrá de ser el fundamento de la resolución definitiva que se dicte.

De aquí resultan diferentes facultades que la ley concede a las autoridades fiscales, como aquellas que establece: la práctica de las visitas domiciliarias y de comprobación; todas ellas señaladas en el artículo 42 del C.F.F. - (ver capítulo de visitas domiciliarias).

Lógicamente, el ejercicio de estas facultades implica la realización de una serie de actos generalmente de carácter officioso, cuya secuencia originará la resolución definitiva, que habrá de emitirse y que será aquella, en la -- que se determine: la existencia del crédito fiscal; se den las bases para su liquidación; o se fije en cantidad líquida; o bien que cause un agravio fiscal distintos de los anteriores, y aún más, aquella resolución, en la que se esta

blezca que el particular no tiene a su cargo, el cumplimiento de obligación fiscal alguna.

Y precisamente toda esta serie de actos y formalidades, configuran el procedimiento administrativo de carácter fiscal.

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

Agrega el autor: "que el acto administrativo requiere normalmente para su formación, esta precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios, que dan al actor del propio acto, la ilustración e información necesaria, para guiar su decisión; al mismo tiempo que constituye una garantía, que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo a las leyes". (13)

Ese conjunto de formalidades y actos que preceden y -

(13) Fraga Gabino, Lic. "Derecho Administrativo", pág. 439 Ed. Porrúa, S.A., México, 1975.

preparan el acto administrativo, es lo que constituye el procedimiento administrativo. De la misma manera, que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial, forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial.

Ahora bién, establecida someramente la idea de lo que debe entenderse por procedimiento administrativo fiscal en los términos del Licenciado Fraga, conviene apuntar que, para los efectos de un trabajo como ésta tesis, de los medios de impugnación, entre ellos, de los recursos administrativos y otros, que señalaremos, nos interesa especialmente esa actividad de las autoridades fiscales, tendientes a recabar: datos, informes, documentos, etc. Así como la verificación y comprobación de determinadas situaciones de carácter fiscal. Todo ello relacionado con las obligaciones tributarias, que permiten la conclusión de ésta fase, con una resolución de carácter definitivo en materia fiscal.

Dentro de lo que convencionalmente la doctrina llama: procedimiento administrativo de impugnación, nos encontramos a los recursos administrativos como formando parte de aquél.

Por lo que creemos conveniente analizar su conceptualización y características.

La doctrina ha estimado en forma generalmente unánime, que los recursos administrativos deben reglamentarse en los ordenamientos legales correspondientes; considerando que en no pocas ocasiones, los funcionarios públicos -- proceden irregularmente, emitiendo actos que pueden y deben ser revisados por ellos mismos.

Así tenemos a varios tratadistas mexicanos que dicen:

Licenciado Alfonso Nava Negrete "Derecho Procesal Administrativo"; "Que el recurso administrativo es un medio represivo que aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos". (14)

El Licenciado Emilio Margain Manautou, dice:

"El recurso administrativo, es todo medio de defensa al alcance de los particulares ante la administración pública, para impugnar los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violaciones al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida". (15)

(14) Nava Negrete Alfonso. "Derecho Procesal Administrativo". pág. 47 Ob. Cit.

(15) Margain Manautou Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". pág. 168 Ed. Universitaria Potosina, - México, 1977.

Y agrega: "El recurso administrativo da, pues, origen a una controversia entre la administración y el administrado, y de cuya resolución pueda conocer los tribunales".

El Licenciado Antonio Carrillo Flores , dice:

"Para que el recurso administrativo exista, se requiere que el Derecho Objetivo establezca la posibilidad de -- que un particular, o excepcionalmente una autoridad, impugne ante una autoridad administrativa, una decisión, con el derecho de que la autoridad a quién se dirige emita una -- nueva resolución administrativa sobre el fondo del asunto, examinando solo la legalidad de la primera o también su -- oportunidad, según la órbita de facultades que la autoridad de revisión otorgue, el Derecho Positivo.

El recurso administrativo no existe pues en ausencia de la ley. El recurso administrativo, supone además de la vigencia de una ley que lo conceda, que es más que un requisito una condición, sin el cual no se concibe; de una decisión impugnada, de una impugnación por persona a quién el Derecho Objetivo reconozca como interesado directo, que la impugnación se haga ante una autoridad administrativa, y que esta deba proveer sobre el fondo de la controversia

con una nueva decisión administrativa".

Agrega en la página.106: "Como en México la denuncia del particular puede apoyarse en el derecho de petición, - que concede el artículo 80. de la Constitución, se ha querido establecer la conclusión de que cada vez que un particular en un asunto que le interesa hace una gestión ante la - autoridad administrativa, que ésta debe contestar conforme al precepto constitucional, está ejerciendo un derecho subjetivo, y eso no es exacto.

El artículo 80. Constitucional no obliga a la autoridad, sobre este punto hay ejecutorias de la Corte, sino a dar una respuesta; de ninguna manera la obliga a abordar - el fondo del asunto, ni menos aún a resolverlo de acuerdo con las pretenciones del peticionario. No da pues el artículo 80. Constitucional camino correcto para llegar a definir los recursos administrativos.

La autotutela de la administración prácticamente puede traducirse en una real defensa para el particular, por lo que Ihering y Jellinek llamaron: "El reflejo del Derecho", una determinación tomada por la Administración Pública en ejercicio de sus facultades revocando, modificando, anulando o suspendiendo una decisión administrativa, puede favorecer al particular". (16)

(16) Carrillo Flores, Antonio. "La Justicia Federal y la Administración Pública". págs. 106 y 108.

El Licenciado Gonzalo Armienta, dice:

"En el específico campo del proceso administrativo, - Fernando Alvarez Tabio nos proporciona la siguiente definición: "Con arreglo a un criterio amplio podemos definir -- el recurso como el acto de parte, una verdadera pretensión, en la que se pide al órgano jurisdiccional la reforma de - una resolución judicial anterior". (17).

El Licenciado Luis Martínez López, nos dice: "Se entiende por recurso administrativo, la gestión del particular para que la autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor, en atención a las pruebas y alegaciones que produzca para fundar - su ilegalidad". (18)

2. Clasificación de los Recursos Administrativos

Al respecto nos dice Francisco de la Garza: "Según Nava Negrete, los recursos administrativos se pueden dividir en dos grandes grupos o tipos: los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce

(17) Armienta Gonzalo. "El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano". pág. 302 Textos Universitarios, S.A. México, 1977.

(18) Martínez López Luis. "Derecho Fiscal Mexicano". pág. 239 Ed. - E.C.A.S.A., México, 1980.

y resuelve una autoridad diversa, que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial.

A los primeros los llamó de reconsideración y a los segundos recursos de revisión. Atiende esta separación a la actitud de reconsiderar el acto propio y revisar el acto ajeno; a la conducta de rectificar o confirmar el juicio formado primeramente sobre un acto y a prever lo hecho por otro para rectificarlo o confirmarlo". (19)

Por su parte Gabiño Fraga "hace una división entre medios indirectos para proteger los derechos de los particulares a la legalidad administrativa.

Los medios indirectos consisten, principalmente, en las garantías que presta un buen régimen de organización administrativa. La regularidad de la marcha de ésta, su eficacia, el control que las autoridades superiores tienen sobre las que están subordinadas.

En una palabra, la autotutela de la administración desarrolla en su propio seno, constituye indudablemente elementos de protección de los derechos de los administra-

(19) De la Garza, Francisco. Ob. Cit. pág. 795

dos.

Sin embargo, esos medios están destinados directamente a garantizar la eficacia de la administración, y solo por efecto reflejo representan una garantía para el particular.

Por el contrario existen otros medios directos que -- sí están destinados en forma inmediata a satisfacer el interés privado, de manera tal, que la autoridad ante la -- cuál se hace valer, está legalmente obligada a intervenir - y a examinar nuevamente, en cuanto a su legalidad o a su - oportunidad, la actuación de que el particular se queja.

Estos medios directos que la ley establece para la -- protección de los derechos de los particulares, se pueden clasificar, según las autoridades que deben intervenir, -- en remedios o recursos administrativos, y en recursos o ac ciones jurisdiccionales.

Todavía dentro de este último grupo, se pueden sepa- rar los recursos y acciones ante los tribunales administra tivos, y los recursos y acciones ante los tribunales comu- nes.

Agrega en el párrafo 354: La interposición del recur- so con los requisitos y formalidades que la ley establece, condiciona el nacimiento de la competencia de la autoridad

que conforme a la ley ha de conocer del propio recurso.

Esa autoridad que puede ser la misma que dictó el acto, la jerárquica superior, o un órgano especial distinto de los dos anteriores, tienen las facultades que la ley le otorga, facultades que pueden ser, bien las de decretar simplemente la anulación o reforma del acto impugnado o además la de reconocer el derecho del recurrente, sujetándose al examen de los agravios aducidos, o bien y esto especialmente cuando la revisora es la autoridad jerárquica superior a la que ha realizado el acto, las de examinar no solamente la legalidad sino también la oportunidad del acto impugnado". (20)

Resumiendo, la doctrina reconoce dos tipos de recursos administrativos; el primero de ellos denominado de reconsideración o revocación, que se interpone ante la autoridad que emitió el propio acto.

Y el segundo de ellos llamado jerárquico, que se tramita ante el superior a aquella que dictó la resolución.

En nuestra legislación fiscal federal, existen varios recursos; los cuales en realidad pueden ser englobados dentro de cualquier de los tipos de recursos que acepta la doctrina.

Por lo que en capítulos siguiente nos referiremos a -

cada uno de los recursos administrativos que regula el -- C.F.F. en su Título V - Capítulo I, consignando al efecto los siguientes:

1. El de Revocación,
2. El de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, y el de
3. El de Nulidad de Notificaciones.

Habida cuenta que la "Oposición de Terceros" y la "Reclamación de Preferencia", que si bien eran autónomos en los Códigos anteriores, quedaron englobados dentro del mismo recurso de "Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución".

3. Elementos Esenciales de los Recursos Administrativos

Dentro de estos tenemos los siguientes:

- a) Una ley que establezca el recurso.

El recurso administrativo no existe en ausencia de la ley que lo establezca, dice Carrillo Flores.

Al respecto el artículo 116 del C.F.F. dice: "Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

- I. El de revocación,
- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución,
- III. El de nulidad de notificaciones.

b) Un acto administrativo impugnado.

"La sola existencia de una resolución administrativa, dice Emilio Margain Manautou , expedida a un particular, no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo, sino debe reunir ciertas características para que, dándose, sea una resolución impugnabile mediante el recurso administrativo.

Las características que debe reunir dicha resolución, son:

1.- Que sea definitiva: Una resolución administrativa es definitiva cuando no admite revisión de oficio, o sea - que la autoridad no puede por sí modificar su propia resolución.

2.- Que sea personal y concreta: O sea que no pueda agotarse el recurso administrativo contra resoluciones de carácter general, abstracta e impersonal.

3.- Que cause un agravio: O sea que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto.

4.- Que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta; y

5.- Que sea nueva.

Y al respecto el artículo 38 del C.F.F., dice:

"Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalarán, además, - la causa legal de la responsabilidad". (21)

(21) Margain Manautou Emilio. "Introducción al Estudio - del Derecho Tributario Mexicano". Ob. Cit. pág. 187

c) La autoridad administrativa ante quién debe promover y que debe resolverlo.

Significa que si se trata de recursos donde van a interponerse el fondo de las resoluciones administrativas, - el recurso debe interponerse ante la misma autoridad que dictó la resolución.

Porque tratándose ya sea de recursos que se interponen cuando la autoridad no es la misma que dictó la resolución, entonces la ley habla de la autoridad que ejecuta; - en tratándose del Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución ante la autoridad misma, es contra quién debe interponerse el recurso tanto el de nulidad de notificaciones, como el de oposición; porque tratándose del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, o del recurso de revocación, deben impugnarse ante la misma autoridad que dictó la resolución; porque va a discutirse el fondo. Porque tratándose ya sea también del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o el recurso de nulidad de notificaciones, en que normalmente no es la misma que dictó, sino la que ejecuta, la que notifica; la ley habla de la autoridad que ejecuta; ante esa autoridad debe interponerse el recurso de nulidad de notificaciones y/o el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Si se trata del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en que consta el requerimiento de pago; y en el recurso de nulidad de notificaciones, que puede ser la propia Administración o la Federal de Hacienda, o una rectoría de rentas, según el caso. El recurso de nulidad de notificaciones no lo podemos hacer valer ante la autoridad que dictó la resolución, sino ante quien lo está ejecutando.

El recurso de revocación solo lo podemos hacer valer ante quien lo emitió, independientemente de quien lo notificó. En cambio los recursos: el oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones tiene que ser ante quien lo notificó o la que esté ejecutando.

De no proceder conforme lo que establece la ley, tendríamos que encontrar que nos desecharían el recurso por la interposición del mismo ante una autoridad incompetente.

