

27/1/90



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales "ARAGON"

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE ESTABLECE EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

TESIS QUE PARA OBTENER EL TITULO DE LICENCIADO EN DERECHO PRESENTA: MARCIA MARIA DE JESUS NAVA AGUILAR



México, D. F.

1988

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



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 está 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.

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE ESTABLECE EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

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

		Pág.
CAPITULO	I.- LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	
	a. Concepto del Recurso Administrativo.	2
	b. Elementos del Recurso Administrativo.	8
	c. Fundamento Legal de los Recursos Administrativos.	27
	d. Clasificación de los Recursos Administrativos.	28
	e. Efectos de la interposición de los Recursos Administrativos.	35
	f. Los Recursos Administrativos establecidos en el - Código Fiscal de la Federación.	41
CAPITULO	II.-RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION	
	a. Concepto de Revocación.	46
	b. Causales de Procedencia del Recurso Administrativo de Revocación.	50
	c. Requisitos para la interposición del Recurso Administrativo de Revocación.	73
	d. Carácter Optativo del Recurso Administrativo de - Revocación.	93
	e. Autoridades competentes para tramitar y resolver el Recurso Administrativo de Revocación.	96
	f. Tramitación del Recurso Administrativo de Revocación.	107
	g. Efectos de la resolución recaída al Recurso.	116
CAPITULO	III.-RECURSO ADMINISTRATIVO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	
	a. Del procedimiento Administrativo de Ejecución.	128
	b. Causales de procedencia del Recurso Administrativo de Oposición al Procedimiento Ejecutivo.	137
	c. Autoridades competentes para su trámite y resolución.	147
	d. Interposición, Trámite y Resolución del Recurso.	151
	e. Efectos de la resolución recaída al Recurso de - Oposición al Procedimiento Administrativo.	158

CAPITULO IV.-TRAMITE DE LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

a. Aspectos Generales de las Notificaciones.	164
b. Procedencia de la impugnación de las Notificaciones.	174
c. Requisitos para la interposición y trámite de la impugnación de las Notificaciones.	190
d. Efectos de la resolución recaída al Trámite de la impugnación de las Notificaciones.	195

CAPITULO V.-LAS PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

a. Ofrecimiento y Admisión de pruebas.	200
b. Pruebas Documentales.	209
c. Prueba Pericial.	218
d. Pruebas Supervenientes.	221
e. La Valoración de las Pruebas en Materia Fiscal.	222

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

Dentro de las actividades que el Estado Mexicano requiere realizar para lograr el cumplimiento de sus fines, encontramos la función administrativa, entendida ésta en un sentido formal como aquella que corresponde al Poder Ejecutivo, y en un sentido material como la que realiza el Estado bajo un orden jurídico establecido, consistente en la ejecución de actos materiales y de actos que determinan situaciones jurídicas para casos individuales.

Esta actividad administrativa, como una de las funciones a través de las que se manifiesta el ejercicio de la soberanía del Estado, se vuelve día a día más compleja, ello debido a las necesidades sociales cada vez más apremiantes, que conjuntamente con otros fenómenos como son el crecimiento del país y la crisis financiera que en él acontece, han provocado un desarrollo extraordinario de las atribuciones que corresponden al Estado, y por consiguiente, una mayor intervención de éste en todos los órdenes de la vida social.

De ahí la necesidad de que todo el orden jurídico administrativo en que se apoye el desarrollo de la actividad administrativa, se encuentre sujeto a un proceso ininterrumpido de revisión y adecuación a fin de lograr que esté acorde con la es

estructura, organización y métodos de trabajo que muestra la Administración en cada momento, ya que resulta imperativo que la actividad pública encuentre sus límites en la Ley misma para así mantener vivo el principio de legalidad que impera como principio básico en todo Estado de Derecho, a fin de obtener una Administración Pública sólida y eficaz, capaz de lograr la realización de sus fines respetando los derechos y garantías de los gobernados.

En este sentido, y partiendo del principio de legalidad como principio rector de todo Estado de Derecho, se establece como una garantía de los gobernados, que los actos o resoluciones que emanen en general de la Administración Pública, deben estar sujetos a Derecho, por lo que sus actuaciones tendrán que realizarse siempre con sujeción a las normas aplicables y - revestirse además de las formalidades exigidas por la Ley, en garantía de los intereses públicos y particulares.

No obstante lo anterior, la Administración Pública - aún siendo la mejor organizada, es susceptible de incurrir en errores y emitir actos que contengan irregularidades, bien sean de forma o de fondo, situación que hace necesario el establecimiento de órganos de control y mecanismos adecuados que permitan a los funcionarios públicos ejercer sus actividades administrativas sin abusar del poder conferido a ellos, ya que de lo -

contrario estaríamos en presencia de constantes violaciones a los derechos de los particulares.

En virtud de lo anterior, y como muestra de la preocupación causada por este motivo, el Poder Legislativo a fin de lograr el control legal de la actividad administrativa, implantó en nuestro sistema jurídico los recursos administrativos.

Con relación a estos últimos, me permito destacar que el realizar el análisis de cada uno en lo particular sería motivo de una ardua y extensa labor, que probablemente no se culminaría nunca, debido a los mencionados cambios a que se encuentra sujeta la legislación administrativa y por ende, los recursos y medios de defensa previstos en la misma. Es por ello, que el presente trabajo se ha limitado al estudio, exclusivamente, de lo referente a los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1º de enero de 1983.

Por tanto, a efecto de llevar a cabo un desarrollo en forma lógica y sistematizada, este estudio se conforma con la definición del concepto, naturaleza, fundamento legal y clasificación de los recursos administrativos desde el punto de vista genérico, posteriormente se realiza el análisis, en forma particular, de cada uno de los recursos contemplados en el Código -

Tributario Federal vigente, así como de la instancia de impugnación de las notificaciones en la materia que nos ocupa, previsto anteriormente con el carácter de recurso administrativo; para concluir con el tema relativo a la valoración de las pruebas en los recursos administrativos, proponiéndose finalmente algunas alternativas de solución que coadyuvan a la exacta y expedita aplicación de justicia en esta rama del Derecho, a fin de que los contribuyentes sigan confiando en la objetividad de las autoridades administrativas en la rectificación de sus propios fallos.

CAPITULO I

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

CONCEPTO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

a. CONCEPTO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Es evidente que en los últimos años los recursos administrativos han venido adquiriendo autonomía y características propias, ello a fin de lograr una total independencia de la rama civilista en la que originariamente encontraron su fundamento y explicación los conceptos, instituciones y principios que los rigen.

Con este motivo y debido a la importancia que han alcanzado los recursos administrativos, tanto por su objeto mismo, como por la complejidad de la estructura administrativa en que se desarrollan, los doctrinarios del Derecho se han preocupado por realizar estudios cada vez más amplios en torno a dichos medios de defensa legal, siendo éstos la base del presente trabajo.

Así, analizando las obras de Derecho Administrativo de los autores más destacados en la materia, encontramos que la mayoría de ellos al referirse a la noción conceptual del recurso administrativo, coinciden en destacar sus efectos y elementos característicos, pero difieren en cuanto a su naturaleza jurídica, ya que no todos están de acuerdo en considerar a los recursos administrativos como medios de defensa legal de los particulares

frente a los actos de la Administración Pública, sino que algunos le atribuyen simplemente el carácter de ser una forma de impugnación en lo administrativo, y otros más los consideran como procedimientos o medios de control de la actividad administrativa. Por tanto, a fin de tener una noción clara de los recursos administrativos, me he propuesto exponer algunas definiciones - que al respecto han elaborado destacados juristas tanto nacionales como extranjeros.

Previamente a ello y con el fin de evitar en lo sucesivo cualquier confusión del tema que nos ocupa con otros procedimientos o medios de defensa, creo conveniente destacar desde ahora que debe distinguirse a los recursos administrativos, de aquellos que, aún cuando también tienen lugar dentro de la Administración Pública, gozan de naturaleza distinta por pertenecer a la fase contencioso-administrativa; como de los recursos o acciones jurisdiccionales cuyo trámite se lleva ante autoridades de carácter judicial, esto último porque los recursos objeto - del presente estudio, gozan de características y elementos particulares, circunstancia por la que no le son aplicables principios o conceptos que regulan ramas jurídicas distintas a la ADMINISTRATIVA en que éstos mismos se desenvuelven, más que con fines de complementación.

Iniciando la exposición propuesta, destaca en primer término la definición del tratadista Gabino Fraga, (1) quien -

1. Fraga, Gabino.-Derecho Administrativo.-18ª Edición.-Editorial Porrúa.-México, 1978.-Página 439.

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

Por su parte, el Administrativista Andrés Serra Rojas (2) afirma que el recurso administrativo "es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto."

Jesús González Pérez, (3) en su obra titulada LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS sostiene lo siguiente: "Los ordenamientos jurídicos suelen regular como presupuestos del proceso o como simple potestad del particular afectado, unos medios de impugnación ante la propia Administración que son los recursos administrativos, en cuanto se deducen ante un órgano de este carácter. El recurso administrativo puede pues definirse como la

2. Serra Rojas, Andrés.-Derecho Administrativo.-10ª Edición.-Tomo II.-Editorial Porrúa.-México, 1981.-Página 557.
3. González Pérez, Jesús.-Los Recursos Administrativos.-Cárdenas, Editor y Distribuidor.-Madrid, 1960.-Página 21.

impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter."

Otra definición es la que aporta el Maestro Alfonso -- Nava Negrete, (4) quien al referirse al recurso administrativo expone, "el recurso administrativo o gubernativo aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos".

El procesalista Humberto Briseño Sierra (5) señala -- respecto al recurso administrativo, "es un derecho de instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido".

Además de la concepción anterior, el citado autor expone en su obra DERECHO PROCESAL FISCAL, una crítica respecto -- al concepto vertido por el tratadista Alfonso Nava Negrete, ya que estima que en el mismo se le vincula al recurso administrativo con los medios de defensa, y no de impugnación, consideración que según señala, resulta inadecuada porque afirma que el particular agraviado, al enfrentarse a la Administración Pública, no se defiende puesto que no ha sido demandado, sino que -- ataca el acto de ella emanado, por lo que concluye que: "el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares..."(6)

4. Nava Negrete, Alfonso.-Derecho Procesal Administrativo.-Editorial Porrúa.-México, 1959.-pág. 51.

5. Briseño Sierra, Humberto.-Derecho Procesal Fiscal, 2ª Ed.- - Cárdenas Editor y Distribuidor.-pág. 100.

6. Briseño.-Opus. Cit.-pág. 100.

Emilio Margáin Manautou (7) define el recurso administrativo como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida".

Pasando a otro concepto, se expone el del catedrático español Carlos García Oviedo (8) que afirma "Los recursos administrativos directos o de alzada no constituyen verdaderos juicios. Son mero examen que de sus actos efectúa la propia Administración para deshacer sus errores".

Enrique Sayagués Laso, (9) autor uruguayo, opina que "Los recursos administrativos pueden definirse como los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque"

Renato Alessi, (10) italiano, al referirse a los recursos administrativos: "Son medios de reacción mediante los

7. Margáin Manautou, Emilio.-Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 5ª Edición.-Editorial Universitaria Potosina.-México, 1979.-pág. 168.
8. García Oviedo, Carlos y Martínez Useros, Enrique.-Derecho Administrativo.-6ª Edición.-E.I.S.A. Pizarro.-Madrid, 1952.-pág. 553.
9. Sayagués Laso, Enrique,- Tratado de Derecho Administrativo,- Tomo I, 3ª Edición.-Cárdenas, Editor y Distribuidor.-Montevideo, 1963.-pág. 471.
10. Alessi, Renato.-Instituciones de Derecho Administrativo.-Traducción de la 3ª Edición italiana por Buenaventura Pellisé Prats.-Tomo II.-Ed. Borch.-Barcelona, 1970.-pág. 621.

cuales el ciudadano perjudicado en particular por un acto administrativo afectado de ilegalidad, puede interesar la revisión de la cuestión por parte de una autoridad administrativa con el fin de obtener un nuevo pronunciamiento administrativo que no esté afectado por vicios de legalidad, con la esperanza de que tal pronunciamiento sea más conforme no sólo con el interés público garantizado por las normas infringidas, sino también con el interés individual lesionado."

Finalmente, para Bielsa, (11) tratadista Argentino, - "es recurso administrativo, todo medio de sustancia jurisdiccional con el cual se defiende un derecho subjetivo o un interés legítimo".

Tomando en consideración las definiciones enunciadas, así como los elementos característicos de los recursos administrativos, se puede concluir que éstos constituyen un medio de defensa legal que la ley otorga a los gobernados afectados en sus derechos o intereses por una resolución administrativa, para que acudan a impugnarla ante una autoridad u órgano integrante de la misma Administración Pública, persiguiéndose como objeto primordial al instituirse dichos medios de impugnación en el sistema jurídico mexicano, lograr el control legal de la actividad pública, a fin de que las autoridades administrativas resuelvan sus actuaciones conforme a derecho, evitando así lesionar intereses de particulares en su actuación.

11. Bielsa, Rafael.-Derecho Administrativo.-Tomo IV.-Legislación Administrativa Argentina.-Buenos Aires, 1947.-pág. 303

b. ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

A fin de proteger los derechos e intereses de los gobernados frente a la actividad de la Administración Pública - Tributaria y para asegurar que los órganos que la ejercen se ajusten a las normas legales establecidas, nuestro régimen de Derecho prevé la existencia tanto de medios de defensa cuyo desarrollo corresponde a la fase oficiosa, como de acciones y recursos de carácter jurisdiccional, mismos que dan lugar a un verdadero juicio en el que ya la Administración actúa como parte, sea que tengan lugar en la fase contencioso-administrativa o bien ante los Tribunales Judiciales de la Federación.

Los primeros, constituyen los llamados recursos administrativos y requieren según los Doctrinarios del Derecho, de dos tipos de elementos:

1. ESENCIALES Y,
2. SECUNDARIOS.

Respecto de los esenciales, se afirma que son los que determinan la existencia misma del recurso administrativo, es decir, aquéllos que deben darse para que éste exista como tal.

Como elementos esenciales se han considerado los si--

güentes:

Que el recurso esté establecido en una Ley.

Es necesario que en el marco jurídico vigente en que se desarrolla el ejercicio de la función pública, se instituyan en forma expresa los recursos administrativos de que pueden disponer los gobernados cuando éstos se vean afectados en su esfera jurídica por un acto o resolución de carácter administrativo..

Respecto de este elemento, el Profesor Antonio Carrillo Flores (12) sostiene que cuando la Ley no establezca la posibilidad de impugnar un acto de autoridad administrativa, ante ella misma o ante otra diversa pero de la misma naturaleza, no debe hablarse de recurso administrativo, ya que podría tratarse de una mera instancia de petición basada en el artículo 8º Constitucional.

Este señalamiento es de singular importancia en materia tributaria, ya que el Código Fiscal vigente a partir del 1º de enero de 1983, al igual que el abrogado, mantiene la misma instancia de inconformidad contra los hechos asentados en las actas de auditoría, no debiendo confundirse ésta ni equiparse, a los recursos administrativos, dado que no reúne los requisitos y elementos característicos de estos medios de impugnación,

12. Cfr.-Carrillo Flores, Antonio.-La defensa jurídica de los particulares frente a la Administración en México.-Edit. Porrúa.-México, 1939.-pág. 111.

según lo expone el citado autor.

Sobre el particular, cabe hacer mención a la opinión - del Licenciado Francisco Lerdo de Tejada (13) en el sentido de - que el trámite de inconformidad a que se alude constituye una - simple instancia de aclaración de actas de inspección o de audi- toría, que en manera alguna tiene el carácter de recurso adminis- trativo a que se refieren los artículos 158 y siguientes del pro- pio Código Fiscal de la Federación, de tal manera que el hecho - de que el contribuyente, no agote la instancia de aclaración, - "no implica consentimiento con los hechos consignados en el acc- ta, y tiene desde luego la vía expedita para impugnar posterior- mente los créditos que de ella derivan, pues el acta no es reso- lución ni acto recurrible.