Lo importante en los recursos es saber ante quien se debe de interponerlos, porque se pueden cometer equivocaciones, y emplear esos medios legales equivocadamente y esto da lugar a desechamientos de los mismos, por no ser la autoridad competente ante quien se interpuso.

d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.

Francisco de la Garza . . . , dice: "El acto ilegal o lesivo de la Autoridad Tributaria, debe además lesionar - un derecho subjetivo o un interés jurídico del recurrente. Agrega que Nava Negrete, escribe en el campo de los - recursos administrativos se distingue el derecho que da - la posibilidad de impugnar un acto administrativo y el de - recho material lesionado. La norma jurídica da a los admi - nistrados. la posibilidad de obtener mediante un procedi - miento cuya iniciación queda sujeta a su voluntad, la eli - minación del acto ilegal, lesivo para sus intereses". (22)

Al respecto el artículo 124 del C.F.F., dice:

"Es improcedente el recurso cuando se haga valer con - tra actos administrativos:

I.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente".

e) Obligación de la autoridad de dictar resolución.

Francisco de la Garza . . . , dice: "La tramitación --

(22) De la Garza Francisco. Ob. Cit. pág. 798

del recurso, debe concluir con una resolución en que se revoque, modifique o confirme el acto, o el procedimiento impugnado.

Se distingue el recurso del simple derecho de petición, según G. Praga, en que en éste la autoridad "no tiene obligación de entrar a un examen del fondo del acto cuyo retiro se solicita". (23)

Al respecto el artículo 131 del C.F.F., dice: "La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado".

Así mismo el artículo 132 del C.F., dice: "La resolución 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 autoridad podrá corregir los errores que advierta

(23) De la Garza Francisco. ob. Cit. pág. 799

en la cita de los preceptos que se consideren violados y - examinar en su conjunto los agravios, así como los demás - razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cues- - tión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos - expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los ac- - tos administrativos cuando advierta una ilegalidad mani- - fiesta y los agravios sean suficientes, pero deberá fundar - cuidadosamente los motivos por los que considerará legal - el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrá revocar o modificar los actos administra- - tivos en la parte no impugnada por el recurrente.

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

4. Los Elementos de su Naturaleza

a) Plazo de interposición del recurso.

Dentro de los requisitos de procedibilidad, debemos - de señalar también normas de procedibilidad, que rigen a - todos los recursos. De acuerdo con el artículo 121 del -- C.F.F., vamos a encontrar que todos los recursos se deben - de presentar por escrito, ante la autoridad que correspon- - da, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes

a aquél en que haya surtido efectos la notificación. En -- este punto cabe señalar en que momento surte efectos la no tificación.

Entonces vemos que el primer requisito es de tempora lidad, y ésta significa un cómputo.

De manera que para efectos de notificación, debemos - advertir dos situaciones: una que puede ocurrir que al no tificarse la resolución que vaya a ser materia de impugna ción, a través del recurso respectivo; el notificador se - apersona en el domicilio del sujeto pasivo o del causante y suceda que no lo encuentra.

Al suceder lo anterior, de no encontrarlo, debe de de jar citatorio (ver artículo 134 y siguientes del C.F.F.), el citatorio lo dejará con cualquier persona que se en--- cuentre en el domicilio fiscal, haciendo constar que se - apersonó en busca de la persona sujeto pasivo, encargado o representante legal, avisando que lo espere a una hora - fija el día siguiente. Al otro día a la hora fijada, pue-- den suceder dos cosas: una que sí acudió a la cita, ya sea el sujeto pasivo, su representante legal o cualquier perso na con poder; realiza con él la notificación y debe dar -- cuenta y señal de las circunstancias de la notificación.

La otra cuestión es que no acudieron nadie al citato-

rio. En esa situación se puede dejar con cualquier persona que se encuentre, en el domicilio e incluso con el vecino, si está cerrada la negociación.

Entonces la pregunta es: cómo se computa el término - de los cuarenta y cinco días. Primero, si hay un citatorio y el día siguiente el representante legal espera al notifi cador, se hace la notificación. Quiere decir entonces en - términos de ley, que el día siguiente hábil no cuenta por - que en ese día suerte efectos la notificación; no cuenta - sino hasta el siguiente en que se inicia el cómputo de los cuarenta y cinco días.

Lo mismo ocurre de la notificación que se hizo con -- cualquier persona, incluso con cualquier persona ajena, en su defecto la cédula que pudo haberse pegado en la puerta de entrada de la negociación.

Si se quiere interponer un recurso, en caso de estar dentro de la jurisdicción pero no de la sede, se puede man - dar un propio por medio del correo certificado con acuse - de recibo .

En éste caso se tiene como fecha de presentación lo - dicho en el artículo 121 del C.F.F., segundo párrafo: "En estos casos se tendrá como fecha de presentación del escri to respectivo, la del día en que se entregue a la oficina

exactora o se deposite en la oficina de correos".

Si es el caso de que la Oficina Federal de Hacienda - requiere el cobro de un adeudo, entonces se presenta ante esa oficina, Y en el caso de que le requieran donde no hay Oficina Federal de Hacienda, se puede enviar por correo, - como se anotó.

En el caso como lo señala el último párrafo del artículo 121, que dice: "Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo de -- los cuarenta y cinco días a que se refiere éste artículo, se suspenderá hasta por un año, si antes no se hubiere --- aceptado el cargo de representante de la sucesión".

La persona que fallece ya no puede deducir sus derechos personales, consecuentemente tiene que hacerlos valer por intermedio de un representante legal, que en derecho - común está constituido por el albaceazgo. Significa entonces que el plazo de los cuarenta y cinco días se suspende, y vuelve a correr dentro de un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

Siguiendo con el artículo 121 del C.F.F. Tenemos entonces que otra condición es que debe presentarse ante: - "la autoridad que emitió el acto o lo ejecutó". Esto significa que si se trata de recursos donde van a impugnarse el

fondo de las resoluciones administrativas, el recurso debe interponerse ante esa misma autoridad que dictó la resolución":

Volviendo al caso de la persona que muere dentro de los cuarenta y cinco días, suponiendo que si se notifica la resolución hoy, el sujeto pasivo muere faltando diez o quince días para que se agoten los cuarenta y cinco días, entonces se tiene los días que faltaron a los cuarenta y cinco días como suspensión, porque los días entre la notificación y su muerte ya transcurrieron, ya se agotaron y los días que faltan se suspenden hasta por un año.

b) Requisitos de forma.

El escrito de interposición debe satisfacer requisitos de forma, y tenemos que el artículo 122 del C.F.F., dice:

"El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

- I. El acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause el acto impugnado
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se haga alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días lo indique, en caso de incumplimiento, se tendrá por no presentado el recurso.

Quando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en derecho. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones".

Realmente los recursos no están sujetos a formas sacramentales, tan es así que hoy día, con la simplificación administrativa, ya en los módulos de las administradoras fiscales, proporcionan machotes para la interposición de los recursos; pero esas formas, tienen mucho que desear.

De tal manera que si en el escrito que se interpone, no se señala la resolución que se impugna, cuando no se expresen con claridad los agravios que se hagan valer o las pruebas y los hechos, que es la sustancia del recurso, la autoridad tiene la obligación de requerir al promovente, para que dentro del término de cinco días, señale esos elementos, y en caso contrario se le tendrá por no interpuesto el recurso.

se dan casos en que la autoridad requiere de esos cinco días, pero no apercibe. Entonces en esos casos no se -- puede desechar la demanda interpuesta, en virtud de no haber apercibido, de no tenerlo por presentada para el caso de que no se de cumplimiento.

La resolución que recae de parte de la autoridad, es en el sentido de que se deseché el recurso interpuesto, -- porque a pesar de que se le requirió al sujeto pasivo recurrente, para que complimentara, para que aclarara su escrito de acuerdo a la ley, no dió cumplimiento dentro de esos cinco días, y por lo tanto, la consecuencia jurídica es el desechamiento del recurso. Pero es el caso de que no media apercibimiento en el acuerdo. Y el apercibimiento es la -- consecuencia de no haber cumplido, es decir: no dijo que pasaría en caso de no cumplir. Y esto es impugnabile ante el Tribunal Fiscal Federal. Este fenómeno es netamente procesal, son situaciones que tienen que tomarse en cuenta.

El último párrafo del artículo 122 del C.F.F., dice: "Cuando no se gestione a nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en derecho. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin --

perjuicio de lo que disponga la legislación de profesio--
nes".

Este aspecto formal de los recursos, es de verdadera importancia y lo debemos dividir en dos partes: si se trata de persona física o si se trata de persona moral.

Si se trata de persona moral, el Código no hace sino recoger la disposición del Derecho Común, o sea más bien - la Ley General de Sociedades Mercantiles, que es la ley -- que la regula en este caso especial.

En esta ley vamos a encontrar una disposición tajante, que las sociedades como personas morales deben salir a juicio, deben de cumplir con sus obligaciones, o debe deducir sus derechos a través de sus legítimos representantes.

De tal manera que la representación en éstos casos, - es una representación que viene de la Ley General de Sociedades Mercantiles, acorde a esta ley, la representación de las personas morales puede recaer en un administrador único, o en un Consejo de Administración. Claro que esos son los dos personajes representativos, pero sin que esto no pueda ser aumentado por la Asamblea General de Accionista, que es el órgano supremo de toda sociedad. Simplemente en una forma limitativa, la Ley General de Sociedades Mercantiles nos dice que son representantes de las sociedades: -

el Administrador Unico o el Presidente del Consejo de Administración. Pero eso no invalida que pueda haber previo acuerdo del Órgano superior, que es la Asamblea de Accionistas, alguno o algunos otros representantes.

Esto es muy importante no solo en tratándose de los recursos administrativos, sino en el Juicio Contencioso, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que no viene a ser sino una extensión de los recursos administrativos.

Así tenemos que si el Presidente del Consejo de Administración o el Administrador Unico, intenta un recurso, basta con que lo acrediten con la escritura constitutiva de la sociedad. De esta manera para efectos de representación, no necesitan ser Licenciado en Derecho, como lo señala el artículo 122 del C.F.F.

En cambio puede suceder que el Presidente del Consejo de Administración o el Administrador Unico, pueda delegar la representación, sobre todo en materia de pleitos y cobranzas; ya que estas personas tienen todas las facultades como el propio dueño, como de administrador, etc. En el Tribunal Fiscal de la Federación, cualquiera de las personas que antes mencioné, no tienen problemas para acreditar la personalidad, basta con que exhiban el poder. Ya que con esos poderes, tienen acto de dominio, o sea pueden vender, firmar títulos de crédito, pueden cobrar, pueden admi

nistrar y por ende pueden defender.

O sea que tienen los tres poderes que reúne el Administrador Unico y el Presidente del Consejo de Administración. Y esos son: actos de dominio, actos de administración, y pleitos y cobranzas. Con ese poder otorgado por una persona moral, no necesita ser Licenciado en Derecho para poder representarla.

Pero no es así cuando delega ese poder, en este caso sí debe serlo la persona a quién se le delega esa representación, para cumplir con lo señalado en el artículo 122 del C.F.F., en lo referente a la Ley de Profesiones.

Por otro lado tenemos a la persona física, ésta recurrente como persona que hace valer el recurso, puede comparecer por propio derecho.

Pero cuando delega la representación, entonces si tiene que recaer en Licenciado en Derecho, dándole el poder general o para actos de administración o también un poder específico, dándole poder amplio y cumplido, para que en su nombre y representación acuda ante determinadas autoridades para desahogar las diligencias necesarias.

El artículo 123 del C.F.F., dice:

"El promovente deberá acompañar al escrito en que se

interponga el recurso:

- I. Los documentos que acrediten su personalidad -- cuando actúen en nombre de otro o de personas - morales.
- II. El documento en que conste el acto impugnado.
- III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia cuando la notificación se haya practicado por - correo certificado con acuse de recibo o se tra te de negativa ficta. Si la notificación fue -- por edictos, deberá señalar la fecha de la últi ma publicación y el órgano en que ésta se hizo, etc."

Por lo que se refiere al primer inciso ya se explicó .: en párrafos anteriores.

Por lo que respecta al segundo párrafo, es de fácil - entendimiento, pues basta con acompañar el documento. Es - decir, si se va a impugnar por medio del recurso de revo ción una liquidación, se debe de acompañar esa liquidación, con efecto de que la autoridad constate los agravios que se hacen valer, en el recurso que se interpone, contra lo di- cho por la autoridad.

También tenemos en el recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, se acompaña el requerimiento de pago o acta de embargo o la propia notificación; ese viene a ser el acto impugnado, a través del recurso de que se trate, "Constancia de la Notificación del Acto Impugnado".

Otro requisito que hay que acompañar, para efectos de ver si el recurso se esta interponiendo dentro del término legal que la ley establece. Excepto cuando se trate como - dice el artículo: cuando se declare bajo palabra de decir verdad o cuando se trate de negativa ficta.

La regla general es que hay que acompañar la resolución impugnada en el caso el acta de notificación de créditos; tratándose de todos los recursos, sea revocación o -- cualquiera otro.