Aún cuando es evidente que el citado autor al exponer- su criterio alude a preceptos del Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1966, dicho criterio no debe sosla- yarse por cuanto que el ordenamiento en vigor que rige la materia contempla en su artículo 54 la misma instancia de inconformidad- que anteriormente se contenía en los artículos 84 fracción VIII- del Código abrogado vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, y 158 del Código Tributario en mención.

La Legislación Fiscal Mexicana consigna el primer ele- mento en comentario en el artículo 116 del Código de la materia,

13. Cfr.-Lerdo de Tejada, Francisco.-Ensayos de Derecho Tributa- rio.-Editorial Jus.

al citar en forma expresa dicho numeral los recursos administrativos que proceden contra resoluciones dictadas en materia fiscal federal.

Conforme a lo expuesto, puede concluirse que los recursos administrativos para que puedan hacerse valer, necesariamente deberán estar previstos en la ley correspondiente, ya que esta circunstancia además de dar a los particulares el derecho de poder exigir que la Administración ajuste sus actividades a las normas jurídicas que la regulan, crea una obligación para las autoridades administrativas al sujetarlas a resolver el fondo de los recursos de que tengan conocimiento, siempre y cuando se reúnan todos los requisitos para su procedencia.

En este sentido, el tratadista Jorge Escola Héctor - (14) ha expuesto lo siguiente: "Para que el ejercicio de un recurso pueda admitirse debe alegarse la existencia de un derecho subjetivo, de una pretensión jurídica, invocándose la existencia de una norma legal que origina un deber, exigible a la Administración, y una facultad que corresponde al recurrente, también por aplicación de aquella norma legal".

Dicho criterio, como se observa, viene a confirmar el primer elemento que se comprende dentro del grupo de los esenciales.

14. Escola Héctor, Jorge.-Tratado General de Procedimientos Administrativos.-2ª Edición.-Ediciones Depalma.-Buenos Aires, - 1981.-pág. 217.

les.

La existencia de una resolución administrativa como segundo elemento esencial del recurso administrativo.

Los administrativistas más destacados coinciden al señalar que el recurso administrativo exige para aparecer como tal, la existencia de una resolución o acto de autoridad que permita la interposición del mismo en los casos y con las formalidades que las leyes respectivas establezcan, y como el acto administrativo, afirma citando a Jellinek el Profesor Manuel M. Díez, (15) es consecuencia de la actividad jurídica de la Administración Pública, puede entonces establecerse que será esta misma la que al ejercer las atribuciones que le corresponden, dará lugar al nacimiento de la resolución o acto administrativo.

Margáin Manutou, (16) al referirse a la resolución administrativa, expresa que la sola existencia de ésta, expedida a un particular, no implica que pueda impugnarse en vía de recurso administrativo, sino que la misma debe reunir ciertos requisitos como son que sea definitiva, personal y concreta, que cause un agravio, que sea nueva y que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta en la que obviamente la resolución no puede constar por escrito pues es una

15. Cfr.-María Díez, Manuel.-El acto administrativo.-2ª Edición, Tipográfica Editora.-Argentina, S.A.-Buenos Aires.-pág. 11.

16. Cfr.-Margáin Manutou.-Opus Cit.-pág. 166.

presunción legal que opera ante el silencio de la autoridad.

El elemento que se viene comentando, lo encontramos - previsto en los artículos 117, 118, 119 y 120 del Código que rige la materia, ya que de la lectura a estos preceptos se infiere que es necesaria la existencia de una resolución administrativa dictada en materia fiscal federal, para que tenga lugar la procedencia de los recursos administrativos que se regulan en - el Título V del Código respectivo, requisito que deriva de lo - dispuesto en el artículo 16 Constitucional que consagra como garantía de los gobernados no poder ser molestados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente.

Una autoridad que conforme a la ley deba tramitar y resolver el recurso administrativo constituye - el tercer elemento esencial.

Dicha autoridad, señalan los Doctrinarios, puede ser - la misma que emitió la resolución que dió lugar a la interposición del recurso, la jerárquicamente superiora aquélla, o bien - una distinta que esté facultada para tramitar y resolver el recurso de que se trate.

Respecto de este elemento, se deben distinguir dos tipos de autoridades, aquella ante la que se interpone o debe interponerse el recurso administrativo, y otra, la que tiene conferidas atribuciones para proceder a su substanciación, esto por que no siempre la misma autoridad que recibe el escrito de interposición del recurso administrativo, es la encargada de resolverlo, sino que en ocasiones, una es la autoridad que por disposición legal está facultada para la recepción del mismo, y otra distinta es la que resulta competente para su trámite y resolución. Así vg. sucede en el ámbito fiscal federal, ya que por disposición expresa contenida en el artículo 121 primer párrafo del Código de la materia, la autoridad ante la que debe presentarse el escrito de interposición respectivo, tratándose de los recursos administrativos previstos en el Título V de este mismo ordenamiento, es aquella que emitió o ejecutó el acto impugnado. Sin embargo, la autoridad emisora del acto administrativo, o la encargada de la ejecución del mismo, generalmente es distinta a la que legalmente le corresponde conocer de los recursos administrativos procedentes contra resoluciones de índole fiscal, tal como acontece en el caso del recurso de revocación que conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente, de fecha 24 de agosto de 1983, debe resolverse por las Administraciones Regionales a través de su Departamento correspondiente, o bien por las autoridades centrales a través de la Dirección de Recursos de Revocación, no obstante que por disposición expresa el escrito de interposición

respectivo se presente o deba presentarse ante la autoridad ejecutora, que sería tratándose de contribuciones federales la Oficina Exactora de Hacienda correspondiente al domicilio fiscal del contribuyente de que se trate.

En relación con lo anterior, surge además el problema de que en la práctica no se dá cabal cumplimiento a lo dispuesto por el citado artículo 121 del Código Tributario Federal vigente, ya que el escrito de interposición del recurso administrativo, por lo general se presenta directamente ante la autoridad competente para resolverlo y no ante aquélla que lo emitió o que proveé a su ejecución, esto sucede sobre todo tratándose de contribuyentes que cuentan con medios económicos suficientes para allegarse personas experimentadas y doctas en la materia que pueden auxiliarios y asesorarlos debidamente.

Respecto al elemento en mención y aunado a las consideraciones expuestas, se observa una omisión ya que no siempre la misma ley u ordenamiento legal que establece el recurso, señala la autoridad ante la que debe interponerse, y menos aún la que es legalmente competente para resolverlo.

Ante esta circunstancia, algunos autores se han inclinado por considerar que debe estarse a la regla general de que el recurso se interponga ante la misma autoridad que emitió la resolución impugnada, pues ésta, estiman que conforme a dere-

cho, estará obligada a turnarlo a la que resulte competente para su tramitación a fin de no dejar al administrado en estado absoluto de indefensión.

La situación anterior se venía dando en la práctica en forma reiterada, lo que motivó que fuera regulada en el párrafo segundo del artículo 120 del Código Fiscal que entró en vigor el 1º de enero de 1983, en el que se estableció lo siguiente:

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

De esta manera, quedó salvaguardado el derecho de los particulares a obtener una resolución respecto al medio de defensa legal que en cada caso hagan valer, derivada ésta de una autoridad competente.

Finalmente, en cuanto a los recursos administrativos - procedentes contra actos dictados en materia fiscal federal, observamos que el elemento en comentario no se encuentra establecido en un sólo ordenamiento legal, sino que por el contrario, éste se halla disperso en distintos cuerpos normativos en razón de que debido al aumento constante de la Administración Pública Federal, a la descentralización y desconcentración que se ha venido dando en la misma y a las constantes modificaciones y adecuaciones

ciones a nuestra Legislación Tributaria, así como a la reestructuración de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad que para resolver los recursos administrativos previstos en materia fiscal, originariamente tenían determinados - órganos o funcionarios de esta institución pública, se ha venido asignando a distintas dependencias integrantes de la misma, determinándose su competencia en cada caso, de acuerdo con las disposiciones legales establecidas al respecto, tema que es materia de estudio en un capítulo subsecuente del presente trabajo.

Que la resolución administrativa que pretende impugnarse, cause un agravio al particular recurrente, constituye el cuarto elemento esencial.

Como señala el Profesor Emilio Margáin Manautou, (17) no basta la sola existencia de la resolución administrativa para que ésta sea susceptible de impugnación en la fase oficiosa a través del recurso idóneo que la ley establezca, sino que es menester que ésta misma cause una afectación a los derechos o intereses del particular a quien se dirige, circunstancia por la que puede afirmarse que la procedencia de los recursos administrativos, queda sujeta a que se interpongan sólo por aquéllos a quie-

17. Cfr.-Margáin Manautou.-Opus. Cit.-pág. 186.

nes les cause un agravio directo el acto de autoridad administrativa y no por quienes carezcan de interés en el asunto, entendiéndose como agravio la lesión o perjuicio que recibe un individuo en sus derechos o intereses.

Tratándose de resoluciones administrativas determinantes de créditos fiscales, se puede afirmar que no siempre el particular a quien se dirige el acto de autoridad, es el único agraviado por éste, ya que por la responsabilidad solidaria que en situaciones particulares se determina respecto de terceros, surgen otras personas distintas al sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria, que también reciben una afectación en su esfera jurídica, circunstancia que origina que tengan legitimación para hacer valer los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal, siempre y cuando acrediten tener interés en el asunto, es decir, que comprueben que el acto impugnado efectivamente les causa perjuicio.

Respecto a este cuarto elemento, debe precisarse que conforme a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a fundar y motivar debidamente los actos y resoluciones que emiten en el ejercicio de sus funciones. Faltando alguno de estos dos requisitos que conforman la garantía de legalidad, se verá afectada la validez de dichas resoluciones, originando esta omisión un

agravio al particular a quien vaya dirigido el acto de autoridad, caso en el que procederá la impugnación del mismo a través del recurso administrativo que la ley aplicable al caso establezca.

Acorde con la Doctrina, el Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1983, contempla este - - cuarto elemento en su artículo 122 fracción II, al disponer dicho numeral lo siguiente:

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

I.- . . .

II.- Los agravios que le cause el acto impugnado".

De lo anterior, se infiere que para la interposición -- de cualquiera de los recursos administrativos previstos en el título V del Código señalado, necesariamente deberá el promovente - expresar los razonamientos jurídicos por los cuales el acto impugnado, a su juicio, lesiona sus derechos o intereses.

El siguiente elemento esencial lo constituye la obligación por parte de la autoridad administrativa de emitir una nueva resolución.

Dada la naturaleza del recurso administrativo, cuya interposición y substanciación supone una nueva revisión en la fase oficiosa respecto de la legalidad del acto impugnado, se establece en la ley misma, la obligación para las autoridades administrativas de emitir una nueva resolución respecto de los recursos de que tengan conocimiento.

Dicho elemento ha sido considerado como esencial de los recursos administrativos por la mayoría de los autores expertos en la materia. Sin embargo, podemos afirmar que el recurso administrativo existe al estar previsto en la ley y opera como tal aún cuando no se dé resolución por escrito recaída al mismo, esto es porque nuestra Legislación Administrativa prevé la existencia de la figura de la negativa ficta, que opera cuando la autoridad no resuelve en el término que la ley le concede para tal efecto, los recursos o instancias promovidos por los particulares, sin que esta circunstancia pueda afectar la naturaleza del recurso administrativo, ya que el mismo existirá como tal aunque no sea resuelto por la autoridad competente.

Este quinto elemento ha sido acogido por el Código Fis

cal de la Federación en su artículo 131, al prescribir que la autoridad deberá dictar resolución en un término que no excederá - de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición - del recurso.

Sobre el particular, creo conveniente apuntar que si bien la existencia del elemento en comentario sujeta a la autoridad a emitir una resolución dentro del plazo legal concedido, se advierte que en la práctica no se da cumplimiento a la disposición contenida en el numeral señalado, pues la mayoría de las veces las autoridades administrativas emiten su resolución después de transcurrido dicho plazo, e incluso en algunas ocasiones ni siquiera llega a producirse la resolución correspondiente, esto obedece entre otras causas al tremendo rezago que por años vienen arrastrando las distintas dependencias de gobierno y a la dilación de los trámites burocráticos, no obstante que legalmente se ha pretendido la agilización y simplificación de éstos.

Volviendo al tema que nos ocupa, tenemos que los elementos hasta aquí expuestos han sido considerados como elementos esenciales de los recursos administrativos por resultar indispensables para la existencia de los mismos, distinguiéndose éstos - de los elementos de su naturaleza que a continuación se mencionan.

- Plazo de interposición del recurso administrativo.
- Formalidades a que debe sujetarse la interposición del recurso administrativo.
- La existencia de un procedimiento para la tramitación del recurso.
- Las pruebas que deben ofrecerse.

Estos elementos van referidos fundamentalmente al procedimiento de substanciación de los recursos administrativos, y por tanto, deberán necesariamente encontrarse previstos en el propio ordenamiento legal que establezca el recurso de que se trate.

En el ámbito tributario federal encontramos comprendidos estos elementos en los artículos 121, 122, 123, 130, 131, 132 y 133 del Código de la materia.

Dichos preceptos hacen referencia a las reglas a que deberá sujetarse la interposición y tramitación de los recursos establecidos en el Título V del ordenamiento en cita.

El análisis en particular de cada uno de los elementos.

citados, se presenta a continuación:

PLAZO DE INTERPOSICION.

En cuanto al plazo de interposición de los recursos administrativos procedentes contra actos dictados en materia fiscal federal, el artículo 121 del Código respectivo establece como plazo para la presentación del escrito de interposición, el de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, o al día en que el afectado haya tenido conocimiento del mismo o de su ejecución.

El segundo párrafo del citado numeral, prevé la circunstancia de que el particular afectado tenga su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad emisora o ejecutora del acto impugnado, caso para el que señala como excepción que el escrito de interposición del recurso se presente en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio, o bien, se envíe a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, debiendo efectuarse este envío desde el lugar en que resida el recurrente.

FORMALIDADES A QUE DEBE SUJETARSE LA INTERPOSICION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Las reglas a que debe sujetarse la interposición de los

recursos administrativos deben estar contenidas en el propio or denamiento que los instituya, o en su caso, debe remitir éste a la ley en que se encuentren consignadas.

El Código Tributario Federal establece en sus artículos 121, 122 y 123 las reglas que deben seguirse al interponer cualquiera de los recursos administrativos que el mismo regula, comprendiéndose en forma genérica las siguientes:

A. Se interpondrán por escrito.

B. Deberán contenerse en el escrito de interposición los requisitos previstos en los artículos 18 y 122 del Código de la materia, entre los que se incluye la mención a los agravios que cause el acto impugnado.

C. Deberán además ofrecerse y acompañarse al escrito de interposición, las pruebas que se proponga rendir el recurrente.

D. Es importante también que se acompañe el documento en el que conste la resolución impugnada o copia de la misma para que la autoridad administrativa esté en aptitud de realizar el análisis respecto a la legalidad de ésta, así como constancia de la notificación correspondiente a fin de que se precie

se si la interposición del recurso fue realizada en tiempo.

E. Deberá también acreditarse, en su caso, la personalidad del promovente cuando se trate de personas morales, y cuando no se gestione a nombre propio, tratándose de personas físicas.

LA EXISTENCIA DE UN PROCEDIMIENTO PARA LA TRAMITACION DE LOS RECURSOS.

La mayoría de los ordenamientos que determinan la existencia de recursos administrativos, establecen las distintas fases que se comprenden dentro del procedimiento de tramitación de estos medios de impugnación una vez que han sido interpuestos, pudiendo resumirse éste respecto a los previstos en el Código Fiscal de la Federación de la siguiente manera:

A. INTEGRACION DEL EXPEDIENTE (Se comprenden solicitudes de documentación, petición de informes, pruebas, aclaraciones, requerimiento de elementos probatorios para mejor proveer, etc.)

B. ADMISION Y DESAHOGO DE PRUEBAS.

C. ANALISIS DEL CASO Y VALORACION DE LAS PRUEBAS.

D. EMISION DE LA RESOLUCION CORRESPONDIENTE.

E. NOTIFICACION DE LA MISMA.

Las fases anteriores que corresponden al elemento en comentario, se hayan previstos respecto al tema en estudio -Recursos Administrativos en materia Fiscal Federal- en los artículos 130, 131, 132 y 133 del Código que rige la materia.

PRUEBAS QUE DEBEN OFRECERSE.

El particular que recurre un acto de autoridad estará obligado a demostrar los extremos de su acción, de acuerdo con el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, permitida por el artículo 5º párrafo segundo del propio Código Tributario. Para ello, es obvio que requerirá del ofrecimiento y exhibición de todas las pruebas que estime necesarias e idóneas para el esclarecimiento y resolución del recurso que plantea, pudiendo además la autoridad allegarse todos los elementos que a su juicio resulten indispensables para tal fin.

Los artículos 123 fracción IV y 130 del Código Fiscal de la Federación, hacen referencia al elemento en comentario, ya que determinan tanto las pruebas que podrán ofrecerse, como-

las reglas a que debe sujetarse la valoración de las mismas, es to último en forma genérica, lo que motiva que las autoridades-administrativas recurran para tal efecto a las disposiciones - del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Con lo anterior, queda concluido el temà relativo a - los elementos del recurso administrativo.

c. FUNDAMENTO LEGAL DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Algunos tratadistas de la materia han sostenido que - el fundamento legal de los recursos administrativos se encuen-- tra en el artículo 8º de nuestra Constitución Política, precep-- to en el que se consagra como garantía fundamental de los gober-- nados el derecho de petición.

Sin embargo, la afirmación anterior considero que no- puede tenerse por válida ya que el derecho que se consagra en - el numeral invocado, y así lo ha sostenido en Jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no obliga a la autori-- dad administrativa a resolver concretamente respecto a las peti-- ciones formuladas por los particulares, sino que únicamente la- sujeta a darle contestación por escrito en un término breve.

Al respecto, el tratadista Antonio Carrillo Flores - (18) expresa que cuando se hace uso del derecho de petición, la autoridad "no está obligada a abordar el fondo del asunto, ni - menos aún a resolverlo de acuerdo con las peticiones del peti- cionario".

Por otra parte, tomando en consideración que los re- cursos administrativos requieren para su existencia y proceden- cia, estar previstos en la Ley Positiva, puede decirse que és- tos encuentran su fundamento legal en la ley misma que los crea y no como se ha sostenido, en el artículo 8º Constitucional, ya que de ser así, las autoridades administrativas no tendrían que sujetarse a una serie de formalidades para emitir su resolución sino que bastaría que en un término breve contestaran la peti- ción contenida en el escrito de interposición correspondiente, - aún cuando no entraran al análisis y valoración del caso y de - las pruebas ofrecidas, así como de los argumentos hechos valer por el recurrente.

d. CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Existen en la Doctrina diversos criterios para clasi- ficar a los recursos administrativos, unos atendiendo a la auto- ridad ante la que se promueven o bien al ordenamiento que los -

18. Carrillo Flores.-Opus Cit.-págs. 107 y 108.

establezca, otros a la finalidad que se persigue con su interposición y algunos más a las situaciones para las que se han establecido.

Garrido Falla (19) y Jesús González Pérez, (20) considerando la naturaleza del órgano encargado de resolver los recursos administrativos, señalan la siguiente clasificación:

- Recursos de reconsideración.

- Recursos de revisión.

Los primeros, llamados también de oposición, son aquellos que se interponen y resuelven ante la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado. Respecto de los de revisión consideran que son los que se interponen ante una autoridad diversa de la que emitió el acto impugnado y que puede ser jerárquicamente superior a ella. Atiende esta separación a la actividad de reconsiderar el acto propio y revisar el acto ajeno.

Andrés Serra Rojas al igual que el administrativista Alfonso Nava Negrete, (21) son partidarios de la clasificación-

19. Cfr.-Garrido Falla, Fernando.-Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos.-Madrid, 1955.-págs. 285, 286.
20. Cfr.-González Pérez, Jesús.-Los Recursos Administrativos.--Cárdenas, Editor y Distribuidor.-Madrid, 1960.-págs. 22 y 52
21. Cfr.-Nava Negrete, Alfonso.-Derecho Procesal Administrativo 1ª Edición.-Editorial Porrúa.-México, 1959.-págs. 55, 67 y -73.

anterior, expresando este último autor que al recurso de reconsideración se le llama también recurso de oposición, recurso de reclamación, recurso de reposición o recurso de revocación, - - mientras que al de revisión suele denominársele como revisión - jerárquica, recurso de alzada, recurso de queja, segunda instancia.

El Profesor Antonio Carrillo Flores, (22) considera - la existencia de dos grupos o tipos de recursos administrati- - vos.

El recurso ante la misma autoridad que ha decidido, - llamado de oposición o de reconsideración.

El que se interpone para ante la autoridad superior, - denominado en la Doctrina "recurso jerárquico".

Sobre el particular, destaca el citado autor que puede hablarse de recursos jerárquicos aún cuando no exista relación de jerarquía entre quien decida primero y la autoridad que deba conocer del recurso, ello siempre que por ley se establezca que esta última tiene la facultad de revisar y derogar los - actos de la primera.

22. Carrillo Flores, Antonio.-La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México.-Editorial Porrúa.-México, 1939.-pág. 127.

Además el catedrático español García Oviedo, (23) al referirse a la fiscalización administrativa de los actos de la misma Administración, expresa que ésta puede efectuarse por la propia autoridad que emitió la resolución, o por la jerárquicamente superior, considerando que la primera se produce a virtud del recurso de reposición mediante el cual el particular agraviado pide a la propia autoridad u organismo que dictó la decisión que lo deje sin efectos. La segunda, expone que se ejercita a virtud del recurso jerárquico o de alzada basado en el principio mismo de la jerarquía administrativa, y a través de dicho recurso a instancia del particular, la autoridad superior confirma, anula, y en ocasiones revoca la resolución del inferior. Agrega además que este recurso puede constar de tantos grados cuantos tenga la jerarquía administrativa, y la utilización total de los mismos por el particular, agota la vía gubernativa.

Se ha expuesto también que existen tres tipos de recursos administrativos, atendiendo a las situaciones para las que se establezcan.

- ORDINARIOS
- ESPECIALES
- EXTRAORDINARIOS Y EXCEPCIONALES

23. Cfr. García Oviedo, Carlos.-Instituciones de Derecho Administrativo.-Sevilla, 1927, págs. 304-440.

Ordinarios, son aquellos que no se han establecido para situaciones determinadas, sino que pueden plantearse en todos los casos a excepción de los supuestos para los que la ley en específico establece un recurso en particular.

Los especiales, son los previstos para situaciones expresamente consignadas en la ley.

Los extraordinarios o excepcionales, son los que proceden para casos muy especiales, cuando ya no operan los recursos ordinarios o especiales, principalmente por haber quedado firme el acto que causa agravio al particular.

Por otra parte y en atención a la finalidad que se persiga, se ha clasificado a los recursos administrativos como a continuación se indica:

- Recursos de Juricidad.
- Recursos de Oportunidad.

A través de los primeros, se pretende lograr la legitimidad de los actos administrativos.

En cuanto a los segundos, el objetivo es reemplazar un acto que se considera inoportuno e inconveniente, por otro

que se adapta al interés que debe tener la Administración.

Al respecto, considero que resulta un tanto arbitrario el criterio que se adopta respecto de los recursos de oportunidad, dado que al particular agraviado que hace uso de un recurso administrativo, no le interesa que el acto impugnado sea sustituido por otro que satisfaga el interés público, sino que le importa que dicho acto sea revisado para que en su caso se revoque o anule, o bien, se subsanen en él las irregularidades en que se hubiere incurrido, persiguiendo en esto un interés privado que será el que cesen los agravios originados por el acto emanado de la Administración.

Por tanto, esta última clasificación será válida si aceptamos que la finalidad principal de los recursos administrativos (criterio social), es asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la Administración.

Cabe hacer mención finalmente dentro del tema que nos ocupa, a la clasificación que cita el Profesor Emilio Margáin Manautou, (24) quien resumiendo las distintas clasificaciones aportadas por la Doctrina, expone que la separación de los recursos o medios de defensa que ante la Administración Pública pueden hacerse valer, se realiza considerando las siguientes situaciones:

24. Cfr.-Margáin Manautou, Emilio.-Introducción al Estudio del Derecho Mexicano.-5ª Edición.-Editorial Universitaria Potosina.-México, 1979.-Págs. 180 a 182.

- En atención a la autoridad ante quien se interpone.
- En atención a quien lo interpone.
- En atención al objeto que se persigue.
- En atención a la materia.
- En atención al ordenamiento que lo establece, y
- En atención a su naturaleza.

En razón de no haber quedado comprendidas dentro de las clasificaciones de los autores que se mencionan en el presente apartado, destacan la que atiende a la naturaleza del recurso administrativo y la que se realiza en atención a la legislación federal en que se hayen previstos.

Respecto a la primera, expone el citado autor que serán obligatorios y optativos, obligatorios cuando deban agotarse previamente antes de acudir a juicio, y cuando quede a opción del afectado agotar el recurso administrativo o bien acudir a juicio, estaremos en presencia de un recurso optativo.

Conforme a la clasificación segunda, divide el autor en dos grupos a los recursos administrativos, los existentes en ordenamientos administrativos y los previstos en ordenamientos tributarios; éstos últimos subdivididos a su vez en especiales y generales, según se encuentren consignados en ordenamientos especiales, o bien en ordenamientos generales de aplicación suple-

toria en todo lo no previsto en los ordenamientos especiales, - como es el caso del Código Fiscal de la Federación, que prevé - actualmente los recursos de revocación y de oposición al procedimiento de ejecución que se analizan en seguida, aplicables como medios de impugnación en contra de los actos dictados en materia fiscal federal, de acuerdo con las causales de procedencia legalmente establecidas.

e. EFECTOS DE LA INTERPOSICION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Debo aclarar que me referiré únicamente al tema relativo a los efectos que produce la interposición de los recursos administrativos, mismo que debe distinguirse del concerniente a la finalidad que persiguen dichos procedimientos de impugnación, - tema que es materia de estudio en un capítulo subsecuente.

El presente, es un tema árido respecto del que poco se ha escrito y en relación con el que no existe un criterio uniforme, ya que algunos autores han señalado que la interposición de los recursos administrativos lleva como efecto suspender la ejecución del acto o resolución impugnada, mientras que otros han - sustentado el principio contrario.

El fundamento de este último criterio negativo, afirma Enrique Sayagués Laso, (25) radica en la necesidad de no perjudicar el funcionamiento de la Administración que se vería trabado si los recursos interpuestos detuvieran la ejecución del acto impugnado, consideración por la que concluye este autor que los recursos administrativos no tienen efecto suspensivo, salvo los casos que expresamente se exceptúen y aquéllos en que la misma solución surga implícitamente de los textos o de los principios generales del Derecho Público.

Al efecto, Antonio Carrillo Flores, (26) ha expuesto que no puede sostenerse en general el efecto suspensivo de los recursos y que tampoco puede enunciarse el principio contrario, sino que se trata de una cuestión que debe estar regulada en el Derecho Objetivo.

Sin embargo, en una opinión personal considero que independientemente de que la Legislación Positiva sea la que determine en cada caso específico el efecto que producirá la interposición de cada uno de los recursos administrativos en particular, podría sostenerse en términos generales el efecto suspensivo de estos medios de defensa, ya que la negación de dicho efecto, estimo que nos llevaría a la pérdida de la eficacia de los mismos, en atención a las consideraciones siguientes:

26. Cfr.-Carrillo Flores, Antonio.-La Justicia Federal y la Administración Pública.-2ª Edición.-Editorial Porrúa.-México, 1973.-pág. 118.

Es obvio que la impugnación en la fase oficiosa de un acto emanado de la Administración, que se juzga lesivo, se hace con el objeto de que se produzca una nueva revisión respecto de la legalidad del mismo, a fin de que se determine si es o no válido, persiguiendo el particular recurrente que éste sea revocado por la autoridad que resuelve, para que cesen los agravios - que él mismo le origina. Por tanto, si la ejecución del acto - reclamado se viera de todas formas consumada aún encontrándose pendiente de resolución un recurso administrativo, existiría el riesgo de ocasionar al administrado perjuicios irreparables, - lo que haría ineficaz e inútil la resolución a dicho recurso, - ya que aún en el caso de que ésta fuese en el sentido de revocar el acto administrativo recurrido, no podría restituirse al recurrente en el goce de sus derechos lesionados, y suponiendo que tal circunstancia pudiera lograrse, esta derivaría necesariamente de trámites ante la misma autoridad que no tendría por que realizar el particular afectado.

Por otra parte, concretándose a la materia fiscal puede establecerse que la interposición de los recursos administrativos que regula el Código respectivo en el Título V, lleva como efecto la suspensión del acto impugnado, sujeta esta cir - cunstancia al hecho de que se garantice el interés fiscal co --- rrespondiente.

Lo anterior, se desprende de lo estipulado por el ar-

título 144 del ordenamiento Tributario Federal, en razón de que dicho numeral nos permite hablar de la suspensión del procedimiento de ejecución respecto de todos los actos administrativos emitidos en el ámbito tributario que sean materia de impugnación ante la propia Administración, siempre y cuando se garantiza el interés fiscal y se solicite dicha suspensión ante la autoridad ejecutora.

En consecuencia, resulta que tratándose de los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal Federal vigente, tendrá lugar la suspensión de la ejecución del acto recurrido, si dentro del plazo legal establecido -un mes acorde con lo dispuesto por el artículo 65 del propio ordenamiento en mención- se garantiza el interés fiscal en alguna de las formas que prescribe el numeral 141 del ordenamiento invocado, existiendo la posibilidad de hacer efectiva la garantía otorgada si no se llegara a impugnar el acto de que se trate, conforme al artículo 144 del mismo Código Tributario Federal.

En cuanto al tema que nos ocupa, debe hacerse especial mención, únicamente con fines informativos, al recurso administrativo de nulidad de notificaciones, previsto como tal -- hasta el pasado 15 de enero de 1988, dado que a partir de esta fecha se suprimió como recurso en el Código Tributario de la Federación, contemplándose como mero trámite de impugnación de --

las notificaciones, mismo recurso cuya interposición producía - como efecto, atendiendo a lo previsto por el artículo 129 del - Código Fiscal de la Federación, reformado a partir de la fecha - señalada, suspender los plazos para el ejercicio tanto de las - facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta en tanto se resolviera el recurso.

Esto es evidente si tomamos en consideración que el - efecto de la resolución, en caso de que fuese procedente el re- curso en comentario, consistía en declarar la nulidad de la no- tificación impugnada, así como de las actuaciones hechas con ba- se en ésta y que tuvieran relación con la misma.

Además, en forma expresa se establecía también como - efecto de la interposición del derogado recurso de nulidad de - notificaciones, la suspensión del término legal para impugnar, - la resolución de fondo, permitiendo tal disposición una situa- ción benéfica y coordinada en general para las autoridades admi- nistrativas encargadas de resolverlo, ya que impedía la emi- sión de resoluciones incongruentes al no poder decidir respecto de la legalidad del acto, hasta en tanto no se determinara so- bre la validez de la notificación impugnada.