Cuando se trate de la negativa ficta, solo se puede - acompañar copia del escrito sellado con el que se interpuso el recurso de revocación, esto es debido al silencio de la autoridad.

c) Pruebas.

A este respecto la fracción IV del artículo 123 del - C.F.F. dice: "Las pruebas documentales que ofrezca y el -- dictamen pericial, en su caso. Cuando las pruebas documen-

tales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que -- legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refiere este precepto, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días los presente y, en caso de que no lo haga, se tendrán por no ofrecidas las pruebas o, si se trata de los documentos mencionados - en las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso".

A este respecto de las pruebas, tenemos que concluir que en materia fiscal, son admisibles todas las pruebas - que señala el Código Federal de Procedimientos Civiles, - que lógicamente es el ordenamiento de aplicación supletoria por su jerarquía federal.

Las únicas pruebas que no se admiten, es la confesional de las autoridades y la testimonial, y esto es por la situación lógica jurídica.

En el ámbito del derecho común la confesión no es más que el reconocimiento o el desconocimiento de un hecho propio.

De tal manera, que en el Derecho Común ofrecemos la - prueba confesional del actor, o del demandado, precisamente porque la están atribuyendo o se están atribuyendo ambos en el juicio, hechos propios. De manera de que si yo - como actor, ofrezco la confesional de mi demandado, es por que quiero que declare hechos propios que sucedieron entre las partes y puede suceder a la inversa.

Todo esto es posible entre particulares, que lógicamente son los destinatarios del Derecho Común.

Pero no puede ser prueba en el Derecho Fiscal, porque la resolución no la dicta Juan Pérez, sino lo está haciendo el funcionario, no como persona sino como autoridad, --

con personalidad, el ésta representando a esa parte de la administración pública. De manera que en forma personal -- nada tiene que declarar como hecho propio, ni se le puede atribuir un hecho propio. Es el órgano de la administración, es una autoridad en su conjunto que tiene el Jus-Imperium o sea el derecho de imperio.

De manera que es irrelevante quien firme, como persona física. Por eso es que no se admite la prueba confesional, porque no se le puede decir al C. Sub-Secretario de Hacienda que venga a juicio para que venga al Tribunal, para que me demuestre un hecho propio, como persona física.

Al respecto de las pruebas en el trámite y resolución de los recursos administrativos, el artículo 130 del C.F.F. dice:

"En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones.

No se considerará comprendida en esta prohibición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos -- que consten en sus expedientes o de documentos agregados -- a ello.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se hayan dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plana 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; pero si en esos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron ta les declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la --verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad. Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente --esta parte de su resolución".

Las pruebas que el recurrente se proponga rendir, las deberá relacionar con cada uno de los hechos controverti---dos .

La comisión redactora explica que: Por oportunidad --razonable debe entenderse no sólo la que otorga la ley, --sino también la que concede la autoridad.

Sin tal oportunidad, es imprescindible recibir prue--

bas, pues en caso contrario quedará el particular en estado de indefensión.

d) Trámite y resolución.

La tramitación y resolución deberá ser expedita y rápida.

El artículo 131 del C.F.F., dice:

"La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado".

Y el artículo 132 del C.F.F., dice al respecto:

"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 validéz del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto". etc.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido la tesis de que "La autoridad administrativa, puede - revocar sus propias resoluciones cuando el acto administrativo es contrario a la ley".

Por otra parte dice Francisco de la Garza, "la - interpretación a contrario sensu del artículo 36 del -- C.F.F., es en el sentido de que no existe prohibición para que las autoridades administrativas, revoquen o modifiquen resoluciones desfavorables a los particulares".

Y al respecto el artículo 36 del C.F.F., dice:

"Las resoluciones administrativas de carácter individual favorable a un particular solo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio -- iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -- modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución", (24)

5. Efectos de los Recursos Administrativos

Dice Francisco de la Garza: "Ya sea que se trate de recurso de revocación o de revisión, los efectos de ellos son invariablemente los siguientes: revocar, modificar, anular o confirmar el acto administrativo, así como la suspensión de ejecución del propio acto impugnado". (25)

Pero el problema es que los efectos no son tan sencillos como usar términos tan abstractos, tan escuetos, tan genéricos como los anotados anteriormente; porque tomando en cuenta la naturaleza de cada recurso, así será la naturaleza precisamente de los efectos del recurso.

No es lo mismo que en el ámbito jurídico se diga: se modifica una liquidación impositiva, porque la modificación de la liquidación, puede o no estar ajustada a derecho; entonces el recurso termina a través de la resolución que dicta la autoridad, y después de analizar, como toda sentencia, toda resolución, los agravios que hace valer el sujeto pasivo en el recurso de revocación; puede llegar a decir: efectivamente, yo autoridad superior, de la emisora del acto, encuentro con que en actas de auditoría se determinaron ingresos, etc., en fin una serie de irregularidades.

(25) De la Garza Francisco. Ob. Cit. pág. 797

Pero el sujeto pasivo en la inconformidad, previa a la liquidación, demuestra lo erróneo de la autoridad fiscal. Pero la autoridad liquidadora insiste en emitir una resolución, haciendo nugatorios los argumentos hechos valer en la inconformidad.

Entonces, cuando la liquidación se tiene en estos términos, causa, agravios; y estos agravios pueden ser de forma o de fondo. De tal manera que cuando estos agravios se exponen de forma y fondo, y de acuerdo con el criterio jurisprudencial, la autoridad debe examinar primero los conceptos de forma, porque si los encuentra fundados, resulta que es ocioso entrar al estudio y análisis de los conceptos de fondo; y así vemos que los efectos no son tan sencillos, como los vimos al principio.

Asimismo tenemos cuando intentamos el recurso de revocación, en el cual alegamos y decimos: la orden de auditoría no fué emitida por una autoridad competente; o sencillamente, si bien fué autoridad competente, es incompetente quién aumenta personal; y al lado de eso decimos que -- los auditores sustrajeron documentación comprobatoria y -- libros de contabilidad, sin que se hayan dado los supuestos normativos para que puedan hacerlo; y todavía más, al lado de esos argumentos que son de forma, alegamos fondo, diciendo que ya caducaron las facultades del fisco para --

determinar el ejercicio en cuestión. Y abundando en las -- alegaciones, decimos que no hay irregularidades que consi-- gnar o lo consignado por los auditores, probamos que no es cierto, por ésto o aquello.

Entonces que es lo que va a resolver la autoridad, -- cuando tiene ese recurso a la mano, simplemente va a decir: tomando en consideración que dentro de los agravios que ha-- ces valer, señalas que el Sub-administrador de Fiscaliza-- ción, no tiene facultades para aumentar personal porque en los términos del artículo 84, fracción I del Código ante-- rior, sólo estaba facultado para aumentos el que giraba la orden inicial de visita domiciliaria. Y en este caso se es-- ta demostrando que el que la hizo, no fue el autoriza-- do. Este agravio, para esta autoridad es suficiente para -- revocar la liquidación impugnada, para el efecto de que -- se subsane la omisión, y reponiéndose el procedimiento ini-- cial conforme a derecho, se llegue o la autoridad lleve a cabo el procedimiento de revisión. Aquí vemos un efecto de forma.

Si por el contrario la autoridad dice: todos estos --- agravios que haces valer no son jurídicos; pero encuentro que el de la caducidad si es fundado. Resulta que efectiva-- mente como los señalas, las facultades de la autoridad se extinguió. El efecto, resulta, el de dejar sin efecto,

el de anular la liquidación lisa y llanamente. La autoridad no puede volver al pasado, porque no puede volver a ordenar en su resolución, diciendo repóngase eso o lo otro, ya no puede hacerlo. Tenemos que es de fondo el problema.

Y lo mismo ocurre cuando se interpone un recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, -- donde tenemos que: yo estoy haciendo valer agravios diciendo: autoridad, fijate que en esta notificación se me notificó esta resolución, o simple y sencillamente se me notificó hace más de cinco años; ya no tiene facultades para que me cobres. En este caso ¿cuál es el efecto? y es aquí donde vemos, como en el ámbito oficioso administrativo, y como en el propio Tribunal Fiscal de la Federación, no hay un criterio sobre lo que es nulidad; porque dejar sin efecto, revocar o modificar, es del todo abstracto; porque se les puede preguntar: a través del recurso de revocación, -- efectivamente como lo puede señalar tengo dos situaciones que aquí hice valer, de fondo y de forma. Las de forma pagaron, y cuál es el efecto de la resolución la autoridad -- me tiene que decir cuál es el efecto de la resolución; porque eso es lo que ha dado lugar a determinar determinados problemas de corte jurídico; así la autoridad cuando yo -- alego un agravio de forma, siendo suficiente me revoca la sentencia, no me está diciendo el efecto; solo me dice lisa y llanamente se revoca, y no más.

Mañana, la autoridad fiscalizadora que tiene a su mano la resolución, como ya se revocó, voy a iniciar mis facultades de revisión. Pero le decimos, un momento, tú no puedes hacerlo, el efecto es para corregir; no, no puedes, lo que vamos a discutir es para que efecto, porque aquí lo declaró lisa y llanamente tu superior.

Es que no me puedes coartar mis facultades, dice la autoridad fiscalizadora al superior, y el superior le dice: es que se trata de una resolución favorable para el particular. Y entonces digo para que la autoridad fiscalizadora para que me pueda revisar, para que me pueda determinar un ejercicio que no ha caducado, necesita ganarme ésta revocación. Pero dice la fiscalizadora es que tu resolución fue revocada, pero no dice el efecto por lo que se revocó; ese es el problema, el porque se revocó, lisa y llanamente.

Porque si tú autoridad me vuelves a revisar ese ejercicio, yo te opongo autoridad de cosa juzgada, que es esta resolución y que tu nunca la controvertiste; a mí nunca me has demandado la nulidad de este ejercicio y de ésta resolución, que me favorece y que te perjudica. Aquí yo no tengo la culpa.

Ahora a la inversa, si la autoridad me dicta una resolución donde me revoca una liquidación, y no me dice para que afectos. Yo debo irme al juicio de nulidad diciéndole: un momento, mi derecho no está aquí juzgado conforme a la ley, no me dices para que o cuál es el efecto; y yo necesi

to que tú tribunal declares diciéndole: que declare que -- esa autoridad resuelva, que es lisa y llanamente el efecto, no puede volver al pasado, pero si la consiento ocurre que mañana me puede decir que aunque era en cuanto al fondo, - nunca la atacaste, no puedes alegar ninguna situación de - cosa juzgada, porque no la puede oponer, ya que se me terminó el tiempo, el término, para poder impugnar esa resolución, que me perjudica, cuando aparentemente me favorece - en todo.

II. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS PREVISTOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

El Código Fiscal de la Federación, dedica en el Título V, Capítulo I, intitulado "De los Recursos Administrativos", y señala en el artículo 116.

"Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

- I. El de revocación.
- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- III. El de nulidad de notificaciones.

1. El Recurso de Revocación

En el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación dice:

"El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

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

A su vez el artículo 125 del propio Código Fiscal de la Federación, dice:

"El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto, juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

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

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

Pasando ya al análisis de los recursos administrativos en particular, tenemos que con fundamento en el artículo 116 del C.F.F., este ordenamiento secundario, admite única y exclusivamente los tres recursos administrativos señalados anteriormente; que pueden hacerse valer, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal.

De acuerdo con esta clasificación que hace el Código Fiscal de la Federación, vemos que en forma aparente, no se toman en cuenta los recursos administrativos, que en forma expresa, estaban señalados en el Código anterior, como resulta ser por ejemplo: el recurso de oposición de terceros y el recurso de reclamación de preferencia. Y decimos que en alguna forma aparente, porque de todas suertes, el actual Código lo sigue regulando, siendo que esos medios de impugnación se encuentran diversificados en el contexto del actual Código, pero ya sin el carácter expreso de recursos administrativos específicos.

Por lo que toca al Recurso de Revocación, previsto como ya lo dijimos en el artículo 116 fracción I del C.F.F., su norma, su regulación, en cuanto a procedencia ante la autoridad administrativa, la encontramos en el ar-

tículo 125 del mismo Código, que nos señala reglas especiales para hacer valer el propio recurso de revocación.

En primer término y atendiendo a lo que dispone el artículo número 125, debe señalarse en primer lugar, que el recurso de revocación es optativo, lo que significa que queda al juicio del particular afectado por una resolución administrativa, el decidir voluntariamente si ante la propia autoridad o la superior que dictó la resolución administrativa, puede hacer valer el recurso de revocación o si por el contrario elige la impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Pero lo importante es que si el contribuyente ha elegido interponer el recurso de revocación ante la propia autoridad administrativa, ese acto de voluntad conlleva o trae aparejado obligaciones para el promovente.

Esto de obligaciones, es por la sencilla razón de que todas aquellas resoluciones de corte definitivas, dictadas por la autoridad, y que tienen el carácter de accesorios de la resolución definitiva, impugnada en la vía de la revocación, no puede hacerse valer en su contra el juicio de nulidad, por haber optado la interposición del recurso de revocación.