En otro aspecto, haciendo referencia al recurso admi- nistrativo de oposición al procedimiento administrativo de eje-

cución, debemos precisar que el efecto que producirá la interposición del mismo, será decretar la suspensión de dicho procedimiento hasta en tanto no se emita la resolución correspondiente en la que se determine si éste se ha ajustado o no a la ley. -- Esto es lógico si tomamos en consideración que de no ser así, -- existiría la posibilidad de provocarse una situación inconstitucional si llegara a consumarse el procedimiento coactivo, respecto de resoluciones cuya ejecución fuese de imposible reparación.

f. **LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS EN EL
CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE**

El proceso de reforma administrativa que se ha venido produciendo en el país, ha incluido la reestructuración en general de todas las Secretarías de Estado, la descentralización de diversas dependencias de Gobierno, la implantación de un Plan - Global de Desarrollo, tendientes todas estas medidas a mejorar la acción de la Administración y las funciones del sector público y a lograr la adecuación de los distintos ordenamientos de carácter administrativos a la realidad económico-social.

Es incuestionable que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como órgano integrante del Poder Ejecutivo, no ha escapado a este proceso de reforma administrativa puesto que en forma constante y permanente se han venido reestructurando sus dependencias y adecuando sus funciones y disposiciones legales que marcan el ámbito de su competencia, a los cambios operados y a la realidad existente.

Dentro de este mecanismo de reforma, se incluyó a partir del 1º de enero de 1983, la innovación de un nuevo Código - Fiscal que garantizara según su exposición de motivos, una mejor defensa de los particulares frente a la Administración Pública, pretendiéndose la simplificación de los recursos adminis

trativos con que cuentan éstos cuando se ven afectados por una resolución administrativa.

Este nuevo ordenamiento tributario, vigente a partir del 1º de enero de 1983, contemplaba en su Título V tres tipos de recursos que procedían en la fase oficiosa contra los actos dictados por las autoridades administrativas, en el ámbito fiscal federal, siendo éstos los siguientes:

- I. RECURSO DE REVOCACION.
- II. RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.
- III. RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

Por otra parte, cabe hacer mención en cuanto al tema que se desarrolla, que partiendo del principio de simplificación administrativa que se ha pretendido lograr en el presente sexenio, el Gobierno Federal consideró conveniente que el sistema actual de defensas en materia fiscal, permitiera que las controversias sigan un proceso diferente, determinado en cada caso por el acto administrativo que se combate, sea éste el de la liquidación del crédito fiscal, el de su ejecución o el de su notificación.

Esta circunstancia origina que la resolución definitiva que se dicte en el proceso en que se impugná la notificación del crédito, permita la apertura de una nueva controversia en la fase siguiente de determinación de dicho crédito, y así sucesivamente, con lo que se prolongan las controversias y se dificulta notablemente la consecución de los postulados constitucionales de justicia pronta y completa.

Para suprimir el ciclo procesal se propuso en el Congreso de la Unión, para 1988, fusionar la impugnación de dichas notificaciones al medio de defensa principal, que puede ser el recurso administrativo contra la resolución que determine o ejecute un crédito fiscal o inclusive, el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta medida plantea una solución moderna y razonable que permite que una instancia de impugnación se encause en la secuela general del proceso y facilite a los particulares la interposición de la defensa, simplificando la sustanciación correspondiente, y acortando el tiempo para que se resuelva.

Con este motivo, se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, el Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mediante el que se eliminó del Título V contenido en dicho ordenamiento, denominado "DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", el recurso de nulidad de notificaciones que se contem-

pla como mero trámite de impugnación sin reunir el carácter de recurso administrativo, a partir del 15 de enero de 1988, en que entraron en vigor las disposiciones contenidas en el citado Acuerdo.

Consecuentemente, a partir de la fecha señalada, subsisten con el carácter de recurso administrativo, el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, cuyas reglas, generalidades y requisitos relativos a su interposición, trámite y resolución previstas en el mismo Título V del Código Tributario Federal vigente, son estudiadas en forma particular al analizar cada uno de los recursos administrativos citados, con objeto de determinar la naturaleza jurídica, efectos y utilidad práctica de los mismos, correspondientes a la llamada fase oficiosa de impugnación.

C A P I T U L O I I

R E C U R S O A D M I N I S T R A T I V O

D E

R E V O C A C I O N

a .- CONCEPTO DE REVOCACION.

En la fase oficiosa administrativa de impugnación, destaca en el ámbito tributario federal el recurso de revocación - que fue instituido en el Código Fiscal de la Federación, en virtud de que con él se pretendió aligerar de trabajo al Tribunal - Fiscal ante el que llegaban a incoarse procesos en número muy superior a los que pueden decidirse en los propios órganos administrativos, y por considerarse también que la propia autoridad administrativa debería conocer y decidir sobre la legalidad de sus propias resoluciones dictadas en materia fiscal federal, con el objeto de permitirle conocer los errores en que lleguen a incurrir al emitir sus actos, evitando con ello la práctica reiterda de éstos, y salvaguardándose además de esta manera, aunque en forma indirecta, el principio de seguridad jurídica en beneficio de los administrados.

Así, el Código Fiscal de la Federación prevé en forma expresa la existencia de dicho recurso al disponer en su artículo 116 fracción I que: "Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrán interponer los siguientes recursos

I.- El de revocación."

En virtud del contenido de la disposición anterior, po

demos afirmar que el primer elemento esencial de los recursos administrativos, estudiado en el capítulo anterior, consistente en que éstos se encuentren establecidos en la Ley Positiva, se surte plenamente en cuanto al recurso en comentario.

Ahora bien, el recurso administrativo de revocación, - ha alcanzado gran importancia dado el sinnúmero de particulares - que acuden ante el propio órgano administrativo a impugnar las - resoluciones que consideran les causan agravios, teniendo este - medio de defensa particularidades que lo diferencian de los de-- más recursos administrativos, por lo que, es preciso realizar un examen casuístico del mismo, a fin de precisar sus alcances y - efectos, iniciando éste con la exposición de algunas definicio-- nes emitidas por los autores de la materia respecto a la conside-- ración jurídica de la revocación.

Señala en primer término el Profesor Manuel M. Diez - (27) que el concepto de revocación no es exclusivo del derecho ad-- ministrativo ya que en el campo del Derecho Civil también se en-- cuentran disposiciones referentes a la revocación de los testa-- mentos y legados.

En efecto, el vocablo revocación se utiliza en la mayo-- ría de las ramas jurídicas que conforman nuestro Derecho Positi-- vo, así en la Civil, como Penal, Mercantil, Familiar, etc., sólo

27. Cfr.-María Diez, Manuel.-El acto Administrativo.-Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires 1956.-pág. 235.

que en cada una de éstas, difieren su concepto, naturaleza y - efectos.

Concretando el estudio de la revocación como recurso - administrativo, referido éste al ámbito tributario, tenemos que algunos autores como el Profesor Andrés Serra Rojas, (28) han considerado que la revocación administrativa constituye una manifestación de voluntad de la Administración Pública, unilateral, constitutiva y extintiva de actos administrativos, fundada en motivos de mera oportunidad. Agrega el citado autor que el acto revocatorio elimina o retira de la vida jurídica otro acto administrativo válido, e introduce una modificación al dejar sin efectos un acto válido anterior, por una causa superviniente de interés general.

Muy semejante es la noción conceptual que nos dá el Jurista Argentino Manuel M. Diez, (29) quien expone que la revocación de un acto administrativo es una manifestación unilateral de voluntad de la Administración Pública, por la que se le retira del campo jurídico. Añade este autor que la revocación es - también un acto administrativo por cuanto concurren los elementos que lo caracterizan.

El tratadista Español Carlos García Oviedo, (30) distingue entre la anulación y la revocación, y señala que ambos hechos implican la terminación del acto, sólo que la revocación se

28. Cfr. Serra Rojas, Andres.-Derecho Administrativo.-Editorial-Porrúa, Tomo II, pág. 432.

29. Cfr.-María Diez, Manuel.-Opus Cit.-pág. 235.

30.- Cfr.-García Oviedo, Carlos.-Instituciones de Derecho Administrativo.-Sevilla 1927, pág. 255.

refiere a un acto válido que causas sobrevenidas lo eliminan de la vida jurídica, precisando que ésta puede darse por el propio órgano que produjo el acuerdo, como por otro de la misma entidad que ejerza sobre aquél funciones revisoras jerárquicas.

Otros autores como Jorge Olivera Toro (31) y Enrique Sayagués Laso, (32) exponen que la revocación es una de las formas de extinción del acto administrativo.

Finalizando la exposición, tenemos que el administrati vista Gabino Fraga, (33) considera a la revocación como el retiro unilateral de un acto válido y eficaz, por un motivo supervenien te.

Hasta aquí la cita de autores que han escrito sobre el concepto de revocación de los actos administrativos, ya que la gran mayoría, aunque utilizando una terminología distinta, coincide en que por virtud de la revocación es retirado del campo del Derecho todo acto administrativo que agravie a un particu- lar, trayendo como consecuencia lógica que cesen los efectos del mismo, situación que no ocurre tratándose de los otros dos recur- sos administrativos que prevé el Código Fiscal de la Federación- vigente, -nulidad de notificaciones y oposición al procedimien- to administrativo de ejecución- ya que en éstos no se resuelve de fondo sobre la validez o ilegalidad del propio acto de la Ad-

31. Cfr.-Olivera Toro, Jorge.-Manual de Derecho Administrativo.-3a. Edición.-Ed. Porrúa.-México 1972.-pág. 179.
32. Cfr.-Sayagués Laso, Enrique.-Tratado de Derecho Administrati vo.-Tomo I.-pág. 516.
33. Cfr.-Fraga Gabino.-Derecho Administrativo.-18a. Edición.-Ed. Porrúa.-México 1978.-pág 310.

ministración, sino que se determina sobre cuestiones que tienen lugar dentro del propio procedimiento del acto administrativo, - tales como la notificación al particular del mismo; o bien respecto de la legalidad del llamado procedimiento económico-coactivo, que se realiza cuando el crédito fiscal determinado mediante una resolución emitida en el ámbito tributario, no es pagado - dentro del mes siguiente al día en que surta efectos la notificación de ésta.

Cabe hacer hincapié, para finalizar el presente apartado, que la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha considerado al recurso de revocación, en el ámbito de la naturaleza jurídica, como un mecanismo de autocontrol de la legalidad de los actos de la autoridad administrativa, que se realiza a instancia de parte interesada, para obtener en los términos legales, de la propia autoridad, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque o reforme, en caso de encontrar comprobada su ilegalidad, o bien, proceda a confirmarlo por estar ajustado a Derecho.

b. CAUSALES DE PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

Por lo que toca a las causales de procedencia del recurso de revocación, éstas las encontramos previstas en el artículo 117 del Código Tributario Federal vigente, numeral que dispone lo siguiente:

ARTICULO 117.-"El recurso de revocación procederá contra resoluciones definitivas que:

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

Para analizar el primer supuesto de procedencia del re curso de revocación, es necesario establecer inicialmente el con cepto del vocablo "determinación", y dado que el Código Fiscal - de la Federación en vigor es omiso al respecto, tendremos que par tir de las consideraciones siguientes.

Es incuestionable que la Federación necesita de recursos para poder cubrir su presupuesto, pues a ella corresponden - el desarrollo y organización del país en forma primordial, y la prestación de servicios públicos para el bienestar social. De - aquí que nuestra Carta Magna imponga por una parte a los particu lares, la obligación de contribuir al gasto público, y por la - otra, otorgue al Estado la facultad de establecer las contribu- ciones necesarias para cubrir dicho gasto público, siendo indis- pensable que esta facultad se ejerza siempre a través de Ley, es decir, que las contribuciones determinadas se consignen en una - Ley que las regule expresamente, a fin de que puedan ser recauda

das.

Además de esta potestad tributaria que corresponde - - ejercer al Poder Legislativo, debe distinguirse la actividad tributaria del Estado, que consiste, siguiendo lo expuesto por el - Jurista Sergio Francisco de la Garza, en poder recaudar las contribuciones establecidas cuando se ha producido el hecho generador de las mismas. Al respecto, cabe aclarar que esta actividad es propia del Poder Ejecutivo, y conforme a la Ley Orgánica de - la Administración Pública Federal, es ejercida en nuestro sistema por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encontrándose consignada en forma expresa esta atribución que le ha sido en comendada, en el artículo 31 fracción II del ordenamiento legal-mencionado.

El Código Fiscal de la Federación, acorde con la disposición en comentario, también hace referencia a dicha actividad-al establecer en su artículo 4º, segundo párrafo, lo siguiente:- "La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federa--ción, aún cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que-dicha Secretaría autorice."

Es obvio que para poder llevar a cabo dicha recauda- -ción, la Secretaría de Gobierno en cuestión necesitará ejercer,- a través de sus distintas unidades administrativas, las funcio--

nes que le corresponden de acuerdo con su Reglamento Interior, -- comprendiéndose entre éstas la actividad fiscalizadora que en -- términos generales podemos desglosar en dos fases, la de comprobación del exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, y en su caso, como consecuencia del ejercicio de ésta, la de determinación de las contribuciones omitidas de carácter federal y sus accesorios legales.

Siguiendo lo expuesto e iniciando en forma específica el examen de la facultad de determinación, cuyo vocablo se utiliza indistintamente como sinónimo de liquidación, diremos que puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria, como un acto administrativo emanado de la autoridad hacendaria. Estaremos ante el primer supuesto cuando el propio contribuyente reconozca que se ha realizado la situación jurídica o de hecho prevista en la Ley, que dá lugar al nacimiento de la obligación tributaria, principio que doctrinalmente se conoce como "autodeterminación". Por otra parte, será un acto de la autoridad hacendaria, cuando tenga lugar la intervención de ésta en la relación tributaria, a fin de revisar y determinar la situación jurídica de los administrados respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales y al pago de las contribuciones establecidas.

En nuestro sistema impositivo no se puede hablar de la DETERMINACION como una facultad exclusiva de las autoridades fig

cales, ya que como el principio de autodeterminación de las contribuciones se ha acogido por las leyes tributarias más importantes dadas las ventajas que presenta, se puede decir, que es una actividad que en principio corresponde a los contribuyentes, tal como lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º tercer párrafo, que prescribe: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario."

Por otra parte, se puede hablar de la DETERMINACION como una facultad de la autoridad hacendaria en los supuestos en que por disposición legal expresa le corresponda fijar el monto de las contribuciones a cargo de los administrados en colaboración con estos mismos, como es el caso de los "contribuyentes menores"; o bien, cuando ésta sea ejercida porque los contribuyentes que no hayan cumplido inicialmente con la obligación de determinar y enterar al Fisco Federal las contribuciones causadas, o porque habiéndolo hecho lo hubiesen realizado en forma indebida. En este último supuesto, las autoridades fiscales estarán facultadas para realizar, previamente a la determinación, una serie de actuaciones encaminadas a verificar que efectivamente fue incumplida dicha obligación y que por naturaleza de buena fé, como quedó señalado, corresponde a los propios contribuyentes, pudiendo consistir éstas en la práctica de visitas domiciliarias, análisis a las declaraciones, petición de informes a funcionarios públicos y fedatarios, etcétera.

Ahora bien, si con motivo del ejercicio de la facultad fiscalizadora se comprueba que existió incumplimiento a las disposiciones fiscales, y como consecuencia la omisión en el pago de alguna contribución, la autoridad procederá de oficio a la determinación de ésta, ya sea en forma directa por el conocimiento cierto de la situación jurídica de los contribuyentes, o bien, mediante estimación si no se cuenta con elementos suficientes.-- Esta DETERMINACION entonces no será otra cosa que una manifestación de voluntad de la Administración Tributaria a través de la que se fije en cantidad líquida y en forma precisa, el monto total del crédito omitido y de sus accesorios legales (recargos, multas e indemnización al Fisco Federal, en su caso).

Concluyendo, puede establecerse respecto a la determinación, que se trata de un acto declarativo de la obligación tributaria, mas no constitutivo de la misma, por cuanto que dicha obligación nace al momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales, mientras que el acto de determinación viene a ser posterior a este momento.

Además de lo anterior, es necesario analizar el vocablo DETERMINACION a la luz del Código Fiscal de la Federación.