O sea lo que el actual Código llama accesorios, que no son más que resoluciones de conexidad.

Entonces tenemos que si una autoridad administrativa, en el ámbito fiscal federal, dicta una liquidación y en -- ella, no formula o no ordena el cobro de los recargos, o -- no ordena el cobro de las sanciones, y posteriormente a la emisión de la liquidación impositiva, emite el cobro de re cargos en otra liquidación o resolución distinta o la multa que funda y motiva en otra resolución distinta a la liquidación; significa entonces que el contribuyente, habién do optado con motivo de la notificación a la liquidación -- impositiva, por hacer uso del recurso de revocación, queda obligado, por esa decisión voluntaria, de seguir interponiendo recurso de revocación contra las resoluciones conexas.

Pues de lo contrario, si habiendo intentado el recurso de revocación en contra de la liquidación impositiva im pugnada voluntariamente, la multa o los recargos, fórmula dos en liquidaciones distintas y fuese al Tribunal Fiscal de la Federación, sería suficiente para que el propio tribunal, desde luego, previo alegato que formulase en contes tación la Procuraduría Fiscal de la Federación, declarará el sobreseimiento del juicio iniciado por improcedencia de la acción de nulidad ejercitada; en virtud de la dispari dad existente en el medio de defensa elegido.

Pues la Procuraduría Fiscal de la Federación, señalaría al Tribunal Fiscal de la Federación, que admitió la de

manda en contra de una resolución de corte accesorio, diría: "Como te lo pruebo, o como lo dice el propio recurrente, actor en su demanda; resulta que con tal fecha, la autoridad liquidadora le determinó impuestos a pagar por tal ejercicio, en cantidad de tanto; y en contra de esa resolución impositiva, el sujeto pasivo optó por interponer el recurso de revocación, cuya copia te anexo, como prueba de lo que digo. Consecuentemente, como el cobro de los recargos o la sanción que trato de hacerle efectivo, no es más que accesorio de la suerte principal; entonces el sujeto pasivo, debió de haber ido a la revocación en contra de esta resolución que le determina una situación accesorio; como no lo hizo por disposición del artículo 125 del C.F.F. tu debes declarar improcedente el juicio de nulidad, y como consecuencia sobreseerlo por falta de materia". Y de este modo, por falta de entendimiento en el procedimiento, podríamos obtener una resolución favorable de la revocación, a virtud de la revocación y una desfavorable por virtud del camino equivocado seguido.

O sea, el contribuyente tiene opción, dispone de su voluntad para decir: "Contra esta liquidación, yo interpongo el recurso de revocación; pero hasta ahí es su voluntad, después contra las resoluciones de carácter accesorio queda compelido a utilizar la misma vía, so pena de que el Tribunal Fiscal de la Federación, basado en una causal de

improcedencia, como es la vía equivocada de la impugnación, pueda dar lugar a una sentencia que declare el sobreesi-
miento y que por ende, quede sin materia la situación.

Si se opta por irse al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tendrá que seguirse el mismo camino para impungar los accesorios; o sea tenemos a la conexidad de la causa funcionando en sí.

Si la liquidadora emite una resolución, y en su liquidación única, ahí mismo cobra recargos y multas, si se elige la vía de la revocación, no hay problema.

Pero puede suceder, por ejemplo, que una orden de auditoría, aunque de algún modo ilegal en nuestros días, ordene la práctica de una visita domiciliaria que abarque -- tres ejercicios, entonces la autoridad levanta el acta respectiva final, que es la base de las liquidaciones que va a formular por los ejercicios de: 1981, 1982 y 1983. Entonces puede ocurrir que, la autoridad no determine los impuestos a cargo del sujeto pasivo en una misma liquidación por los tres ejercicios auditados, sino que lo hace en dos liquidaciones, en una abarca 1981 y 1982 y en la otra separadamente 1983; o puede ser que liquide cada año separado.

Aquí debemos de tener cuidado en cuanto a la interposición de la vía elegida para impugnar. Porque si se elige

la revocación contra alguna de las tres liquidaciones, pero no contra dos o contra de las tres, automáticamente se estará compelido para poderse ir a la misma vía contra la tercera liquidación, por virtud de la conexidad de la causa, o sea que la misma acta final de auditoría viene a ser la motivación.

La autoridad administrativa es la indicada en decir - si procede, en primer lugar el último ejercicio fiscal; y que solo si detectan los auditores irregularidades, podrá en el mismo acto o con posterioridad revisar y liquidar --- ejercicios anteriores, los cuáles no tienen más límite que la caducidad; pero la condición fundamental, la esencial, la condición *sine-qua-non* , es que se detectan irregularidades en la revisión llevada a cabo por los visitadores.

Esto ha traído una serie de controversias en el ámbito procesal fiscal, porque en que momento, como, o de que manera podemos estar en presencia de las irregularidades.

Uno se pregunta, que hasta y sobra con que una autoridad, de modo unilateral e interno tenga en su poder irregularidades detectadas, como resultado de la última visita, para que en ella nazca su revisión de ejercicios anteriores. O es preciso que para que nazca esa facultad, la autoridad haga del conocimiento del sujeto pasivo visitado de esas irregularidades.

Es decir, la ley le está dando facultades a la autoridad, para ordenar o para determinar en primer lugar diferencias impositivas, en cuanto al último ejercicio.

Y dice la autoridad, que detectadas las irregularidades, puede procederse a la liquidación de los ejercicios anteriores; pero ¿cuál es la condición?, el monto de esas irregularidades? o qué. No es solo eso, sino legalmente. ¿qué origina la facultad de la autoridad? que ella detecte en la visita unilateralmente las irregularidades, o es preciso que se las de a conocer el causante visitado, lo que creemos necesario, pero esto lo hace al final.

Lo anterior resulta que no se surte la garantía de legalidad en este tipo de situaciones; por que para la autoridad es muy fácil decir: "con motivo de esta visita domiciliaria, se le detectaron irregularidades". Pero no puede decirse que se detectaron irregularidades cuando el sujeto pasivo no ha tenido el derecho de defender esas irregularidades; de tal suerte que, para entender perfectamente este precepto del Código Fiscal de la Federación, y más que entenderlo, cuidar la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional, y pensamos que ese artículo debe interpretarse en una forma hermeneútica, en una forma jurídica.

Luego entonces pensamos que, la facultad de la autoridad

dad está condicionada a las irregularidades detectadas, pero las irregularidades sólo son tales, cuando se le ha dado oportunidad al causante de no demostrar que la autoridad no tiene la razón.

Porque si la autoridad unilateralmente califica y dice: "estoy en presencia de irregularidades", se justifica aparentemente el que ordene la ampliación de la orden de auditoría por los otros cuatro ejercicios anteriores; y de esa manera está haciendo nugatorio el derecho que tiene el contribuyente, no solo de conocer sus propias irregularidades previas, sino en todo caso le está ninguneando la in--conformidad, que está establecida a su favor. De esa manera la autoridad dentro de sus presunciones, lo da como hechos ciertos y probados y que no ha lugar a demostrar lo contrario; y además lo da como aceptado por el sujeto pasivo visitado, dejando de ser una mera presunción, sino como ciertos y además aceptados.

El artículo 64 del C.F.F., establece las reglas a seguir, tanto con referencia al último ejercicio así como de su ampliación.

Si se sigue con el análisis del artículo 125 del --- C.F.F., nos vamos a encontrar que el propio precepto hace una excepción a esta regla general, y esa excepción la determina el propio precepto cuando dice: "Deberá intentar -

la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos". Lo que quiere decir, que la autoridad emite una resolución definitiva, y que en contra de ésta resolución administrativa originaria emitida, el sujeto pasivo opta por interponer el recurso de revocación, de tal manera que al resolverse el recurso de revocación, la autoridad en sus puntos resolutivos dice: es legalmente correcta la interposición del recurso de revocación; resulta parcialmente fundado el agravio hecho valer, en consecuencia se modifica la liquidación impositiva para quedar como sigue: efectivamente, originariamente esta autoridad consideró que tú sujeto pasivo, tú debías la cantidad de un millón de pesos por esta u otra razón, pero en la inconformidad y a través de las pruebas aportadas, demostraste que los auditores dejaron de tomar en cuenta deducciones válidas, o tomaron equivocadamente como ingresos, devoluciones, rebajas y descuentos, que no debieron de haber computado como ingresos; y en esa virtud la documentación que tú exhibes como prueba, le indica a ésta autoridad que justificas en parte tu pretensión, y que no ha lugar a detectar un millón de pesos sino solo quinientos -- mil pesos de ingresos, porque los otros no son ingresos. -- Habida cuenta que has justificado tal situación.

De esta suerte queda sin efecto la liquidación "A" para que sea reemplazada por la liquidación "B" y en lugar de ser un millón, solo debes la cantidad de medio millón, distribuidos de la siguiente manera, etc.

Aquí tenemos una resolución definitiva dictada a través de un recurso de revocación. Aquí en esta hipótesis es la excepción a la regla general; porque como se trata de una resolución recaída ya en un recurso en el citado, entonces, el contribuyente debe irse ahora si forzosamente al Tribunal Fiscal de la Federación.

Aquí ya no puede optar, ya no puede elegir la vía. Si no se va al Tribunal Fiscal, está consintiendo la resolución; por eso tiene que acudir impugnando el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

De tal manera que la ley correctamente si está señalando las hipótesis, solamente que se trate de liquidaciones originarias; pero cuando se trate de liquidaciones dictadas por las autoridades administrativas y recaídas fundamentalmente a un recurso ya interpuesto, en esto ya no hay opción, en esto es obligado el Juicio de Nulidad.

En estos casos el Tribunal Fiscal de la Federación, ve o hay la hipótesis, hay la presunción de que si la autoridad reconoció una parte de su error, el tribunal tiene ba-

ses para decir que puede que haya más errores, y de esta manera puede caerse la resolución; aquí se aplica el principio de derecho que dice: "Mentiroso en parte, mentiroso en todo".

Esto por lo que toca a las normas a las que está sujeto el recurso de revocación, porque ya en capítulos anteriores, vimos los elementos esenciales y de su naturaleza de los recursos.

Aquí nos estamos refiriendo a las hipótesis legales, que son aquellas en contra de las cuáles debe o pueden hacerse valer por virtud de la opción del recurso de revocación; y las reglas a las que la ley sujeta el ejercicio del recurso de revocación; teniendo una resolución original, es optativo si me voy a la revocación o al juicio de nulidad; pero si yo ya he escogido el recurso de revocación, no debo olvidar que las resoluciones conexas a esa resolución, sólo pueden ser impugnadas en la misma vía, con una sola excepción, que cuando se trate de resoluciones que ya han sido dictadas con motivo de un recurso, es obligatorio irse al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por otro lado, aún cuando la ley en este caso, el C.F.F., establece como medio de defensa, para guardar la garantía de legalidad, consagrada en el 16 Constitucional

el recurso de revocación es poco recomendable, por virtud de que aún cuando es una autoridad superior la que revise la liquidación en caso de interponer el recurso de revocación, para nosotros no tiene caso volverse a poner en consideración de la propia autoridad, que para nosotros sería la misma; y como lo señala E. Margain Manautou que dice: c).- El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar, lo más posible, la solución del caso". (26)

Por eso creemos que irse al recurso de revocación, sería anti-económico por que genera tiempo y dinero; lo mejor sería irse al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es conveniente agregar en materia de recursos, de algunas otras reglas que no devienen del mandato expreso de la ley, pero que se trata de cuestiones teóricas, que luego dan lugar a conflictos jurisdiccionales, a situaciones de carácter contencioso.

Analizando los dispositivos del C.F.F., tenemos nosotros una liquidación impositiva, que está contenida en una resolución administrativa, que en ese momento se distingue porque ha sido dictada por una autoridad con esa naturaleza, pero que desde el punto de vista formal es una resolu-

ción desde el punto de vista formal.

Si se ha tenido la oportunidad de ver una liquidación, se ha podido observar, como la autoridad administrativa hace una introducción en su resolución.

Más adelante, formula los resultados, que no son sino los antecedentes de la propia resolución que esta emitiendo y que al final de cuentas van a ser los fundamentos de la liquidación. Y por último trae los resultados o más -- también los considerandos, que son los motivos y fundamentos de la liquidación, que han de concluir en los puntos resolutivos.

Y de esa manera se tiene una verdadera "Sentencia", -- sólo que en el ámbito fiscal administrativo. De tal suerte de que la Autoridad Administrativa, al emitir el acto administrativo llamado liquidación, en el ámbito administrativo, está dictando una sentencia, que sólo tiene el nombre de resolución administrativa.

Pero esta resolución administrativa, para ser válida legalmente, tiene que cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento; y en consecuencia, nos señala una -- introducción; a quién va dirigida; que autoridad es la que emite; cual es el motivo de la emisión de la liquidación; los resultados, que no son sino los antecedentes de la li-

quidación.

Y así se puede ver: Resultandos: 1.- Mediante oficio número X de tal fecha, el administrador fiscal regional, - emitió la orden de auditoría Exp. X, en la cual ordenó la práctica de la visita domiciliaria, por el último ejercicio fiscal en materia del I.S.R. y respecto de los demás - impuestos; por lo que toca al período que transcurre entre la terminación del ejercicio y la notificación de la orden. 2.- Con motivo del acta de visita, se levantó acta final a folios tantos. 3.- Debe hacerse notar que por oficio No. - X, el Administrador Fiscal y por necesidades del servicio, aumentó el personal designado, aumentos y cambios que hubo, para que juntos con los inicialmente lleven a cabo la visita domiciliaria. 4.- De la revisión practicada en los libros de contabilidad, documentación comprobatoria y demás elementos, se pudo conocer lo siguiente. 5.- El acta de auditoría fue notificada al causante visitado, entregándole una copia. 6.- El causante visitado, haciendo uso del derecho que le confiere la propia ley, interpuso en su contra su inconformidad, diciendo sus razones, argumentando - motivos para llegar a concluir que lo asentado por los visitadores en el acta final, está del todo equivocado.

Terminando los Resultandos, vienen los Considerandos, y dicen la autoridad: Del análisis del expediente en su to

talidad, en el que obran los resultados y después de analizar: orden de auditoría, acta de visita, escrito de inconformidad y pruebas aportadas en la vía de la inconformidad; esta autoridad dice: que no es verdad lo que sostiene el sujeto pasivo, en el sentido de que las deducciones no deben rechazarse porque no acreditó con la documentación contable, que era correcta la deducción de determinada partida; pues si bien exhibió esto, también es verdad que no aparecen elementos que deben contener esa documentación, para que válidamente la autoridad pueda tomarlo como deducción.

Y termina diciendo: Que en virtud de que las pruebas aportadas por el sujeto pasivo, no desvirtuaron los hechos asentados en el acta final; por lo que debe liquidarse a la causante en los términos que a continuación se señalan ... y procede a determinar cada impuesto, aplicando las tasas y las bases de acuerdo con los resultados obtenidos en la auditoría.

Podemos agregar, hablando de otra cosa; que en el caso de existir algún recurso establecido en las leyes especiales, antes de irse al recurso de revocación o al recurso de nulidad, se puede agotar ese recurso.

Es decir, el principio general de derecho, que tratándose de medios de defensa, todo recurso es un medio de de-

fensa o una inconformidad llamado medio de defensa.

Primero debe estarse a la ley del acto, es la regla -- general. Si la ley del acto señala que se debe hacer valer un recurso, como quiera que éste se llame, estamos obligados a agotar ese medio de defensa, pero el principio sufre una excepción, si la ley especial no establece recurso; en tonces se puede hacer valer él o los recursos que en forma supletoria establece la ley general, en este caso el -- C.F.F., pero al respecto en la hoja informativa del T.F.F. enero 1981 p. 16 dice:

"SOBRESEIMIENTO - NO ES NECESARIO AGOTAR EL RECURSO - DE INCONFORMIDAD ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 473 DEL CODIGO SANITARIO, PREVIAMENTE A LA TRAMITACION DEL JUICIO ANTE ES TE TRIBUNAL.

Las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación pueden conocer de actos definitivos, siendo estos - entre otros casos, cuando la ley, no previene ningún recur so en la esfera administrativa, o cuando este se agote. No obstante, no está obligado a agotar el recurso de inconfor midad establecido en el artículo 473 del Código Sanitario, cuando procesalmente no existen elementos para inferir que el particular hubiera tenido conocimiento de los fundamentos y motivos de la sanción, pues la procedencia del recur so depende del conocimiento de esos elementos".

2. Del Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución

El artículo 126 del C.F.F., dice:

"El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal".

Y a su vez el artículo 127 del mismo C.F.F., dice:

"Cuando en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate solo 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 consiste la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratase 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".

Lo primero que se necesita saber para poder entender plenamente éstos artículos, que a nuestro parecer encierran varios problemas de fondo y que hay necesidad de dilucidarlos.

Tenemos por ejemplo: ¿Cuándo se inicia el procedimiento administrativo de ejecución? El propio Código nos dice, que cuando un crédito fiscal no ha sido satisfecho dentro del término legal, la autoridad tiene la facultad para -- iniciar su cobro a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Lo que indica que cuando la autoridad fiscal se da -- cuenta que un crédito no ha sido cubierto, por ejemplo una liquidación, la autoridad liquidadora emite diferencias en los impuestos correspondientes a determinado ejercicio; -- esa liquidación la notifica al sujeto pasivo; la propia resolución le dice que tiene determinados días para hacer el pago correspondiente y que si no lo hace, iniciará el procedimiento.

Consecuentemente la autoridad ejecutora inicia el procedimiento al ver que el sujeto pasivo no cumplió, emitiendo una resolución en el ámbito administrativo que se llama "Mandamiento de Ejecución".

Este mandamiento contiene el requerimiento de pago. -

Entonces la emisión del mandamiento de ejecución, que contiene el requerimiento de pago, es lo que inicia el procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, siempre viendo a la legalidad del acto; a la garantía de audiencia del sujeto pasivo.

Tenemos entonces que el mandamiento es una Resolución Administrativa, que en ese mandamiento existe el requerimiento de pago, que ese requerimiento de pago, consiste en decirle al deudor en el momento de notificarle en su domicilio fiscal, que tiene un débito a favor del fisco federal, y que si lo va a pagar en ese preciso momento o no lo va a pagar; y el sujeto pasivo dice que no lo paga por no tener con qué ...; y de esa manera se pasa al segundo acto que conforma el procedimiento administrativo de ejecución.

Le dice el ejecutor al sujeto pasivo, te voy a embargar bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal, como es sabido el gobernado tiene la facultad de señalar esos bienes suficientes. En el caso de que el gobernado no quiera señalar esos bienes, el derecho pasa a la autoridad, para poder señalarlos y así poder embargar.

El tercer acto consiste en el levantamiento del acta de embargo, en el cuál el actuario, señalado en el propio

mandamiento de ejecución, después de haber requerido al -- deudor y éste no pagar, y después de indicarle que tenía -- el derecho de señalar bienes suficientes para garantizar -- el interés fiscal, y no hacerlo, el ejecutor lo hace.

Vemos que estos tres pasos que conforman la primera -- parte del procedimiento administrativo de ejecución, no -- son arbitrarios, son totalmente legales.

Lo que significa, que si el mandamiento de ejecución no fue dictado por la autoridad ejecutora, se puede impugnar de ilegalidad del procedimiento administrativo de ejecución; lo mismo decimos: ¿qué significa si el requerimiento de pago no ha sido notificado conforme a derecho? Significa que podemos impugnar el procedimiento, por vicios en la notificación del requerimiento de pago. No basta que la autoridad haya notificado la liquidación correctamente, es preciso que se notifique conforme a derecho ese requerimiento de pago.

Lo mismo ocurre con el embargo, en el caso de no señalar testigos de parte del ejecutado; si en el caso de no habersele preguntado en ejercicio de su derecho, de señalar tanto los bienes suficientes como de señalar a los testigos de asistencia. O que si el ejecutor al trabar el embargo, señala bienes inembargables. Lógicamente tenemos un procedimiento viciado; ésta viene siendo la hipótesis se--

gunda a que se refiere el procedimiento administrativo de ejecución.

De acuerdo con la ley, resulta que en ésta primera -- parte del procedimiento administrativo, no se ha ajustado a la ley; pero el recurso de oposición debe hacerlo valer hasta la aprobación del remate, si lo interpongo antes de esa aprobación, será desechado, porque no estoy dentro del supuesto normativo. Art. 127 C.F.F.

Hasta la aprobación del remate o hasta la aplicación de los bienes embargados, es cuándo vengo a interponer el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, diciendo que ha habido violaciones desde la iniciación del procedimiento; violaciones de corte procesal, esto es digamos una de las hipótesis.

Pero dice la ley, al interponer el recurso de oposición, el recurrente no puede discutir el fondo del crédito, de la deuda, de la cuantía. Art. 126 C.F.F.

Esta otra apreciación de la ley, significa que el recurrente al interponer el recurso de oposición, no puede decir que es ilegal la liquidación que le determinó diferencias, y esto es correcto, porque la garantía de audiencia está consagrada a través del recurso de revocación o del juicio de nulidad, en el momento de que se le notificó la

liquidación. Art. 126 y 127 C.F.F.

Por eso no puedo ir a alegar el fondo de la cuantía a través del recurso de oposición, porque la oportunidad jurídica ya la tuve al interponer ya sea el recurso de revocación o el de nulidad, cuando se me notificó el crédito y no pude discutir el fondo.

Pero analizando podemos observar lo siguiente: ¿qué ocurre si la autoridad ejecutora emite el mandamiento de ejecución, en el que se contiene el requerimiento de pago, del cual jamás me han notificado la liquidación?. Porque una cosa es la liquidación y otra es el requerimiento de pago a través del mandamiento de ejecución.

Internamente la ejecutora tiene un crédito en mi contra, a mi ya me dijo la administración fiscal regional que debo al fisco, con motivo de una liquidación; la ejecutora me dice que como no la ha pagado, inicia el procedimiento administrativo de ejecución. Pero la verdad es que jamás me han notificado, ni hecho sabedor de ese crédito ¿Qué se puede hacer? pues simple y sencillamente interponer el recurso de oposición al procedimiento de ejecución ante la autoridad ejecutora, para decir: A mi no me han notificado el crédito, ignoro el fundamento y el origen del mismo, por lo tanto te opongo el procedimiento administrativo de ejecución. Claro voy a garantizar el crédito (ver artí-

culo 141 del C.F.F. , pero primero me resuelves el recurso de oposición.

La autoridad me va a decir: que no puedo discutir el fondo del asunto o sea de la deuda. Pero una cosa es la -- violación al procedimiento existente por falta de cumplimiento de formalidades desde el requerimiento hasta la adjudicación, vía remate, y otra es la violación constitucional de no dar a conocer el crédito, que supuestamente tengo a mi cargo. O sea que la liquidadora o ejecutora deben de notificar el crédito, para el caso legalmente resulta -- igual.

Si a mí me notifican ya sea la liquidadora o la administración fiscal regional, yo ya tengo conocimiento de -- esa situación. Entonces la administración fiscal regional, le dice a la ejecutora o sea la Oficina Federal de Hacienda, le manda la liquidación con la notificación y le dice: vigflalo porque yo ya le notifique el crédito a su cargo. Y en caso de no pagar dentro del plazo legal, que incluso -- se lo estoy señalando en la liquidación, entonces inicie el procedimiento administrativo de ejecución.

Pero cuando la administración fiscal regional, le dice a la Oficina Federal de Hacienda, ya le liquidé, vigfla lo y cobrale. La ejecutora me cobra, pero se da el caso de que nunca me ha notificado la liquidación; aquí vemos las

violaciones que se pueden dar.

En el caso anterior lo único que se puede hacer es interponer el recurso de oposición para suspender el procedimiento administrativo, para que no continúe la ejecución. Pero esa misma vía no choca con la interposición del juicio de garantías, o sea el Amparo.

El Licenciado Arturo Humperey Salinas nos dice:

"Este recurso establecido por la ley supone la existencia de un crédito fiscal firme, esto es consentido por el causante por no haber promovido los recursos o iniciado los juicios previstos por la ley para su defensa, o bien porque las resoluciones pronunciadas en la instancia de defensa, llámese recursos o juicios le han sido adversos al causante". (27)

La autoridad ejecutora solo llega y dice: no has pagado y por lo tanto te voy a embargar bienes suficientes, y como dice la ley no puede discutirse el fondo, la validez del crédito y porque se supone que hubo la oportunidad de defensas.

La hipótesis que no está prevista, en el supuesto de que no hay notificación; no hay conocimiento; de que nadie

(27) Humperey Salinas Arturo, Lic. "Formulario de Instancias, Defensas, Recursos y Juicios de índole Fiscal". pág. 79 Ed: Themis, S.A., México, 1980.

me ha dado a conocer la deuda; más que en el momento de -- que la autoridad ejecutora llega requiriendo con el propósito de hacer efectivo el crédito fiscal o a embargar bienes bastantes que garanticen la deuda.

No está prevista, pero por defensa procesal debe iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución, haciendo valer como violación o agravio la circunstancia de que yo desconozco el origen y las circunstancias de fundamento y motivación del cobro de que se me esta haciendo, por la -- vía económica coactiva. Y ese recurso debe ser admitido -- por la ejecutora y resuelto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sin menoscabo del derecho que tengo para poder ir al juicio de garantías.

El hecho de interponer el recurso de oposición, es -- para lograr la suspensión del procedimiento que puedo lograr también en la vía del amparo; pero en tanto no me den la suspensión, en el juicio de garantías, la ejecutora me traba embargo y hasta me los extrae.

Lo típico del procedimiento administrativo de ejecución, es cuando se hace por falta de pago de un crédito -- firme y consentido.