Este ordenamiento establece en su artículo 55 la posibilidad para la autoridad de determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos

o actividades por los que deban pagar contribuciones, concluyéndose de la lectura a dicho numeral, que no necesariamente la determinación por parte de la autoridad tendrá lugar ante el incumplimiento en el pago de contribuciones, sino también en los supuestos que el propio precepto establece, tales como en el caso que exista oposición por parte de los contribuyentes al desarrollo de las facultades de comprobación atribuidas a las autoridades hacendarias, cuando se omita la presentación de libros y registros de contabilidad, o al encontrarse irregularidades en la contabilidad que imposibiliten el crecimiento de las operaciones de los contribuyentes.

Analizada aunque en forma muy somera la función de determinación, sin entrar a precisar las distintas formas que señalan los tratadistas respecto a la misma, ni los casos en que ésta procede, pasamos al estudio breve del concepto de contribución.

- CONTRIBUCION:

Dado que el Código Fiscal de la Federación en vigor no nos dá un concepto de las contribuciones, sino que al igual que el ordenamiento abrogado vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, se limita simplemente a hacer una clasificación de éstas, fue necesario acudir a la Doctrina a fin de precisar su concepto.

Aunque son muchos los juristas que han escrito al respecto, pasaré a exponer únicamente los conceptos vertidos por tres autores destacados en la materia, en virtud de no ser el análisis de las contribuciones el tema central del presente trabajo.

El del Profesor Sergio Francisco de la Garza, (34) - quien equipara el término de tributos al de contribuciones y expresa que los tributos "Son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio."

El tratadista Ernesto Flores Zavala, (35) no nos habla de contribuciones, sino de ingresos del Estado, clasificándolos en dos grupos: ordinarios y extraordinarios.

Ordinarios, señala que son aquéllos que se perciben regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios.

Extraordinarios, considera que son aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que la obliguen a cubrir erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemias, catástrofes, déficit, etcétera.

34. Cfr. De la Garza, Sergio Francisco.-Derecho Financiero Mexicano, 14a. Ed.-Editorial Porrúa, 1986.-pág.313.

35. Cfr. Flores Zavala, Ernesto.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 22a. Ed.-Editorial Porrúa, México, 1980.-pág. 23.

Por su parte, el Doctor Dino Jarach, (36) expone que - "el tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto - al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingre-- sarlo."

De las definiciones anteriores y de algunas otras que han expuesto los tratadistas de Derecho Tributario, podemos concluir que las contribuciones son las prestaciones que debe recibir el Estado por parte de los Administrados para la realización de sus fines, impuestas por este mismo en virtud de su potestad de imperio.

Pasando a la clasificación de las contribuciones, haré referencia en primer término al contenido del artículo 2º del Código Físcal de la Federación en vigor, que textualmente prescribe:

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

Dichas contribuciones, de acuerdo con nuestra Constitución Política Mexicana, deberán establecerse en una Ley en la que se encuentre basada la exigibilidad de las mismas. Dicha Ley que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos de la Federación, contiene una enumeración de los impuestos, aportaciones, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos.

36. Cfr. Jarach, Dño.-El Hecho Imponible.-Ed. Rev. de Jurisprudencia, Argentina, BS. Bs., 1943.-pág. 18.

que han de recaudarse en un determinado año fiscal, pero sin que en ella se establezca ni el monto de tales contribuciones, ni los sujetos obligados al pago, ni el procedimiento que deba seguirse para su recaudación, ya que estos extremos corresponden a las leyes especiales tributarias.

Precisado el concepto genérico de las contribuciones y enumerada la clasificación de las mismas de acuerdo con el Código Tributario Federal, nos corresponde ahora tratar lo relativo al concepto de accesorios de las contribuciones, conocidas en la legislación como accesorios legales.

ACCESORIOS LEGALES:

De acuerdo con la Doctrina, son las relaciones tributarias o fiscales de naturaleza accesoria porque su existencia depende del nacimiento de una obligación fiscal o tributaria principal, que tienen además de un carácter indemnizatorio para el Fisco Federal, un carácter punitivo.

Como relaciones accesorias, se extinguirán siempre que se extinga la relación principal, y además por sí mismas, por pago.

Como accesorios legales de las contribuciones se conocen, siguiendo lo dispuesto por el artículo 2º último párrafo -

del Código Fiscal de la Federación, los recargos, las sanciones, los intereses por la concesión de la prórroga o del aplazamiento del crédito principal, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el penúltimo párrafo del numeral 22 del propio ordenamiento en mención, participando dichos accesorios de la naturaleza misma de las contribuciones.

En primer término, los recargos, a la luz del citado Código Tributario, son las cantidades que por concepto de indemnización al Fisco Federal se generan a su favor, cuando no se pagan las contribuciones en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones legales, bien sea que el pago extemporáneo se realice espontáneamente, o bien a requerimiento de las autoridades hacendarias previa gestión de las mismas.

La obligación de pagar recargos nace, como obligación-ex-lege, por el hecho de que no se haya hecho el pago en forma oportuna, es decir, automáticamente al día siguiente al en que venció el plazo para el cumplimiento de la deuda principal y como es de carácter continuado, o de tracto sucesivo, continúa generándose a medida que transcurre el tiempo, hasta que se efectúa el pago del crédito principal o hasta que llega la causación de éstos al límite máximo fijado por el Código Fiscal Federal, en el que además se contienen en su Título II, reglas específicas para el cobro y cálculo de los recargos.

Además de los recargos que se producen por la mora del deudor en el pago de un crédito fiscal, se conoce otra clase de recargos que se generan por la concesión al deudor obligado, de autorización para el pago de un adeudo al Fisco Federal, a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, teniendo este presupuesto su fundamento legal en el artículo 66 del Código de la materia, mismo numeral que faculta a las autoridades hacendarias a otorgar - dicha concesión, con la correspondiente causación de recargos - que tienen un carácter indemnizatorio para el Erario Federal.

A esta clase de recargos, se había dado en la práctica la costumbre de identificarlos como "intereses moratorios", situación que vino a eliminar definitivamente el ordenamiento tributario al hacer mención en forma precisa a "...recargos sobre - el saldo insoluto ..."

Otro concepto accesorio de las contribuciones viene a ser el de sanciones en materia tributaria, que se generan por - las infracciones cometidas a las normas sustantivas y formales - de carácter tributario y constituyen una pena trascendente derivada de la responsabilidad por la propia infracción cometida, impuestas por las autoridades competentes con el ánimo de suprimir la violación cometida.

El Código Fiscal de la Federación vigente, tipifica en su Título IV, en forma clara, cada una de las infracciones en ma

teria fiscal que pueden dar lugar al ejercicio de la potestad sancionadora por parte de las autoridades hacendarias, señalando además las magnitudes de las multas correspondientes para cada caso, así como los lineamientos para la aplicación y cuantificación de las mismas.

Por otra parte, los llamados gastos de ejecución, tienen su origen en el procedimiento coactivo que llevan a cabo las autoridades tributarias para hacer efectivo el pago de los créditos fiscales que no son cubiertos "voluntariamente" por los contribuyentes. Dichos gastos deben determinarse por la autoridad ejecutora, conforme al arancel o tarifas establecidas para tal efecto.

Al respecto, el Reglamento del Código Fiscal en vigor, establece en su sección segunda denominada "DE LOS HONORARIOS Y GASTOS DE EJECUCION", las normas relativas a los gastos señalados, así como las tarifas que deben aplicarse para la determinación de los mismos, siendo éstas obsoletas en la práctica dada la inestabilidad de nuestro sistema económico, situación por la que se han establecido en el propio Código de la materia, disposiciones específicas para la determinación de dichos gastos de ejecución.

Además, el mismo Código prevé en su artículo 150, penúltimo y último párrafos, respectivamente, que los gastos de -

ejecución deben pagarse junto con los demás créditos fiscales, - salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento de ejecución; prescribiendo asimismo que los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales para el establecimiento de fondos de productivi-- dad y para financiar los programas de formación de funcionarios- fiscales, salvo que por ley estén destinados a otro fin.

Finalmente, la indemnización a que alude el artículo - 21 párrafo cuarto del multicitado ordenamiento, tiene lugar cuan- do las contribuciones causadas son cubiertas mediante cheque que presentado en tiempo a las autoridades hacendarias, no es pagado al momento de hacer exigible su importe. En este caso, se esta- blece que el Fisco Federal tendrá derecho a percibir como indem- nización, independientemente del cobro del monto del cheque, el 20% del valor de éste que se exigirá junto con los demás acceso- rios legales.

Hasta aquí el análisis del primer presupuesto previsto legalmente para la procedencia del recurso administrativo de re- vocación, mismo que debe interpretarse concretamente cuando se - trate de resoluciones o actos administrativos que determinen la existencia de un crédito fiscal, lo fijen en cantidad líquida o den las bases para su liquidación, independientemente del nombre con que se designe al documento determinante; así también aque-- llos en que se imponga una sanción, o se establezca la obliga- -

ción de pagar recargos, gastos u honorarios de ejecución, o bien la indemnización al Fisco Federal, entendiéndose siempre como contribución fiscal, acorde con la terminología del Código Tributario vigente, cualquier cantidad que se establezca en favor del Erario Federal, por una autoridad administrativa, en el ámbito de su competencia.

SEGUNDA CAUSAL DE PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

Volviendo a las causales de procedencia del recurso administrativo de revocación, toca ahora analizar el supuesto que regula el artículo 117 del Código Tributario, en su fracción II, que textualmente prescribe:

ARTICULO 117.- "El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- . . .

II.- Nieguen la devolución de las cantidades que procedan conforme a la Ley."

Para iniciar el presente apartado, cabe hacer mención al derecho que se otorga a los contribuyentes para solicitar al Fisco Federal la devolución de las cantidades que indebidamente hubieran pagado, mismo derecho que deriva del contenido del - -

artículo 22 del Código de la materia.

Correlativamente a este derecho, se impone en el mismo numeral la obligación para las autoridades fiscales, de devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, determinándose que dicha devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado. Sin embargo, en la práctica se observa que el trámite de solicitud de devolución se realiza siempre a petición del particular interesado y nunca como gestión propia de la autoridad.

Ahora bien , el saldo cuya devolución se solicita puede derivarse de varios supuestos como son: duplicidad de pago, - error aritmético, deducciones no consideradas, acumulación de ingresos en exceso, liberación de un crédito fiscal por resolución administrativa o judicial, exención total o parcial de impuestos, remanentes no compensados y retención y entero de algún impuesto en cantidad mayor a la debida.

Para que opere la devolución de saldos a favor, se requiere el reconocimiento previo de la autoridad administrativa correspondiente, que en la actualidad se viene produciendo en forma rápida y eficaz.

El trámite de devolución, debe iniciarse por el interesado con la presentación por sextuplicado de la forma HISR-128,-

a la que se adjuntará con carácter devolutivo, la declaración se llada en la que conste el saldo a favor y dos copias fotostáti--cas de la misma, además de los documentos que proceda en cada ca so, atendiendo al supuesto que haya originado el saldo a favor.

La devolución del pago de lo indebido cuando ésta sea--procedente, deberá efectuarse dentro del plazo de dos meses si--guientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la auto--ridad fiscal competente con todos los datos, informes y documen--tos requeridos, de conformidad con lo dispuesto en el tercer pá--rrafo del citado artículo 22 del Código Tributario Federal, mis--mo numeral en el que además se previene que de no ahcerse dentro de dicho plazo, el Fisco Federal deberá pagar intereses a los - contribuyentes, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Có--digo.

El trámite de solicitud de devolución se realizaba has--ta el año de 1985, tratándose de sociedades mercantiles que en - su último ejercicio hubieren declarado ingresos superiores a - - \$ 1'500,000.00, ante la Dirección de Servicios al Contribuyente--dependiente de la Dirección General Técnica, y si se trataba de--sociedades con ingresos inferiores a la cantidad mencionada, se--llevaba el trámite ante la Administración Fiscal Regional corres--pondiente al domicilio fiscal del contribuyente. También se ha--cía ante la Administración Fiscal respectiva, siempre que se tra

tara de personas físicas, independientemente del monto de sus ingresos. En la actualidad, no existe dicha limitación en cuanto al monto de los ingresos obtenidos, ya que corresponderá realizar el trámite de devolución a la Administración Fiscal Regional que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda, excepto cuando se trate de las sociedades y organismos cuyos trámites y determinación en general de su situación fiscal, compete al área central de dicha dependencia gubernativa.

Presentada la solicitud de devolución y los documentos que en cada caso se requieran, la autoridad administrativa procederá al análisis de la situación específica a la luz de las disposiciones legales aplicables, para determinar sobre la procedencia de las solicitudes de devolución de saldos a favor ante ella planteadas.

Las resoluciones que al efecto se emitan, deben reunir como todo acto de autoridad administrativa, los requisitos de debida motivación y fundamentación legal a fin de no causar un perjuicio a los intereses de los contribuyentes.

Sin embargo, no siempre cumplen las autoridades hacendarias con el requisito de legalidad antes enunciado, ya que en ocasiones se concretan simplemente a señalar que no procede la devolución solicitada, sin exponer en el cuerpo de la propia re-

solución, las razones y circunstancias particulares que la llevaron a tal determinación y los preceptos legales que le sirvieron de apoyo.

Es entonces contra este tipo de resoluciones que de alguna manera adolezcan de algún vicio bien sea de forma o de fondo, que procede el recurso de revocación en estudio, conforme a lo señalado al inicio del presente apartado.

Para concluir, puede decirse que con la impugnación de la resolución que niegue la devolución de cantidades pagadas en forma indebida, mediante el citado recurso de revocación, buscará el afectado que se revise y analice de nueva cuenta dicha resolución, a efecto de que puedan subsanarse las irregularidades cometidas por la autoridad administrativa, si es que éstas se comprueban.

TERCERA CAUSAL DE PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

Siguiendo lo expuesto, tenemos que el recurso administrativo de revocación, de conformidad con lo regulado por el artículo 117 fracción III del Código Fiscal de la Federación, procede también contra las resoluciones que siendo distintas de las enunciadas en las fracciones I y II de dicho numeral, dicten las autoridades aduaneras.

Al respecto, cabe hacer mención que el Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos de fecha 30 de diciembre de 1951, abrogado el 30 de junio de 1982, establecía en su artículo 614 que las resoluciones dictadas dentro del procedimiento para determinar infracciones e imponer sanciones, admitirían el recurso de revisión, el cual tendría por objeto revocar o modificar las resoluciones, siempre que las oficinas aduaneras hubieren juzgado erróneamente los hechos o aplicado inexactamente las disposiciones legales, o bien, para aumentar o disminuir las multas sujetas a un mínimo y a un máximo, y para confirmar las resoluciones en todos aquéllos casos en que fuera improcedente la inconformidad de los interesados.

La tramitación de este recurso se llevaba a cabo ante el Departamento de Asuntos Legales de la Dirección General de Aduanas, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sujetándose a las formalidades y al procedimiento que establecían los numerales 616 y 617 del propio Código Aduanero.

Ahora bien, con la entrada en vigor de la Ley Aduanera a partir del 1º de julio de 1982, fue abrogado el Código Aduanero de 30 de diciembre de 1951, quedando en consecuencia sin efectos las disposiciones administrativas en comentario, ya que en este nuevo ordenamiento legal en un Capítulo Único inserto en el Título Octavo denominado RECURSOS ADMINISTRATIVOS, se dejó establecido que en contra de las resoluciones definitivas dictadas -

por las autoridades aduaneras, procederán los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación, los cuales deberán agotarse previamente a la interposición de cualquier otro medio de defensa.

La disposición anterior, se incorporó a la Ley Positiva en virtud de que con la reforma administrativa se ha pretendido el fortalecimiento de los derechos de los particulares frente a las autoridades administrativas, como un principio de seguridad jurídica necesario en todo Estado de Derecho, y una administración de justicia rápida y expedita, por lo que a fin de alcanzar estas metas, se persigue facilitar la defensa de los administrados cuando son lesionados sus derechos, concretamente en el ámbito tributario, a través de la unificación de los medios de defensa en un solo ordenamiento legal y de la simplificación de conceptos y requisitos, tanto del procedimiento en la fase oficiosa de impugnación, como en la fase del procedimiento contencioso-administrativo.