Y lo atípico es cuando justamente es la excepción a -- la regla general; porque el embargo precautorio, con vi--

sos a proteger el interés fiscal, en el cuál tiene la naturaleza del juicio ejecutivo en materia común. Primero se embarga y luego se discute si es o no correcto el documento base de la acción.

Esto se ve en los juicios ejecutivos mercantiles. En estos casos, basta con que al juez se le adjunte a la demanda el cheque, pagaré o letra de cambio, documentos base de la acción, para que por esa razón libre ejecución, despacha, despacha ejecución, viene el requerimiento de pago, viene el embargo precautorio y después viene el emplazamiento para que venga a juicio a discutir esa situación. De tal manera que va a llegar el momento en que se dicte la sentencia de fondo, esto pasa en un ejecutivo mercantil; ya asegurados los bienes.

Puede que tenga razón el demandado o puede que tenga razón la parte actora, pero por eso se va a dictar una sentencia de fondo.

Esta figura de lo atípico, también la vemos cuando existe una deuda donde no existe liquidación, y el fisco siente que el causante se vaya del lugar, tiene temor a que vaya a dilapidar o a vender todos los bienes; entonces el fisco traba embargo precautorio asegurándose la deuda; pero el fisco tiene obligación una vez hecho el embargo precautorio, de emitir en un término fijo en la ley, de

emitir una liquidación, esto debe hacerlo para cubrir la -
garantía de legalidad, de dictar la resolución que justifi-
que el embargo trabado; por que si no lo hace, el embargo
queda sin efecto, porque no se justificó la norma, hipóte-
sis normativa, porque es un quebranto a la garantía consti-
tucional. Sería un absurdo que el fisco trabara embargo --
precautorio, si no va a justificar a renglón seguido lo que
se le debe, porque sería un quebranto a la garantía consti-
tucional. Entonces la propia norma dice: "queda sin efec-
to", lo que indica que lisa y llanamente, de pasado el tér-
mino sin que se me notifique la liquidación, le digo a la
autoridad: destraba el embargo, y págame los daños y per-
juicios ocasionados por esta situación. Y no deja de tener
el carácter de un procedimiento administrativo de ejecu-
ción.

Tenemos que cuando se ha trabado el embargo por una -
deuda firme y consentida y que no se cubrió, por el hecho
de haberse embargado se causaron gastos de ejecución; que
de rematarse los bienes, del importe que se obtuvo, la ley
habla de que debe cubrirse primero los gastos de ejecución
y luego la suerte principal. Por eso es recomendable des-
de el punto de vista legal que hay una contradicción en -
el Código. Porque si se dispone de cuarenta y cinco días -
hábiles para interponer el recurso de revocación ante la -
autoridad liquidadora, la ley le da treinta días a la auto

ridad ejecutora para que si dentro de este término no se hizo el pago, inicie el procedimiento administrativo de -- ejecución; de esa manera esta coartando quince días de diferencia de ley.

Lo anterior es un perjuicio en contra del sujeto pasivo, ya que la ley debía de decir, que una vez agotados los cuarenta y cinco días, si el causante no cubría el importe que adeuda, entonces sí, iniciase el procedimiento administrativo de ejecución.

En otras palabras, considero que en este caso el propio C.F.F., viene a romper el principio de equidad procesal de las partes, porque si bien es cierto que el recurso o los recursos administrativos, deben hacerse valer dentro del procedimiento administrativo, también lo es que en términos generales, y en especial, en el Recurso de Revocación, este medio de defensa ha de ser resuelto en todos -- los casos por la autoridad jerárquica superior a la emisora del acto impugnado, por lo que ante esta situación, está claro entonces que por la sola interposición del recurso, se está en presencia ya de una Contención, y si esa -- contención existe entre la autoridad emisora y el particular inconforme, resulta entonces que se infringe el Principio de Igualdad de las Partes, en razón de que ambos deben tener las mismas obligaciones e idénticos derechos, razón por la cual, debe concluirse que se viola en perjuicio del

particular la Garantía de Legalidad, cuando la autoridad - emisora del acto, convertida en "parte", por virtud del re curso, dispone de inmediato del medio por el cual exige el Débito esto es, inicia el procedimiento administrativo de ejecución al transcurrir los treinta días naturales, no -- efectúa el entero respectivo, todo lo cual trae aparejada evidente indefensión del particular en el procedimiento ad ministrativo, pues el particular cuenta con cuarenta y cin co días hábiles para la defensa y en su perjuicio la Ley - de manera desigual concede a la autoridad treinta días pa - ra que pueda esperar a recibir el pago o la garantía, que - dando quince días en los que el particular por virtud de - la disposición contenida en el artículo 65 del C.F.F. que - da al arbitrio de la autoridad.

Dada la situación práctica, conviene hacer dos cosas: primero interponer el recurso de revocación antes de los -- treinta días, y dentro de esos treinta días decirle a la - autoridad ejecutora que ya fuimos notificados por la auto - ridad liquidadora, o también puede ser que la ejecutora lo haya hecho, y decirle que no se está conforme, y que ahí - mismo se interpuso el recurso de revocación, cuya copia se anexa. En consecuencia se le pide que no inicie el proce - dimiento administrativo de ejecución, porque se le va a -- garantizar a través del embargo de toda la negociación, --

puesto que nos asiste ese derecho de señalar bienes bas---
tantes que cubran el interés fiscal. Y a renglón seguido
ofrecer la garantía, y de este modo se evitan los gastos -
de ejecución.

Resumiendo, el recurso de oposición al procedimiento
administrativo de ejecución, es un pequeño juicio que se -
puede impugnar siendo legal, pero cuando no se cumplen las
formalidades desde el requerimiento hasta el embargo, y es
razonable, porque como decíamos es un pequeño juicio. No
podemos interponer el recurso de oposición contra el requere
rimiento, contra el mandamiento de ejecución, contra el --
embargo, contra la convocatoria, contra el nombramiento de
peritos sino justamente hasta el momento del remate.

Todo éste procedimiento es uno sólo, es susceptible -
de impugnación para señalarle todos los vicios a la autori
dad.

Lo que no se puede discutir es el fondo, porque ya --
se tuvo la oportunidad de defenderlo por medio de otros re
cursos.

Ahora el nuevo Código, con mayor técnica jurídica, ha
hecho desaparecer como verdaderos recursos, el de oposi---

ción de terceros y el de excluyente de dominio, porque basta y sobra de que en momento del embargo aparezca un tercero que pruebe la propiedad y con derecho aclare que los bienes son ajenos al contribuyente. Y ha mejorado la técnica en el sentido de que el ejecutor suspenda provisionalmente la ejecución, y da cuenta para que se aclare la situación.

En el excluyente de dominio, aunque la ley señala que artículo 148 del C.F.F. , son preferentes los gastos de ejecución, y tenemos una escala de valores en esta situación; que los alimentos y sueldos son preferentes ante el fisco, etc., antes las hipotecas eran preferentes incluso ante el fisco.

Así mismo la ley artículo 155 y 156 del C.F.F. , donde se señalan limitativamente los bienes que se pueden o no embargar.

El recurso de oposición, se puede interponer si lo embargado no es afecto, tomando en consideración lo dispuesto en el propio Código.

Pero en el caso que aun interpuesto el recurso, la au

toridad confirma el embargo, como es una resolución definitiva en el ámbito administrativo, entonces cabe irse al juicio de nulidad contra la resolución definitiva, ya que no admite otro recurso.

3. Del Recurso de Nulidad de Notificaciones

Vemos que este recurso está presente en todos los actos administrativos, que desde luego dan lugar a una notificación conforme a derecho.

Porque si con motivo de la notificación de una liquidación y esta se hizo mal, se interpone el recurso; si el requerimiento de pago del procedimiento administrativo de ejecución y este se hizo mal, se interpone el recurso; si el embargo esta mal hecho, o si el notificador hizo mal el procedimiento, se interpone el recurso.

Al respecto de este recurso, el último párrafo del artículo 129 del C.F.F., dice: Cuando ya se haya iniciado juicio contencioso, será improcedente este recurso y se hará valer mediante ampliación de la deman--

da . . .

Lo que quiere decir: por ejemplo tenemos por caso que al notificarse y dar a conocer una deuda, requiriéndole en el procedimiento administrativo de ejecución, y ésta se hizo correctamente; pero el caso es que la li-quidación no se notificó correctamente. Se interpuso - el recurso diciendo: que se desconoce la liquidación; resuelve el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, diciendo que es procedente el recurso, porque se hizo valer en contra del requerimiento, pero es infundado el agravio porque el estudio de -- las actuaciones que obran en el expediente administra-- tivo, se demuestra que de fecha tanto se notificó la liquidación.

El problema es que el requerimiento de pago se que da firme; y efectivamente no se tiene conocimiento de - la liquidación, pero el procedimiento ya no se va a pa-- rar en virtud de esa resolución.

Entonces se va al juicio de nulidad en contra de - la resolución que recayó al recurso de oposición del --

procedimiento administrativo de ejecución, y se le dice al tribunal: con tal fecha se me notificó el requerimiento de pago, y no estuve conforme con ese requerimiento -- en virtud de que no tenía conocimiento de la liquidación; la autoridad dice que esa resolución ya se me notificó, pero el caso es que no; entonces vengo a demandar la nulidad de esa resolución recaída al recurso porque es ilegal; es la hipótesis de que yo ya no podré ir a la nulidad de notificaciones de la liquidación, porque aquí ya me resolvieron, y la autoridad me dirá es correcto el procedimiento, porque ya se te dió a conocer la notificación; y yo le digo al tribunal, es ilegal esta resolución que te impugno, por la razón de que no me han dado a conocer la liquidación.

Como se puede ver, lo que estoy impugnando es la resolución que recayó al recurso de oposición del procedimiento administrativo de ejecución. El Tribunal le corre traslado a la Federal de Hacienda y le dice: "contesta la demanda".-- Al contestar la demanda la Federal de Hacienda dice: efectivamente, yo dije en la resolución que le habían dado a conocer esa liquidación a través de una notificación bien hecha, y envía la copia certificada de esa notificación de la liquidación, y el tribunal al contestar la demanda dice al actor: te doy vista de lo que dice la Fede-

ral de Hacienda en contestación de tu demanda, para -- que en ampliación de demanda y dentro del término legal ma nifiestes a lo que a tu derecho convenga, con relación a -- la notificación de la liquidación que dice que te dieron a conocer, y que estuvo bien notificada; entonces en la ampliación de demanda, lo que voy a impugnar es la notificación de la liquidación, porque no estuvo bien hecha; por -- los supuestos siguientes: esa firma no es mía; no me citaron bien; no estuvieron a la hora citada; la entendieron -- con otra persona que no es mi representante legal; desco-- nozco a la persona que firmó, etc.

Y entonces, si el juicio de nulidad se inició contra la resolución recaída a un procedimiento, se va a discutir la nulidad de la notificación o la validéz de la liquida-- ción.

Lo importante es dilucidar lo que señala la ley, cuando ya se haya iniciado juicio contencioso, siendo improcedente el juicio de nulidad de notificaciones, pero se hará valer en la ampliación de demanda.

Esta situación pasa, porque ya no se puede discutir en el ámbito administrativo, a través de recurso de nulidad -- de notificaciones, la nulidad de notificación de la liqui-- dación; por que aquí lo que dió origen a todo es el requere-- rimiento de pago en el procedimiento administrativo de eje

cución; e inicialmente se habia dicho: me opongo al requerimiento por desconocer el origen del crédito, y la autoridad dijo: se le dió a conocer el origen del crédito o sea la liquidación y por eso es correcto, y como consecuencia el procedimiento. Y el causante tiene que decirle al tribunal: momento, tribunal, esta resolución es ilegal, porque se desconoce la liquidación y la autoridad no lo prueba. - El tribunal ordena a la federal que conteste la demanda, y al contestar la demanda, la autoridad dice: el magistrado instructor se le dió a conocer la liquidación en el ámbito administrativo, y adjunto copia certificada de la misma, - el tribunal dicta un acuerdo y dice: "téngase por contestada la demanda por parte de la Oficina Federal de Hacienda No. X, en los términos del oficio de cuenta, como lo manifiesta y toda vez que adjunta como prueba la notificación de la liquidación impositiva; consecuentemente désele vista a la parte actora para que en el término de quince días hábiles conteste lo que a su derecho convenga en ampliación de demanda, contra ese acto concreto, llamado notificación de la liquidación".

Al ampliar la demanda se dice: Esta notificación de la liquidación es ilegal, porque como no prueban; no se habla de citatorio previo; la persona que recibió el citatorio no lo conozco, no se quién sea; no es mi representante; no es mi empleado, etc.

Y viene la resolución del Tribunal Fiscal de la Federación.- donde dice: donde se tiene que juzgar la validez de la resolución que se impugnó originalmente, el tribunal dice: "la litis en el presente asunto se constriñe a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada por el actor, pero como la resolución impugnada fundamentalmente es la controversia de que no se notificó correctamente la liquidación para llegar a determinar la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada, vamos a proceder a estudiar primero la ilegalidad o legalidad de la notificación de la liquidación, en un orden jerárquico.