Así puede observarse que en cada una de las leyes fiscales especiales como son la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, la propia Ley Aduanera, etc., ya no se contemplan medios de impugnación específicos ante el propio órgano administrativo, sino que ahora se otorga a los particulares que resulten agraviados por una resolución administrativa emitida en el ámbi-

to tributario, bien sea que derive de la aplicación de cualquier ley fiscal especial como las enunciadas o del propio Código Fiscal Federal, la posibilidad de impugnarla mediante la interposición de los recursos administrativos, según proceda, regulados en este último ordenamiento en mención.

En base a lo anterior, podemos concluir que los afectados por las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras en ejercicio de sus facultades, estarán en posibilidad de impugnar de fondo la ilegalidad de éstas, mediante el recurso administrativo de revocación, sujetándose para tal efecto a los lineamientos y requisitos establecidos en el Código Tributario Federal, debiendo necesariamente agotar dicho recurso antes de acudir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal y en su caso, al Juicio de Amparo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 142 de la Ley Aduanera, en relación con los numerales 107 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 73 fracción XV de la Ley de Amparo.

Con lo anterior, concluye el análisis particular de las causales de procedencia del recurso administrativo de revocación.

Por otra parte, considero pertinente aclarar por guardar relación directa con el tema que nos ocupa, que el artículo 161 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de di

ciembre de 1982, establecía además de las causales de procedencia ya enunciadas, un supuesto distinto al disponer que el recurso en estudio podía interponerse en contra de las resoluciones definitivas en las que se otorgara permiso o calificación en materia de elaboración de alcohol y aguardiente. Como puede verse, se eliminó en el nuevo ordenamiento Tributario dicho supuesto, en razón de que la Ley Federal de Impuestos a las Industrias del Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamientos de bebidas alcohólicas, fue derogada para dar paso a la Ley de Producción y Servicios, en la cual ya no se regula como objeto del impuesto la producción, sino la venta, o en su caso, la importación de los bienes señalados, por lo que al ya no ser necesaria dicha calificación desaparecieron las juntas encargadas de realizarla, y por ende, no puede darse ya el supuesto que se comenta.

Por lo que toca a la causal que se regulaba en el inciso c) del citado artículo 161 del Código abrogado, en la que se determinaba que la revocación procedía contra resoluciones definitivas que impongan sanciones por infracción a las leyes fiscales, quedó incluida ésta en el nuevo ordenamiento, en el supuesto previsto en la fracción I del artículo 117, al establecerse en la misma que el recurso de revocación procede contra resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, comprendiéndose dentro de este concepto genérico a las multas que se impongan por infracción a las disposiciones fiscales, además de los recargos, gastos de ejecución y la indemnización a -

que se refiere el párrafo cuarto del numeral 21 del Código de la materia.

Correlativamente a los presupuestos de procedencia del recurso administrativo de revocación, el propio Código Tributario Federal establece en su artículo 124, la improcedencia de este medio de defensa legal cuando se de cualquiera de las situaciones previstas en las distintas fracciones del mismo, generándose los efectos consiguientes, tema que es objeto de estudio en el último apartado del presente capítulo.

c. REQUISITOS PARA LA INTERPOSICION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

La misma Ley Positiva que establezca la existencia de un recurso administrativo, debe prever también las formalidades a que deberá sujetarse el trámite y resolución del mismo, o en su caso, remitir al ordenamiento legal en que se contengan.

En cuanto a los recursos administrativos previstos en el ámbito tributario, es el Código Fiscal de la Federación el que regula en sus artículos 121, 122 y 123, los requisitos para la interposición de dichos medios de defensa, mismos que pueden resumirse en los siguientes:

- 1.- Constar por escrito.

2.- Presentación oportuna del escrito de interposición ante la autoridad que legalmente se establezca para tal efecto.

3.- Acompañamiento al escrito de interposición, del documento en que conste el acto impugnado, así como de la constancia de notificación del mismo.

4.- Acompañamiento al escrito respectivo, de las pruebas que se proponga rendir el recurrente.

5.- Acreditamiento de la personalidad de quien promueve a nombre de otro.

Pasando al análisis de cada uno de los requisitos enunciados, debemos decir en cuanto al citado en primer término, consistente en que el recurso debe hacerse valer por escrito en forma precisa y clara, que aún cuando no se establece expresamente en el ordenamiento que rige la materia, va de acuerdo con el -- principio de seguridad jurídica, pues así habrá en todo momento -- certeza absoluta de los términos en que fue planteada la inconformidad.

Dicho requisito, como quedó señalado, no se prevé en forma expresa en ninguna de las disposiciones legales contenidas en el capítulo relativo a los RECURSOS ADMINISTRATIVOS, sino que deriva del texto mismo del artículo 121 del Código Fiscal de la

Federación, al hacer referencia dicho numeral a "escrito de interposición", interpretándose éste en relación con el 18 fracción I del propio ordenamiento, que determina que toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá reunir entre otros requisitos el constar por escrito.

Cabe señalar sobre el tema que nos ocupa, que el Código Fiscal abrogado sí establecía en forma precisa en su artículo 159, el requisito en comentario al disponer respecto a los recursos administrativos que en este mismo se regulaba lo siguiente:

"I.- Se interpondrán por el recurrente mediante escrito...".

Esta disposición no se mantuvo en el nuevo ordenamiento vigente a partir del 1º de enero de 1983, posiblemente por haber considerado obvio el legislador el señalamiento de que debían interponerse por escrito.

Volviendo al contenido del citado artículo 18, éste consigna en su párrafo segundo que "Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público."

Al respecto, debe destacarse que hasta el mes de julio de 1984, no existía una forma oficial para la interposición del

recurso administrativo de revocación, y es a partir del 20 de agosto del mismo año, que se publica en el Diario Oficial de la Federación, la forma HRR-1, aprobada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para hacer valer dicho recurso, pretendiéndose con la emisión de la misma, agilizar el trámite y resolución de este medio de defensa legal, acorde con la política de simplificación tributaria, ya que por una parte serviría de guía a los particulares recurrentes al indicarse en la misma forma oficial, los datos y documentos que se requieren para la interposición del recurso de revocación, y por otra, tal situación permitiría a las autoridades competentes, darle trámite en forma rápida y eficaz hasta su total resolución, al contar con todos los elementos necesarios para tal efecto.

No obstante lo anterior, no se precisa en ninguna disposición específica del Código vigente, que los contribuyentes que acudan a hacer valer el recurso de revocación, necesariamente deban hacerle a través de la forma oficial aprobada, por lo que debe considerarse que se les deja en plena libertad para interponerlo empleando ésta, o bien, como tradicionalmente se viene haciendo a través de un simple escrito que reúna los requisitos a que alude el propio Código de la materia, no obstante la disposición contenida en el citado numeral 18 del Código Tributario Federal.

Dichos requisitos que deberá reunir el escrito de in--

terposición, se encuentran previstos en los artículos 18 y 122 - del ordenamiento en mención, ya que de éstos se deriva que deberá contener:

A.- El nombre de quien promueve, tratándose de un particular afectado, o la denominación o razón social si se trata de una persona moral.

Cabe aclarar sobre el particular, que aún cuando no se determina en los preceptos invocados que deba hacerse el señalamiento del nombre del representante legal, en el caso de personas morales, es obvio que éste deberá contenerse en el escrito de interposición, o en su caso en la forma HRR-1, en la que se destina un renglón para tal efecto.

B.- El domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes y la clave que le correspondió en dicho registro. El primero, deberá señalarse con el objeto de fijar la competencia de la autoridad que debe tramitar y resolver el recurso y el segundo a fin de verificar la inscripción del recurrente en el Padrón de Contribuyentes.

C.- La autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, que en el caso sería el señalamiento de que se interpone recurso de revocación.

No obstante, este último requisito no debe considerarse estrictamente esencial, ya que tanto el Tribunal Fiscal de la Federación, como los órganos del Poder Judicial, han sostenido reiteradamente que los trámites y promociones de los contribuyentes ante las autoridades administrativas, no se encuentran sujetos a rigorismos, tales como serían la utilización de un determinado vo cablo, concretamente, respecto al tema que nos ocupa, el de "revo cación". Por lo que aún cuando éste no se contenga en el escrito respectivo, si de los argumentos y consideraciones que esgrime el contribuyente se desprende que lo que pretende es hacer valer el recurso de revocación, debe la autoridad darle el trámite correspondiente.

Lo anterior con el objeto de no convertir en trampas - procesales, los medios ordinarios de defensa de los particulares frente a la Administración Pública, tal y como lo ha sostenido en distintas ejecutorias la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

D.- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona o personas autorizadas para - tal efecto. Este requisito tampoco es esencial por cuanto que se deja al arbitrio del recurrente el hacer tal señalamiento, y ante la omisión del mismo se atenderá al domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

E.- El acto que se impugna, debiendo identificarse en-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

forma precisa y clara a fin de no crear confusión a la autoridad que resuelve, sobre todo si se hace referencia como antecedente a una o más resoluciones distintas de la que se combate, dirigidas al mismo contribuyente.

F.- Un requisito de estricto derecho es que se haga referencia en el escrito respectivo, a los agravios que considera el contribuyente le causa la resolución impugnada, debiendo entenderse por agravio el daño o perjuicio que a los intereses de éste, ocasiona dicha resolución.

Es necesario hacer hincapié en que la expresión propia de un agravio, viene a ser el señalamiento de las circunstancias particulares y de los razonamientos lógico-jurídicos por los cuales el acto impugnado a juicio del recurrente lesiona sus derechos e intereses, porque considere ilegal la actuación de las autoridades por falta de motivación y fundamentación del propio acto, por la aplicación indebida de determinadas disposiciones legales, o bien, porque no se hubiesen analizado las pruebas exhibidas, etcétera.

Lo anterior, viene a colación en virtud de que en la práctica es muy común observar que lo que debiera ser la expresión propia de agravios, en ocasiones no viene a ser más que una simple narración de los hechos y antecedentes de un caso determinado, esto ocurre sobre todo tratándose de contribuyentes que -

desconocen la materia legal impositiva y que por escasez de recursos económicos se ven imposibilitados para contar con un asesoramiento adecuado.

G.- Deben señalarse también en el escrito de interposición, las pruebas que se proponga rendir el recurrente a fin de demostrar la ilegalidad del acto que impugna.

La razón para no ahondar más sobre este tema, es que - lo relativo al ofrecimiento, admisión y valoración de pruebas en los recursos administrativos previstos en el ámbito tributario, - es materia de un análisis particular en el capítulo V del presente trabajo.

H.- El escrito de interposición deberá contener además la narración de los hechos o antecedentes del caso, a fin de que la autoridad tenga conocimiento del origen del acto impugnado y pueda así allegarse los elementos necesarios que le permitan resolver con prontitud respecto a las pretensiones del recurrente.

Tal pareciera que este último requisito se vuelve innecesario, pues podría pensarse que la autoridad encargada de resolver el recurso debiera tener conocimiento de los antecedentes del acto que se impugna ante ella, por haber emanado éste de la propia Administración Pública.

Sin embargo, no hay que olvidar que aún cuando la subtanciación de los recursos administrativos previstos en el ámbito tributario corresponde a órganos encuadrados dentro de la propia Administración Pública tributaria, se ha pretendido la separación dentro de la organización de la misma, entre órganos de gestión y órganos con competencia específica como los encargados de resolver los recursos administrativos que se interpongan en contra de la actuación de las autoridades fiscales, constituyendo ello una garantía de la legalidad tributaria, al estar investidos dichos órganos de una especialización y autonomía que les permitirá decidir las cuestiones con imparcialidad.

Por lo anterior, viene a ser obvio que la autoridad legalmente competente para tramitar y resolver en cada caso el recurso de revocación, no conozca los antecedentes y origen del acto que ante ella se impugna, pues se trata de una autoridad distinta e "independiente" de la autoridad emisora del mismo.

Hasta aquí, la exposición de los requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso que se analiza.

Volviendo a las formalidades que se prevén para la interposición del recurso de revocación, quedó señalado en segundo término acorde con el Código de la materia, que el escrito respectivo sea presentado oportunamente ante la autoridad fiscal que legalmente se establezca.

Al efecto, el Código Tributario Federal, determina en su artículo 121, primer párrafo, que éste sea presentado dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, ante la propia autoridad que lo emitió o ejecutó, independientemente de que sea o no ella la que estudie y resuelva el asunto.

En cuanto a la autoridad ante la que debe presentarse el escrito de interposición, puede considerarse la disposición anterior como la norma genérica, ya que el propio ordenamiento invocado prevé un caso de excepción.

Este, lo encontramos contenido en el citado artículo 121, segundo párrafo que regula el supuesto de que el particular afectado por una resolución administrativa tenga su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que la emitió o ejecutó, caso para el que prevé que el escrito de interposición podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio, o bien, enviarse a la autoridad que hubiese emitido o ejecutado el acto impugnado, por correo certificado con acuse de recibo, condicionándose este supuesto a que el envío se realice desde el lugar en que resida el recurrente.

Además, determina el numeral señalado, que en estos casos se tendrá como fecha de presentación la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de co--

reos, lo que viene a constituir un beneficio para los que se encuentran en el supuesto planteado, pues habrá certeza de la fecha en que debe tenerse por presentado el escrito de interposición, a fin de no caer en la causal de improcedencia a que alude el artículo 124, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación.

No obstante lo dispuesto en cuanto al tema que nos ocupa, existen en la práctica casos en que los afectados por un acto de la Administración Tributaria, acuden a impugnarlo mediante la interposición del recurso de revocación ante la propia autoridad que notificó el acto, siendo ésta la mayoría de las veces la que tiene a su vez el carácter de "ejecutora".

También se dan casos en que los afectados acuden a interponer el recurso en comentario, no ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, sino ante la que a su juicio resulta legalmente competente para su trámite y resolución.

Estas dos situaciones que se plantean deben considerarse totalmente válidas, en razón de que si bien el Código Fiscal establece la autoridad ante la que debe presentarse el escrito respectivo, no prohíbe que pueda hacerse ante una autoridad distinta a ésta, y aún más, no señala a este respecto consecuencia legal alguna, sino que por el contrario, en el mismo ordenamiento en mención se establece en el artículo 120, segundo párrafo,

la obligación para la autoridad fiscal incompetente ante la que se promueva cualquiera de los recursos administrativos regulados en la materia, de turnarlo a la que legalmente lo sea; por lo que del texto mismo de este numeral deriva la posibilidad de que los recurrentes acudan ante una autoridad distinta a la que en su caso hubiese emitido o ejecutado el acto impugnado.

Baste citar como antecedente, en cuanto al plazo para la interposición de los recursos administrativos, que anteriormente se establecía en el Código Fiscal abrogado, que éste sería de 15 días a partir del siguiente a aquél en que surtiera efectos - la notificación de la resolución impugnada, habiéndose ampliado el mismo a 45 días a partir del 1º de enero de 1983.

Esta reforma tuvo su razón de ser en la idea de que - otorgando un plazo mayor, se daría al recurrente la posibilidad de reunir en su totalidad las constancias y documentos que se requieren en cada caso para la interposición de los recursos administrativos, así como las pruebas que pretenda ofrecer. De - aquí que se haya impuesto como obligación la de exhibirlas anexas al escrito respectivo, salvo que respecto a éstas últimas, - se trate de pruebas supervenientes.