Y el tribunal sigue diciendo: al contestar la demanda, la autoridad exhibió el oficio de notificación; en la ampliación de demanda el actor dice: que no se cumplieron las formalidades esenciales del procedimiento, por esto y aquello; porque ésta sala llega a la convicción de que le asiste toda la razón a la parte actora, porque efectivamente para poder llegar a tener efectos jurídicos de conocimiento esta liquidación debió hacerse de éste y otro modo, y la ilegalidad es evidente.

En consecuencia siendo ilegal la notificación de la liquidación, es ilegal el fondo de la resolución planteada, y se declara la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento iniciado: "dándole a conocer la liqui-

dación".

Otro problema que observamos, es en el primer párrafo del artículo 129 del C.F.F., que dice: "La interposición del recurso de nulidad de notificaciones suspenderá los -- plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las au toridades fiscales, como de los derechos de los particula- res, hasta en tanto se resuelva el recurso".

Debido al alcance jurídico que encierra éste párrafo y como ciertas autoridades no le dan el alcance, porque al tener una liquidación y se notifica. Dentro del término le gal se interpone el recurso de nulidad de notificaciones. Transcurridos los treinta días viene el requerimiento de - pago y se le dice a la ejecutora que no tiene facultades - para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, porque se está discutiendo si es o no válida la notifica- ción de la liquidación; y la ejecutora dice que no ... que a ella se le pague.

Y el causante dice: ¿pero por qué?, si el dispositivo es muy claro ya que dice: "Que interpuesto el recurso de - nulidad, quedan suspendidos los plazos para el ejercicio - de facultades", etc. Tan es así que quedan suspendidos los derechos de particular y las facultades de la autoridad.

Interpuesto un recurso de nulidad de notificaciones -

contra la liquidación impositiva, no hay porque iniciar el procedimiento administrativo de ejecución; ni hay porque - garantizar el interés fiscal; ni nada; porque ~~están~~ están suspendidos los plazos, esta sub-júdice la facultad de la autoridad, y sub-júdice el derecho del particular. Por eso dice: "en tanto se resuelvan ésta recurso, quedará suspendido el término legal para impugnar la resolución de fondo". No se puede discutir si es o no es correcto el fondo de la liquidación, sin antes no se resuelve si es o no correcto el recurso de nulidad de notificaciones; tiene que ser hasta -- que se resuelva.

Al interponer el Recurso de Nulidad de Notificaciones, hay dos grandes efectos: el primero de ellos es que la sola interposición del Recurso de Nulidad de Notificaciones, le ata las manos a la autoridad ejecutora, porque está suspenso el plazo; el plazo para que ejercite sus facultades, incluida la ejecución; y suspende el derecho del particular, para que pueda impugnar el fondo de la legalidad, es decir, no corre el plazo, se suspenden los plazos de las dos partes para impugnar, tanto el fondo de la liquidación como para ejecutarla, todo ello, mientras no se resuelva el recurso.

La autoridad a veces sin entender el precepto legal, obliga al particular a garantizar el interés fiscal, cuando no le asiste ningún derecho; y esto es en razón de no comprender el precepto.

Cuando la autoridad de manera autoritaria obliga a garantizar el interés fiscal, en este caso es recurrible el juicio de garantías, en este caso no cabe el juicio de nulidad, a menos que venga una inactividad de la autoridad, transcurra el tiempo o término legal, y de lugar a la negación ficta; en este caso se recurre al tribunal fiscal.

Pero si por el contrario, se tiene a los ejecutores, embargando por un crédito y ya interpuesto el recurso de nulidad de notificaciones, no queda otro recurso que el -- Juicio de Amparo; diciéndole al Juez de Distrito en los antecedentes: el día tal me notificó la oficina Federal de Hacienda, cuya copia te anexo y como no estoy conforme con esa notificación, le interpuse el recurso de nulidad de notificaciones, ahora bien, el caso es que la Federal de Hacienda me ha notificado en otro oficio, donde dice que me da tres días para que le garantice el interés fiscal; o me manda otro oficio donde me dice que me va a embargar bienes bastantes para garantizar el interés fiscal.

Por lo que a usted C. Juez, atentamente pido se sirva ampararme y protegerme, porque en los términos de la primera parte del artículo 129 del C.F.F., esta sub-júdice la facultad de la autoridad para que inicie cualquier situación, en tanto no se resuelve el recurso de nulidad de notificaciones; dame la suspensión provisional; el acto reclamado lo hice consistir en la orden verbal o escrita del C. Jefe de la Oficina Federal de Hacienda No. X, quién me amenaza con embargarme y sustraerme bienes bastantes para garantizar el interés fiscal; pero yo ya tengo interpuesto un recurso de nulidad de notificaciones, y mientras no se resuelva este recurso, no tiene facultad para hacer eso, ni yo puedo hacer nada en cuanto al fondo de la liquidación; y porque he de garantizar algo que no ha nacido de lo que jurídicamente estamos discutiendo. No es el hecho material de que desconozca la liquidación, sino el problema es jurídico; porque digo que la notificación es ta mal hecha, y no se cumplieron con las formalidades -- que marca la ley para la práctica de las notificaciones y la propia ley me da la solución para impugnar cuando -- no se cumplen los procedimientos apegados a la ley.

Por eso es que recurro al amparo después, cuando ya agote el recurso de nulidad de notificaciones; pero lo -- que aquí se discute es el efecto y el efecto es que la -- ejecutora no entiende. Ya que ella esta obligada a sus--

pender todo plazo, y todo plazo significa que no cobre, que no intente nada, ni embargue ni nada; estan suspendidos los plazos, no corre ningún plazo, está estático.

Entonces el Juez tiene que decir: Te amparo y te protejo contra el acto reclamado que has hecho valer y que consiste en esto. Y le dice a la autoridad: como estoy -- concediendo el amparo en protección de la justicia federal, en forma provisional, manos fuera, queda bajo mi jurisdicción federal, hasta que en tanto no se resuelva el recurso interpuesto de nulidad de notificaciones.

Claro es que yo Juez de Distrito, tampoco yo lo voy a resolver, no me toca a mí resolverlo; yo lo único que voy a decir, es: si es o no constitucional el acto reclamado, y no es cuestión del acto.

En consecuencia te interpusieron un recurso, que --- prueban con la copia sellada que te exhiben, y no te has pronunciado sobre el particular, y como no te has pronunciado sobre ese particular, puedes seguir actuando a virtud de la primera parte del artículo 129 del C.F.F., que dice y resuelve sobre esa situación, en consecuencia, deja de molestar al gobernado hasta que se le resuelva el recurso.

La nulidad de notificaciones tiene dos vertientes:

una mayúscula y otra minúscula, por decir algo.

La mayúscula es que el recurso de nulidad de notificaciones proceda, contra todos los actos que legalmente sucedan en el ámbito del procedimiento administrativo, y que legalmente sean impugnables.

Y tenemos el supuesto: una liquidación y una notificación que se ratifica a esa liquidación. Entonces el recurso de nulidad de notificaciones, se debe hacer valer ante la autoridad que notificó esa liquidación o ese acto; pero estuvo mal hecha la notificación y no me han resuelto nada del recurso interpuesto; el sujeto pasivo lo único que está haciendo es discutirlo a la autoridad la nulidad de su propio acto mal hecho.

Pero la autoridad insistió en ejecutarlo. El efecto jurídico es que la autoridad que notificó ese acto, una vez interpuesto el recurso de nulidad de notificaciones, no debe molestar al gobernado apegado al primer párrafo del 129 del C.F.F., mientras no se resuelva ese recurso.

El recurso de nulidad de notificaciones, como decíamos al principio, se puede conjugar con los demás recursos, porque si se interpone por ejemplo el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se pueda interponer este recurso de nulidad; porque se puede interpo-

ner haciendo valer el otro ad-cautelam, para evitar cualquier cosa.

Se puede hacer valer el recurso de nulidad de notificaciones, sin hacer valer el recurso de revocación, porque aquel suspende los plazos a la autoridad, y de esta manera se puede llegar a pasar un buen tiempo sin que se ventile el fondo del asunto, y al pasar un buen tiempo antes se -- llegaba a la caducidad, que era lo que se buscaba como recurso para dejar sin efectos los actos administrativos, -- porque caducaban las facultades de las autoridades.

Ahora ya no se puede hacer eso, en virtud de lo señalado en el artículo 67 del C.F.F., referentes a que las facultades de las autoridades se extinguen en el plazo de -- cinco años, pero el quinto párrafo del 67 dice:

"El plazo en éste artículo no esta sujeto a interrupción y solo se suspenderá cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio".

4) a) Improcedencia del Recurso Administrativo

El artículo 124 del C.F.F, dice:

"Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de que aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Del primer inciso podemos hacer el siguiente comentario, dado que no es fácil deslindar, no es muy sencilla la disposición; ya que en el supuesto de haberse dictado una liquidación de una persona que fallece, el notificador se constituye, no encuentra a nadie, deja citatorio y viene - el procedimiento.

Al iniciarse el procedimiento administrativo de ejecución, contra los bienes del De-cujus. Si por cualquier situación no existe la testamentaria o la intestamentaria y lógicamente no hay nombramiento de albaceazgo; pero podría decirse con extricta técnica jurídica que la conyuge su---

pérsite que interpone el recurso de revocación, alegando la caducidad de las facultades de la autoridad, no tiene interés jurídico y que por esa razón le va a desechar el recurso de revocación. Decimos que no puede ser así, puesto que tiene a sus hijos que resultarían afectados.

Por eso es necesario tener cuidado, cuando la autoridad quiere desechar un recurso por improcedente, diciendo que no afecta el interés jurídico del recurrente.

Si hacemos una interpretación hermenéutica de la disposición de esta hipótesis, nos vamos a encontrar que efectivamente solo el afectado tendrá que salir en un momento dado a juicio, es decir, haciéndolo valer los recursos administrativos. Y esto ¿por qué? porque tenemos que ligar: no se admiten la gestión de negocios; luego no puede salir nadie que sea tercero. Como se suspende el término, tenemos un año.

Pero que pasa si ya va a pasar el año y la Oficina Federal de Hacienda me va a embargar o lo hace antes. En este caso no hay más que interponer el recurso. Pero es dudosa la disposición, dado que el cónyuge superviviente, con los impedimentos que señalamos al decirle a la autoridad que no procede el recurso. Claro que la perjudicada alegaría - su 50% a que tiene derecho, y por lo tanto si se demuestra la afectación del interés jurídico, y por lo tanto sí pro

cede la interposición del recurso.

Del inciso II, podemos decir que lógicamente es una - disposición congruente, si suponiendo que se interpone el recurso de revocación, y recae una resolución aunque sea - contraria a los intereses.

Esta resolución es definitiva, ya no admite otro recurso, y por eso es improcedente la interposición de otro recurso. Sólo admite el juicio de nulidad ante el T.F.F., como medio ordinario de defensa y por eso es claro la improcedencia.

También se puede decir, cuando se dictan sentencias - después de haberse interpuesto el recurso de revocación. - Por ejemplo, se interpuso recurso de revocación contra una liquidación, la autoridad toma como bueno sólo la mitad de las aclaraciones que se hicieron valer, y al dictar la sentencia dice: se modifica la liquidación que se impugna, modificándose en esta otra, confirmando el otro 50%. Esta resolución tampoco admite la interposición de ningún recurso solo admite el de nulidad, y es ante el T.F.F., que debe - interponerse el juicio de nulidad, como única vía de defensa.

El tercer inciso. Es normal porque resulta que al dictarse una liquidación, se interpuso el recurso de revoca--

ción y luego el juicio de nulidad en contra de la sentencia de éste último, entonces ya no se puede interponer ningún otro recurso, ya se agotó todo medio de defensa.

El cuarto inciso. Anteriormente en el C.F.F., hablaba del consentimiento expreso y del tácito.

Expreso, por cuanto que nunca se impugnó la resolución administrativa.

Tácito. Porque el sujeto pasivo al tener una liquidación, materialmente da los pasos necesarios, pide prórroga y paga.

De hecho la acepta, consiente.

Pero ahora con el nuevo Código, desaparece el consentimiento en esas formas y solo nos habla de un consentimiento, del tácito, pero con la variante siguiente: en la fracción IV "que se hayan consentido, entendiéndose por -- consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto".

Tenemos por caso, se emite una liquidación, se paga -- esa liquidación y luego se interpone el recurso dentro del plazo de los cuarenta y cinco días.

Aquí al pagar no se esta consintiendo, porque solo -- existe el consentimiento cuando no se promueve ningún re--

curso dentro del plazo señalado al efecto.

Este pago no puede considerarse como "pago bajo protesta", como lo anotaba la ley anterior; esta figura ya no existe.

La autoridad no puede declarar que se consintió el -- acto por el hecho de haberse pagado. Sino solo el consentimiento se da cuando no se promovió ningún recurso, en el - plazo estipulado.

Si al interponerse un recurso dentro del plazo señala do y se gana, tendrá que regresar lo pagado por considerar se indebido.

Aquí hay un parangón que desde luego se ha querido -- aplicar y que tiene su antecedente en el Juicio de Amparo. Aquí hay una distinción que se puede hacer con relación al artículo 73 fracción XI de la , Legislación de Amparo, que dice: "Es improcedente el juicio de amparo contra ac tos consentidos expresamente o por manifestación de volun- tades que entrañen ese consentimiento".

Tenemos que ver esa distinción, porque en materia con tenciosa la Procuraduría Fiscal de la Federación, es muy da da a tratar de definir en la Sala diciendo: No es un con- sentimiento.- Por eso no hay similitud. La Ley de Amparo - distingue a los dos consentimientos en las fracciones XI y

XII del artículo 73.

Pero el C.F.F., habla solo del consentimiento tácito, entendiéndose consentimiento, cuando no se promovió.

Y en la fracción quinta.- La conexidad en el C.F.F., es lo que significa la conexidad de la causa en el ámbito del Derecho Común.

Una situación es conexas porque guarda íntima relación o porque es su consecuencia inmediata y directa.

De manera que en materia fiscal tenemos que si al emitir una liquidación y en otra emite los recargos y las multas, o sea sus accesorios de la suerte principal. Aquí, -- hay conexidad de causa: es el mismo sujeto; la misma causa, el mismo origen.

Si contra la liquidación se interpuso el recurso de -- revocación, no se puede usar otra vía diferente para impugnar contra los accesorios.

4. b) La Resolución que pone fin al Recurso Administrativo

Analizando el artículo 133 del C.F.F., dice:

"La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- IV. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código".

Artículo 67: Las facultades de las autoridades fiscales se extinguen en el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente aquél en que, etc.

En el primer inciso quiere decir que si se emite una liquidación y se me notificó, el recurso idóneo es el de revocación, y no el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de no haberse iniciado ese procedimiento.

En el inciso dos, si contra la misma liquidación yo hago valer el recurso de revocación, y hago valer los agravios que estimo pertinentes de forma y de fondo. Al dictarse la resolución después de estudiarse esos agravios, la -

autoridad concluye con estos puntos:

Con fundamento en tales artículos es de resolverse y se resuelve.

- 1.- Es procedente el recurso de revocación como medio de defensa.
- 2.- Son infundados los agravios hechos valer, por no probar los extremos. Y en consecuencia ...
- 3.- Se confirma la resolución recurrida.

En el inciso tres. Se supone que el procedimiento administrativo de ejecución se inició con el requerimiento de pago, y se terminó con el remate. Pero se supone que dentro del procedimiento nunca se señaló que yo tenía derecho a designar testigos o peritos valuadores, sino que la autoridad solamente nombró sus testigos y sus valuadores. Al nombrar sus valuadores, siendo la base del remate lo dicho por ellos. Después del remate, está la adjudicación. Es entonces cuando interpongo el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y digo:

Este recurso está viciado y por lo tanto es infundado, en virtud de que en la ley se señala que para obtener el precio del remate, debe ser fijado por los peritos de las partes.

El caso es que tu autoridad, nunca me corriste trasla

do para que yo designará mis peritos. Unilateralmente tú - perito le dio el valor, siendo el que al final sirvió de - base en el remate.

En consecuencia la autoridad que resolverá mi recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, va a decir: como único agravio que expones, que no se te - dió la oportunidad, ejerciendo un derecho, de que señala-- ras a tus peritos valuadores para ser oídos y dieran su di cho en cuanto al valor de los bienes embargados. Tienes to da la razón. En consecuencia se deja sin efecto el proce- dimiento administrativo de ejecución, y se manda reponer el procedimiento administrativo, en aquella fase justamente - donde estuvo la violación.

En el inciso cuatro. Si los agravios hechos valer en cualquiera de los recursos, son fundados, en cuanto al fon do sobre todo. El corolario de la resolución que recaiga a ese recurso, es de dejar sin efecto. No existe ya el acto impugnado.

Se modifica el acto impugnado en un momento, haciendo valer los agravios y se prueba que los agravios son infun- dados; se modifica la resolución por haberla recurrido. - También si procesalmente hubo violaciones se dicta otro - nuevo que lo sustituya.

Como el recurso normalmente lo resuelve la autoridad jerárquicamente superior, tiene jurisdicción para modificar o para dictar uno nuevo que lo sustituya a aquel que dictó el inferior.

Imperativamente el proceder de las oficinas federales de hacienda, haciendo caso omiso de lo que marca la ley en cuanto a escoger la forma de garantía del interés fiscal artículo 141 C.F.F. impone o señalan una forma de garantía, con tal de no extraer lo embargado.

En esa situación al interponer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, ante esa dependencia en algunos casos no quieren recibir, no aceptan el recurso, lo leen y dicen que no, se previenen.

Lo que procede hacer es entonces, es ir a la fiscalizadora a la que pertenece la Oficina Federal de Hacienda y decirles que la Federal de Hacienda no quiere recibirlo; de esa manera la fiscalizadora lo recibe y le corre traslado, y ordenará a resolver lo que estime pertinente. Pero por ese conducto se obtiene una copia sellada de la interposición del recurso. Pero si aún con esa copia sellada, insiste la ejecutora extraer los bienes, entonces nos vamos al Juicio de Amparo directo, esto porque hay un recurso interpuesto al que no se le ha dado resolución.

CONCLUSIONES

- I.- El Derecho Administrativo, es una rama del Derecho - Público, que norma y regula las relaciones jurídicas entre el fisco federal y los contribuyentes, dentro del marco de legalidad previsto por la Constitución Federal.
- II.- El Procedimiento Administrativo Tributario, tiene -- como objeto fundamental, allegarse los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos imprescindibles, el manejo y la erogación de los recursos del Estado.
- III.- El Procedimiento Administrativo Tributario, no queda al arbitrio de la autoridad fiscal, sino que se trata de un procedimiento reglado, desde el momento en que la autoridad debe respetar en su integridad los derechos de particular, entre los que destacan como fundamentales: la Autoliquidación y la defensa ante la propia autoridad.
- IV.- Por el Principio de Autoliquidación, el sujeto pasivo paga sus impuestos y cumple con sus demás obligaciones de carácter accesorios, con la sola limitante de ajustar su conducta al marco estricto de la ley -

especial de que se trata, o en su defecto dentro del marco jurídico suscrito por la Ley General.

- V.- Una vez ejercitado en todo o en parte, correcta o in correctamente, no pone fin a las obligaciones fiscales del contribuyente, dado que en ese momento surge la facultad de la autoridad para verificar legalmente el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.
- VI.- Dentro de las facultades de verificación de la autoridad, encontramos entre otras, las siguientes: Visitas Domiciliarias de Auditoría; Multas de Apremio; - Requerimientos a Terceros; Verificación de Datos a - Terceros (compulsas personales o por correo); Revi--siones de Escritorio, etc.
- VII.- Dentro de las facultades de verificación de que dispone la autoridad fiscal, la más importante por sus resultados es la Visita Domiciliaria de Auditoría, - dado que teniendo por objeto la comprobación, verificación, cotejo de los aspectos contables, financia--ros y económicos, así como la verificación del Con--trol Interno de las empresas visitadas obteniéndose el resultado lógico jurídico y por ende la legalidad del cumplimiento de las obligaciones principales y -

accesorias, para que a través de ella el Fisco Federal, esté en condiciones de poder determinar con certeza las diferencias a cargo de los contribuyentes.

VIII.- Las Visitas Domiciliarias, por tanto, deben apegarse estrictamente al Principio de Legalidad, que implica de modo colateral, ajuste tanto a la Técnica Contable, a los Principios Generalmente aceptados de Auditoría, así como a los preceptos que norman la Legislación Fiscal Federal.

IX.- El particular contribuyente que no quede conforme -- con los resultados de la Visita Domiciliaria de Auditoría, puede inconformarse, haciendo uso del medio legal de defensa, que no es un Recurso Administrativo, pero que viene a garantizar el Principio de Legalidad.

En la Inconformidad Contra las Actas de Auditoría, - se trata de desvirtuar los hechos asentados en dichas Actas, tomando en consideración que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales, el contribuyente, con todos los medios que estén a su alcance deberá contravenir con lo ---asentado en la misma.

En el caso de no inconformarse, se tendrá al contri-

buyente como conforme con lo asentado en las mismas, salvo las pruebas aportadas por los contribuyentes que no hayan sido valoradas y que no se les haya dado el valor jurídico que les corresponde.

X.- De lo anterior se concluye que cualquier vicio de procedimiento, incide sobre la Legalidad o Ilegalidad de las liquidaciones formuladas al respecto, así como las sanciones impuestas por ese motivo.

XI.- Consideramos que la Fiscalización Permanente es ilegal, en virtud de que ni en la Constitución Federal, ni en la Ley Especial la refieren de modo concreto, por lo que debe concluirse que en este caso la autoridad fiscal viola el Principio de Facultades Expresas, ya que va más allá de lo que la Ley le permite.

XII.- Formulada la Liquidación, el Sujeto Pasivo tiene derecho de optar, entre el Recurso de Revocación y el Juicio de Nulidad. Pero debe de quedar claro que -- tratándose de créditos conexos, debe intentarse la misma vía, ya que su equivocación trae aparejada resultados negativos, en virtud de que el particular debe enfrentarse al desechamiento del recurso interpuesto, o en su caso el sobreseimiento del juicio.

XIII.- Intentado el recurso, deben expresarse los agravios y fundamentalmente ofrecerse y exhibirse las pruebas respectivas, pues su omisión trae como consecuencia la prevención y finalmente el desechamiento de este medio de defensa.

Es de advertirse que contra la resolución que pone fin al recurso, es operante el Juicio de Nulidad.

XIV.- El Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, no es operante para discutir la validez de los créditos, sino sólo para controvertir la ilegalidad del procedimiento de cobro, por lo que solo puede ejercitarse contra las hipótesis previstas en el Artículo 127 del C.F.F. Esto es contra -- los vicios en el embargo, señalamiento de bienes inembargables, faltas de avalúo de los bienes, convocatorias ilegales, vicios en los remates, etc.

XV.- El Recurso de Nulidad de Notificaciones, es procedente contra toda notificación que el contribuyente considere efectuada en contravención a las disposiciones que la rigen.

Su efecto principal es suspender los plazos, tanto para el ejercicio de las facultades de la autoridad, como del derecho de los particulares para impugnar -

el fondo de la resolución

En este punto es preciso aclarar, que no hay porque garantizar el interés fiscal, puesto que discute el nacimiento mismo del Acto Administrativo de que se trate.

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

- 1.- Armienta, Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Ed. Textos Universitarios, S.A. México, 1977.
- 2.- Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Ed. Porrúa, S.A. México, 1975.
- 3.- Carrillo Flores, Antonio. La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración de México. Ed. Porrúa, S.A. México, 1939.
- 4.- Carrillo Flores, Antonio. La Justicia Federal y la Administración Pública. Ed. Porrúa, S.A. México, -- 1973.
- 5.- Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México, 1975.
- 6.- Garza de la, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, S.A. México, 1981.
- 7.- Gómez Lara, Cipriano. Teoría General del Proceso. -- Ed. Melo, S.A. México, 1979.

- 8.- Gordillo, Agustín A. Procedimientos y Recursos Administrativos. Bs. As., 1964.
- 9.- Humphrey Salinas, Arturo. Formulario de Instancias, Defensas y Juicios de Indole Fiscal. Ed. Themis, S.A. México, 1980.
- 10.- J. Kaye, Dionisio. Brevario de Procedimientos Fiscales de Defensa. Ed. I.E.E.S.A. México, 1981.
- 11.- Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio -- del Derecho Tributario. Ed. Universitaria Potosina. México, 1977.
- 12.- Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Ed. Porrúa, S.A. México, 1971.
- 13.- Martínez López, Luis. El Derecho Fiscal Mexicano. - Ed. E.C.A.S.A. México, 1980.
- 14.- C.F.F., Código Fiscal de la Federación. Ed. Trillas, S.A. México, 1982, 1983, 1984, 1985.
- 15.- Apéndice de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 1965.

- 16.- C.F.P.P., Código Federal de Procedimientos Penales, Ed. Porrúa, S.A. México, 1983.
- 17.- C.P.C., Código de Procedimientos Civiles. Ed. Porrúa, S.A. México, 1983.
- 18.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ed. Porrúa, S.A. México, 1982.
- 19.- Código Civil para el Distrito Federal. Ed. Porrúa, S.A. México, 1983.
- 20.- Instructivos de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal. 1984.
- 21.- Nueva Legislación de Amparo. Ed. Porrúa, S.A. México, 1978.
- 22.- Ley General de Sociedades Mercantiles. Ed. Porrúa, S.A. México, 1980.
- 23.- Orden de Auditoría, Forma de Una. Expedida por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, 1984.
- 24.- Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación, 1982, 1983, 1984, 1985.

25.- ABREVIATURAS:

C.F.F. Código Fiscal de la Federación.

T.F.F. Tribunal Fiscal de la Federación.

I.S.R. Impuesto Sobre la Renta.

I.V.A. Impuesto al Valor Agregado.