Para la determinación del plazo señalado, que es el mismo para la revocación y para el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, se computarán sólo los días-

hábiles, debiendo excluirse conforme al artículo 12 del Código Fiscal vigente, los sábados, domingos, los días 1º de enero, 5 de febrero, 21 de marzo, 1º de mayo, 5 de mayo, 1º de septiembre, el 1º de diciembre de cada seis años cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán acorde con lo dispuesto en el segundo párrafo del referido numeral, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, estableciéndose que no son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

No obstante que algunos autores como el Profesor de Derecho Fiscal, Licenciado Raúl Rodríguez Lobato, (37) han sostenido en cuanto al plazo legalmente establecido para la interposición del recurso de revocación que éste es improrrogable, existe un caso de excepción previsto en el párrafo quinto del artículo 12 del Código de la materia, en el que se autoriza a prorrogar los plazos establecidos, en el caso, el de 45 días, hasta el siguiente día hábil al último día del plazo o fecha determinada, cuando en éste las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanezcan cerradas durante el horario normal de labores, o bien cuando se trate de un día inhábil.

37. Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl.-Derecho Fiscal.-Colección Textos Jurídicos Universitarios.-Harla Harper & Row Latinoamericana.-México 1983, pág. 216.

Continuando con la exposición de los requisitos para la interposición del recurso de revocación, se señala en tercer término que al escrito respectivo deberán acompañarse el documento en que conste el acto impugnado y la constancia de la notificación del mismo, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad, que no recibió constancia, o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de una negativa ficta (artículo 123 fracciones II y III). Además, se prevé que si la notificación se hizo por edictos, deberá señalarse la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

En cuanto al documento en que se contenga el acto impugnado, se requiere su presentación para que la autoridad esté en posibilidad de determinar con precisión cual es la resolución que se combate, así como el origen y antecedentes de la misma, y además para que tenga certeza respecto al órgano que la hubiese emitido.

Por otra parte, se pide que se acompañe la constancia de la notificación del acto, para efecto de realizar el cómputo del plazo establecido para la interposición del recurso de revocación, y así determinar si es que está en tiempo.

La omisión al cumplimiento de este requisito, origina el requerimiento al recurrente por parte de la autoridad adminis

trativa encargada de resolver el recurso, para que exhiba el documento que contenga la resolución impugnada, o bien la constancia de notificación de la misma, lo que viene a ocasionar una dilación en el trámite correspondiente, ya que la autoridad no podrá avocarse al análisis del asunto hasta que tenga a su alcance dichos elementos; el primero por ser estrictamente indispensable al órgano administrativo para que emita su fallo, y el segundo - por requerirse, como antes se señala, para determinar si fue interpuesto en tiempo el recurso de revocación, ya que de lo contrario será desechado por improcedente, sin entrar a analizar de fondo las argumentaciones del recurrente.

Sobre el requisito en mención, surge en la práctica un grave problema cuando la notificación se efectúa por correo certificado con acuse de recibo y éste último no es devuelto por la oficina de correos a la autoridad correspondiente, pues en este caso no habrá certeza de la fecha de notificación del acto que se recurre, por lo que ante este supuesto deberá atender la autoridad, a la manifestación que bajo protesta de decir verdad formule el contribuyente en lo que a este aspecto se refiere, a fin de no dilatar la substanciación del recurso.

También se consigna como requisito para la interposición del recurso administrativo de revocación, (al igual que para el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución) el relativo al acompañamiento al escrito respectivo de las pue-

bas que se proponga rendir el recurrente.

Este requisito, es clasificado por el Profesor Emilio-Margáin Monautou, (38) como un requisito formal de admisión del recurso administrativo, porque aún cuando no se satisfaga por el interesado, no trae consigo el desechamiento de la inconformidad.

No obstante lo expuesto por el citado autor, puede decirse que en la fase oficiosa de impugnación de los actos administrativos, existe para el recurrente la obligación de ofrecer y exhibir oportunamente las pruebas pertinentes a fin de demostrar la ilegalidad del acto que daña sus intereses, ya que de lo contrario, corren el riesgo de que la resolución que recaiga al recurso planteado sea adversa a sus pretensiones.

Dicha obligación deriva del principio consignado en el artículo 68 del Código Tributario Federal, ya que ante la presunción de legalidad de los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, corresponderá al recurrente desvirtuar dicha legalidad, para lo cual deberá ofrecer al interponer el recurso, las pruebas que estime pertinentes.

Además, en cuanto al fundamento legal del requisito que se analiza, lo encontramos en el artículo 81 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en mate-

38. Cfr. Margáin Manautou, Emilio.-Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.-5a. Edición.-Editorial Universitaria Potosina.-México 1979, págs. 193-194.

ria fiscal de conformidad con el artículo 5º del Código Tributario Federal, al establecerse en dicho numeral que el actor debe probar los hechos constitutivos de su acción.

De la aplicación de este precepto al tema relativo a los requisitos para la interposición de los recursos administrativos, deriva también la obligación para el interesado de presentar y exhibir las pruebas demostrativas de sus argumentaciones.

Un último requisito que se exige para la interposición de los recursos administrativos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, es el acreditamiento de la personalidad del promovente cuando la interposición de éstos se realice por una persona distinta al directamente interesado, que promueve a a nombre de éste. Para tal efecto, el artículo 123, fracción I, del Código Tributario Federal, establece que deberá acompañarse al escrito de interposición, el documento con que se pretenda cumplir tal acreditamiento.

Además, se contienen en forma dispersa en el ordenamiento legal invocado, diversas disposiciones de las que podemos deducir las reglas siguientes:

Si se trata de personas físicas con capacidad jurídica las que interpongan por propio derecho cualquiera de los recursos señalados, no necesitarán acreditar su personalidad.

Si se trata de personas físicas que promuevan a través de un apoderado o representante legal, estarán obligadas a acreditar que la representación legal fue concedida antes de la fecha de interposición del recurso, mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario.

Tratándose de personas morales, éstas deberán promover el recurso administrativo que en el caso proceda, por conducto de su legítimo representante, debiéndose acreditar la personalidad de este último mediante la exhibición del testimonio notarial correspondiente en el que conste que tiene la representación de la persona moral que pretende recurrir el acto de autoridad.

En el mismo caso de las personas morales, podrán promover por conducto de un apoderado légal distinto al representante legítimo, siempre que se acredite en los términos del artículo 19 del Código Fiscal Federal, tanto el carácter del primero, como el hecho de que el que hubiera otorgado la autorización para promover a nombre de la persona moral, tiene atribuciones para tal efecto, sea porque tenga conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de la sociedad, conforme a los estatutos de la misma y según la forma como se encuentre constituida la persona moral de que se trate.

Independientemente de lo anterior, podrá el recurrente autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, párrafo segundo, del Código Fiscal Federal vigente.

Ahora bien, para que la personalidad de un representante se tenga por legítimamente conferida, deberá acreditarse que su otorgamiento se hizo a más tardar en la fecha de la presentación del escrito de interposición del recurso, según lo dispone el artículo 19, tercer párrafo, del ordenamiento mencionado.

Como un caso de excepción al requisito que se establece en el sentido de acompañar al escrito respectivo el documento que acredite la personalidad del que promueve, cuando éste no es el directamente interesado, se presenta el supuesto de que si hubiere sido reconocida fehacientemente la representación legal del promovente por la autoridad administrativa dentro del procedimiento que dió origen a la resolución impugnada, no será necesario acreditar dicha representación, por lo que bastará tan sólo que esta situación se haga del conocimiento del órgano administrativo al que le corresponde resolver el recurso interpuesto.

Para finalizar el análisis del requisito en comentario, conviene precisar a manera de aclaración, que la imposición de éste, deriva de la prohibición que rige en materia fiscal en

cuanto a la figura de la gestión de negocios, ya que se presupone por parte de los gestores una actuación de mala fe que pondría en duda un manejo honesto y eficaz de los asuntos en perjuicio de los particulares, así como de las autoridades fiscales.

Concluida la exposición de los requisitos que se establecen para la interposición de los recursos administrativos, me resta únicamente señalar que de los cinco que quedaron analizados, cuatro de ellos, la presentación por escrito, la interposición oportuna ante la autoridad competente, el acompañamiento del documento en que se contenga la resolución impugnada y la constancia de notificación de ésta, y el acreditamiento de la personalidad del promovente, pueden válidamente considerarse como requisitos esenciales por cuanto que además de estar consignados expresamente, su incumplimiento dará lugar a que se tenga por no interpuesto el recurso.

Por lo que toca al requisito de presentación de pruebas anexas al escrito de interposición, éste se considera como un requisito formal en razón de que la omisión del mismo no da lugar al desechamiento del recurso, sino a que las mismas se tengan por no ofrecidas, procediendo de todas formas la autoridad administrativa a dictar resolución respecto al recurso ante ella planteado. Lo que en todo caso, podría ocasionar el hecho de que no se satisfaga por el interesado el requisito señalado, sería una resolución adversa a los intereses del mismo por no ha

ministrativas que determinen créditos fiscales conexos a otro impugnado en juicio de nulidad.

A fin de no caer en la causal de improcedencia a que alude el artículo 124 del Código Tributario Federal, en su fracción V, resulta de singular importancia precisar cuando se da la conexidad de créditos fiscales. Para tal efecto y por ser la conexidad una institución del Derecho Procesal Común, es necesario acudir a las disposiciones de éste, en aplicación supletoria, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º del Código Fiscal, concretamente al Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, en razón de no encontrarse regulada la conexidad de la causa en el Ordenamiento Procesal Federal.

Remitiéndose al contenido del artículo 39 del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, que dispone que "Hay conexidad de causas cuando hay identidad de personas y acciones, aunque las cosas sean distintas, y cuando las acciones provengan de una misma causa", puede decirse que estamos en presencia de créditos fiscales conexos, cuando exista identidad de personas y de causas, es decir, que se trate de la misma autoridad y del mismo sujeto pasivo de la relación tributaria, existiendo dos resoluciones diversas dirigidas a éste mismo.

Así también, habrá conexidad de créditos fiscales cuando exista identidad en el sujeto pasivo e identidad de cau--

sas, como sería el caso de dos resoluciones determinantes de créditos fiscales diversos, dirigidas a un mismo contribuyente, emitidas por autoridades distintas, pero derivadas de una misma revisión o acto.

Conforme a lo expuesto, no podrá hablarse entonces de conexidad entre dos créditos fiscales, cuando no exista la identidad en el sujeto pasivo de ambos, o cuando habiendo identidad en las personas, no exista identidad en la causa.

Volviendo al carácter opcional del recurso administrativo de revocación, viene éste a constituir una excepción a la regla tradicional de no poder iniciar el procedimiento contencioso-administrativo, ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ni el juicio de garantías, contra actos de las autoridades hacendarias, cuando por disposición expresa proceda contra ellos algún recurso o medio de defensa del cual pueda hacer uso el agraviado, como es el caso de las resoluciones dictadas por autoridades aduaneras.

Para finalizar, cabe destacar que en la práctica, basándose en que la interposición del recurso administrativo de revocación se ha instituido como una vía potestativa para el particular afectado, un sinnúmero de contribuyentes prefieren acudir a impugnar de fondo las resoluciones administrativas que les causan perjuicio, directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, a través del juicio de nulidad, considerando la escasísima

utilidad práctica de los recursos administrativos por no obtener una pronta respuesta o satisfacción a sus pretensiones.

e. AUTORIDADES COMPETENTES PARA TRAMITAR Y RESOLVER EL
 RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

Acorde con el principio de legalidad consagrado en el artículo 16 Constitucional, las autoridades que se encarguen de tramitar y resolver los recursos administrativos de revocación y oposición al procedimiento administrativo de ejecución, deben ser las legalmente competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De este primer ordenamiento porque de él derivan todas las facultades de la Secretaría en mención para actuar en el ámbito de su competencia, frente a la esfera jurídica de los particulares, y porque además en el artículo 18 de la misma Ley, se encuentra el fundamento legal para la emisión del Reglamento de dicha Secretaría a fin de regular el ejercicio de las distintas atribuciones que le corresponden, entre las que debe destacarse por su importancia, la facultad que tiene de cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes respectivas.

Precisado lo anterior, debemos proceder al señalamiento de las disposiciones legales que regulan la competencia de -

las autoridades hacendarias en materia de recursos administrativos, para lo cual en primer término, conviene mencionar en forma por demás breve, los antecedentes del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda que rige en la actualidad, por ser éste el documento legal determinante de la competencia de las mismas, de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

ANTECEDENTES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

El primer Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fue el publicado el 2 de octubre de 1946, presentando éste serias deficiencias técnicas y legislativas por cuanto que no establecía la competencia de sus unidades administrativas e inclusive, no hacía referencia a Direcciones Administradoras del Impuesto, tales como la del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles e Impuestos Internos, por lo que sólo tratándose de actos o resoluciones de la Procuraduría Fiscal de la Federación, de la Tesorería de la Federación, de la Contaduría de la Federación, o de la Dirección General de Fondos y Valores, que en ese tiempo tenían regulada su competencia en su propia Ley Orgánica, las restantes unidades de la propia Secretaría actuaban con base en Acuerdos Delegaciona--

les expedidos por el Secretario del Ramo.

De ahí la importancia de instrumentar a través del Reglamento Interior de 20 de mayo de 1977, publicado el 23 del mismo mes y año, la competencia de dichas unidades administrativas al amparo de la Constitución Política Mexicana, por lo que sus principales efectos fueron:

1.- Cumplimentar el artículo 89, fracción I, de la Constitución, que otorga al Ejecutivo Federal la facultad de proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

2.- Dar unidad a la legislación fiscal, ya que estableció en un mismo ordenamiento, todas las dependencias y unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3.- Dotar a dichas unidades administrativas de competencia y atribuciones específicas.

4.- Por último, determinar las autoridades competentes para tramitar y resolver los recursos administrativos que entonces regulaba el Código Tributario, siendo éstos, el de revocación, de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, de reclamación de preferencia, de oposición de tercero y de nulidad de notificaciones.

Dicho Reglamento de fecha 20 de mayo de 1977, además - de establecer la existencia de las unidades administrativas de - pendientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las - dotó de competencia atribuyéndoles funciones específicas, subsa - nando así las deficiencias del Reglamento de 1946.

Además, con la publicación del citado ordenamiento de 20 de mayo de 1977, se pretendió lograr la coordinación de las - distintas unidades administrativas, cuya competencia se encontraba dispersa en distintos Decretos y Acuerdos.

En cuanto a los recursos administrativos ya señalados, se consignaron específicamente en el artículo 94 del Reglamento - de 1977, las autoridades competentes para el trámite y resolución de cada uno, complementando así este ordenamiento, las disposi - ciones del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, ya que éste, si bien establecía la existencia de los recur - sos administrativos enunciados en el punto número 4, así como - los requisitos y formalidades para su interposición, era omiso - en cuanto al señalamiento de las autoridades administrativas com - petentes para su trámite y resolución.

Sobre el tema, que nos ocupa, considero innecesario ha - cer alusión a las autoridades que se establecieron en el citado - artículo 94, ya que el Reglamento Interior del 20 de mayo de - - 1977, dejó de tener aplicación al haberse abrogado por el Regla -

mento de fecha 28 de diciembre de 1979, publicado el 31 del mismo mes y año, y cuya vigencia comenzó a partir del 1º de enero de 1980.

Este último ordenamiento también cumplió con la idea de complementar las disposiciones relativas a la substanciación de los recursos administrativos contenidos en el Código Fiscal vigente en 1980 (que fue el de fecha 30 de diciembre de 1966), al establecer en su artículo 114 las distintas unidades y órganos que resultaban competentes para la tramitación de éstos.

Dicho Reglamento también fue abrogado para dar paso a un nuevo ordenamiento que estuviera más acorde con la reestructuración administrativa llevada a cabo en la última década y con el contenido de los distintos ordenamientos impositivos que se han venido publicando.

Con tal motivo, el 26 de agosto de 1983, se publicó oficialmente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 24 del mismo mes y año, que a la fecha de elaboración del presente trabajo se encuentra vigente.

La emisión de este nuevo Reglamento se consideró necesaria en razón de las reformas a las Leyes Orgánica de la Administración Pública Federal y del Banco de México, y a la expedición del nuevo Código Fiscal de la Federación y otras de igual

importancia, por lo que el titular del Poder Ejecutivo pretendió establecer las facultades de los servidores públicos, la competencia de las diversas unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y además una terminología congruente con las nuevas disposiciones legales.

REGLAMENTO INTERIOR DEL 24 DE AGOSTO DE 1983, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 26 DEL MISMO MES Y AÑO

Este ordenamiento que entró en vigor el 26 de agosto de 1983, fecha en que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, establece de conformidad con el artículo 18 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las facultades que originalmente corresponden al Secretario de Hacienda y Crédito Público, las cuales en los términos de su artículo 4º podrá delegar en las Unidades Administrativas de la Secretaría, excepción hecha de aquéllas que deben ser ejercidas directamente por él, debiéndose efectuar la delegación de facultades mediante Acuerdo que se publique en el Diario Oficial de la Federación.

Así, en cuanto a la materia de recursos administrativos procedentes en el ámbito tributario federal, dicho Reglamento del 24 de agosto de 1983, cumple con señalar a las autoridades competentes para tramitar y resolver todo lo concerniente a

estos medios de defensa.

Específicamente, respecto al recurso administrativo de revocación, se establecen en el artículo 144, fracción I, como autoridades competentes para su trámite y resolución las siguientes:

a. La Dirección General Técnica de Ingresos y la Dirección de Recursos de Revocación, cuando se controviertan resoluciones dictadas por la propia Dirección General Técnica o por las unidades administrativas que la integren.

b. Las Administraciones Fiscales Regionales, cuando se controviertan sus propias resoluciones, las que dictan las unidades administrativas que de ella dependan y las que emitan las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen dentro de su circunscripción territorial, con fundamento en los convenios de coordinación respectivos.

Tratándose de resoluciones emitidas por la Tesorería del Distrito Federal, se aclara que será competente para conocer del recurso, la Administración Fiscal que corresponda al domicilio del contribuyente.

c. La Tesorería de la Federación y la Dirección General del Registro Federal de Vehículos, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que las-

integren, así como la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Procedimientos Legales, cuando se impugnen resoluciones dictadas por la propia Dirección General de Aduanas o por las unidades administrativas que la integren.

d. La Procuraduría Fiscal de la Federación o las Subprocuradurías Fiscales Regionales, en su caso, cuando se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría de Hacienda, para determinar la existencia de obligaciones y créditos fiscales, o se controvierten multas de su respectiva competencia.

e. Las Delegaciones Regionales del Registro Federal de Vehículos, cuando se controviertan sus propias resoluciones y las que dicten las unidades administrativas que de las mismas dependan.

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

Además, se aclara en el citado artículo 144 que cuando se haga valer la extinción de facultades de la Secretaría, en

Los casos en que se controviertan resoluciones dictadas por la Dirección General Técnica de Ingresos o por las Unidades Administrativas que la integren, o bien, por las Administraciones Fiscales Regionales o unidades administrativas que de ellas dependan, o las emitidas por las autoridades federativas que actúen dentro de su circunscripción territorial, conocerán del recurso, la citada Dirección General Técnica de Ingresos, la Dirección de Recursos de Revocación o las Administraciones Fiscales Regionales, según sea el caso.

Como las disposiciones relativas a la competencia de las distintas dependencias integrantes de la Secretaría de Hacienda, han sido objeto de constantes reformas y adiciones por virtud de la reorganización dentro de la Administración Tributaria, se prevé en el propio Reglamento Interior de ésta, que cuando las facultades que dicho ordenamiento asigne a una de sus unidades las delegue el Secretario, se conservarán por aquélla, agregando que en caso de variación de la situación de los contribuyentes que origine cambio de competencia de las unidades administrativas de la Secretaría, el trámite de los asuntos pendientes quedará a cargo de la unidad ante la que se haya iniciado, salvo que exista disposición específica en contrario.

Este último supuesto, bien podría pensarse que tiene su razón de ser en la idea de salvaguardar la garantía de seguridad jurídica de los administrados, ya que al disponer el citado-

artículo 147 del propio Reglamento Interior en vigor, que el -- trámite de los asuntos pendientes iniciados ante una autoridad -- será concluido por la misma aún en el caso de cambio de compe-- tencia, se evitará la dilación en el propio trámite y resolu-- ción de los recursos en beneficio de los particulares.

En cuanto a la hipótesis que se plantea en el numeral 146, en el sentido de que las facultades que el Reglamento asig-- ne a una unidad administrativa de la misma Secretaría de Hacien-- da, se conservarán por aquella en el caso de que el Secretario-- delegue tales facultades, considero que podría dar lugar a situa-- ciones de competencia concurrente, por cuanto que una misma - - atribución podría estar asignada por Reglamento a una unidad ad-- ministrativa de la Secretaría y delegada a su vez ésta misma - por el titular, mediante el acuerdo respectivo, a una dependen-- cia distinta.

Para complementar el tema, cabe hacer mención al - - Acuerdo Delegatorio de Facultades número 101-620 de fecha 3 de julio de 1983, publicado oficialmente el 12 del mismo mes y - - año, ya que por virtud de éste se delegan en los servidores pú-- blicos de las Unidades Administrativas adscritas a la Subsecre-- taría de Ingresos que se citan en el propio Acuerdo, diversas - facultades consignadas en el Reglamento Interior de la Secreta-- ría de Hacienda del 24 de agosto de 1983, entre las que se com-- prende la facultad de resolver los recursos administrativos pro

cedentes en el ámbito Tributario Federal.

En cuanto a la Dirección General Técnica de Ingresos, se delega en el Director de Servicios al Contribuyente, entre otras, la facultad de resolver el recurso administrativo de revocación en las materias de su competencia, consignada ésta en la fracción XIX del artículo 64 del Reglamento invocado (Artículo 1º, fracción III, Apartado 17 del Acuerdo Delegatorio N° - 101-620)

Además, en el mismo artículo 1º, en su fracción III, Apartado F, inciso a) del Acuerdo en cuestión, se delegan en los Subdirectores de Recursos contra Liquidaciones "A" y "B"; y en los Jefes y Subjefes de los Departamentos de Recursos contra Liquidaciones "A", "B", "C", "D" y de Recursos contra Liquidación de Declaraciones, la facultad consignada en el artículo - 68, fracción V, del Reglamento Interior de la Secretaría, relativa ésta a tramitar y resolver todo lo concerniente al recurso administrativo de revocación.

Por otra parte, el Acuerdo de referencia, en su artículo 2º, delega en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales, las facultades señaladas en el artículo 133 - del Reglamento Interior de la Secretaría, por lo que éstos tendrán competencia para resolver el recurso administrativo de revocación, facultad que se encuentra consignada en la fracción -

XXIV del propio artículo 133.

Asimismo, el apartado E del citado artículo 2º, delega en los Jefes de los Departamentos de Recursos Administrativos de las Administraciones Fiscales Regionales, la facultad de tramitar los asuntos relativos en materia de recursos de revocación y solicitudes de condonación de multas, hasta dejarlos en estado de resolución. Consecuentemente, estos funcionarios estarán facultados para firmar los oficios de requerimiento que se formulen a los promoventes del recurso de revocación, a efecto de que cumplan con los requisitos que se hubiesen omitido, o para que exhiban la documentación necesaria para emitir resolución.

f. TRAMITACION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION

Presentado el escrito de interposición del recurso administrativo de revocación, la autoridad receptora lo analizará a fin de determinar qué autoridad es competente para tramitarlo y resolverlo, y en el supuesto de que ésta no lo sea remitirá la promoción respectiva a la autoridad que corresponda.

Recibido por la autoridad competente el recurso interpuesto, ésta analizará en primer término si fue presentado en tiempo, ya que de lo contrario estará en posibilidad de declarar de inmediato la improcedencia del recurso, en los términos de lo dispuesto por el artículo 124 fracción IV, del Código Fiscal de

la Federación.

Enseguida, analizará si existe alguna omisión por parte del recurrente a las formalidades que debe reunir el escrito respectivo o la forma HRR-1, o a los requisitos para la interposición del recurso. Si tal es el caso, procederá a requerir al promovente que satisfaga los requisitos, haga los señalamientos o exhiba la documentación, conforme a los artículos 18, 122 o 123, según se trate, apercibiéndolo de las consecuencias legales que procedan.

Además, la autoridad facultada para tramitar el recurso de revocación, si lo estima necesario, podrá pedir informes a terceros, o a los servidores públicos que hayan intervenido - en la emisión de la resolución impugnada o en el procedimiento que dio origen a la misma.

Estará también facultada para requerir la remisión de las pruebas documentales a la autoridad o dependencia correspondiente cuando éstas no obren en poder del recurrente y no le hubiese sido posible obtenerlas; o bien, recabará a petición del mismo, las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que no esté en posibilidad de obtenerlas.

Integrado en su totalidad el expediente del recurso - con las constancias y todos los elementos de juicio necesarios,

y no existiendo ninguna causal que origine de inmediato el desechamiento del mismo, la autoridad procederá a examinar con detenimiento los argumentos expuestos por el recurrente en relación con el acto impugnado, efectuándose al mismo tiempo conforme a a derecho, la valuación de las pruebas ofrecidas, debiendo referirse a cada uno de éstos en la resolución que se dicte. En el caso de ofrecimiento de pruebas que no se acompañan al escrito-respectivo, deberá formularse requerimiento para que sean presentadas en un plazo de cinco días, conforme a la reforma al artículo 123 último párrafo, del Código Fiscal Federal, publicada oficialmente el 31 de diciembre de 1984. Si no se cumple dicho requerimiento en el plazo legal concedido por la autoridad, se tendrán por no ofrecidas en la propia resolución, las pruebas que no se hubiesen exhibido.

Igual situación sucederá si no se acompaña el dicta--men correspondiente, tratándose de la prueba pericial.

Concluido el examen de los elementos probatorios y -constancias que tenga a su alcance la autoridad administrativa, si ésta considera que son suficientes para decidir sobre el caso, deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso. Vencido este término sin que se resuelva, operará la presunción de resolución negativa, es decir, que ante el silencio de la autoridad deberá tenerse por confir-

mado el acto impugnado en perjuicio de los intereses del recurrente, quedando entonces éste en aptitud de impugnar la resolución negativa ficta ante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante el juicio de nulidad, o bien esperar la resolución expresa por parte del órgano administrativo.

La resolución al recurso, acorde con el Principio Legal de Congruencia de las Sentencias llevado al campo del Derecho Tributario, deberá contener el análisis y contestación a los agravios hechos valer por el recurrente, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 Constitucional, sin que pueda darse un alcance mayor o diverso a éstos, mismos que deberán examinarse en su totalidad excepto cuando uno solo sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, caso en el cual bastará con el examen de dicho punto.

Este supuesto se presenta por lo regular cuando argumentándose a la vez violaciones de fondo y de carácter formal, el recurrente demuestra fehacientemente la existencia de estas últimas que son de resolución previa, ya que dan lugar a la reposición del procedimiento administrativo. En este caso, bastará entonces con el examen del argumento que motive la resolución en dicho sentido, sin que tenga la autoridad que entrar a analizar el resto de los agravios formulados para atacar de fondo la ilegalidad del acto impugnado.

Tratándose de pruebas supervenientes, entendiéndose - que son aquéllas de las que no tuvo conocimiento de su existencial el recurrente a la fecha en que interpuso el recurso, o - bien las que no pudo obtener con anterioridad a la presentación de éste, si se exhiben éstas siempre y cuando no se haya dictado resolución, tendrá la autoridad administrativa obligación de valorarlas conforme a Derecho. Asimismo, si se presenta una - promoción complementaria al escrito de interposición, estando - dentro del plazo de los 45 días que se establecen para intentar la vía de la revocación, ésta deberá integrarse al expediente - respectivo para ser analizado y tomando en cuenta su contenido.

Lo anterior , constituye lo que podríamos denominar - el trámite normal del recurso administrativo de revocación, - cuando éste concluya con el pronunciamiento de la resolución - que legalmente proceda conforme a los argumentos expuestos y a la apreciación de las pruebas exhibidas.

No obstante, pueden presentarse durante el trámite - del recurso en comentario, situaciones que no hacen más que pro - vocar la dilatación del mismo.

Tal es el caso cuando el recurrente omite complimen - tar las formalidades o requisitos establecidos en los artículos 18, 122 y 123 del Código Tributario Federal, ya que entonces la autoridad administrativa competente para la substanciación del

recurso, tendrá que requerir al promovente para que satisfaga - los requisitos omisos, o para que cumpla con las formalidades im puestas, otorgándole para tal efecto el plazo que en su caso pro ceda-10 ó 15 días.-

En caso de no subsanarse la omisión u omisiones en el plazo concedido, la autoridad estará en aptitud de resolver en - forma inmediata el recurso ante ella planteado, teniéndolo por - no presentado o por no interpuesto, según sea el caso. Si por - el contrario, son satisfechos los requisitos y formalidades re-- queridos, la autoridad se avocará al estudio del asunto para lle gar a emitir la resolución correspondiente.

Respecto al recurso que se analiza, no se emitirá reso- lución de fondo, cuando la autoridad administrativa advierta que existe alguna de las causales enumeradas en el artículo 124 del Código Tributario de la Federación, caso en el cual deberá dese- charse por improcedente el recurso intentado, debiéndose fundar- y motivar debidamente en lo que a este aspecto se refiere, la re- solución correspondiente.

Por otra parte, referente a la tramitación del recurso de revocación, es importante destacar el hecho de que la autori- dad podrá decretar la acumulación de dos recursos. Esta figura- jurídica no se regula en el Código Fiscal de la Federación en la parte relativa al procedimiento oficioso. Por tal motivo, debe-

mos acudir en aplicación supletoria, a las disposiciones que se contienen en el Título del Procedimiento Contencioso-Administrativo, específicamente el artículo 219 que textualmente dispone:- "Procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos en que:

I.- Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.

II.- Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto.

III.- Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

Del texto de la disposición anterior, podemos inferir que en la fase oficiosa, tratándose del recurso de revocación, - procederá la acumulación de dos recursos cuando en ambos el recurrente sea el mismo, se invoquen idénticos agravios, y se refieran éstos a una misma resolución.

El segundo supuesto que regula el numeral invocado, no se presenta en materia de recursos administrativos, mientras que el tercero si se da, pero con una variante, ya que en la prácti-

ca se decreta la acumulación de recursos cuando el recurrente - sea el mismo y se impugnen actos que sean uno antecedente o consecuencia del otro, aunque no se invoquen idénticos agravios.

La figura jurídica de la acumulación se ha instituido en la práctica en la fase oficiosa de impugnación, por razones - de economía procesal y con la finalidad de lograr congruencia en las decisiones que pronuncie el órgano revisor respecto a dos re soluciones diversas que estén estrechamente vinculadas por tener un origen común y por derivar de las mismas circunstancias de he cho.

Por tanto, a fin de dar legalidad a la actuación de la autoridad administrativa cuando declare la "ACUMULACION DE RECURSOS", considero que debiera incluirse la regulación de ésta figura en el Código Fiscal de la Federación, en la parte relativa a los Procedimientos Administrativos.

Volviendo al período de tramitación del recurso de revocación, es necesario destacar un hecho más que viene a provocar la dilatación de éste, y es cuando la autoridad encargada de resolver pide informes a terceros o a otros servidores públicos que hubiesen intervenido en la emisión de la resolución que se - impugna, o cuando solicita a otras autoridades la revisión de do cumentos y constancias que tengan relación con el asunto que de- ba resolver.

Expuestas algunas circunstancias que pueden provocar la dilatación en el trámite del recurso y por consiguiente el retraso en perjuicio del recurrente de la resolución que corresponda, cabe destacar que de cualquier modo, cuando proceda que se emita resolución en cuanto al fondo del asunto, tendrá el órgano encargado de la revisión la obligación de examinar en cada caso todos y cada uno de los agravios que se hagan valer y los medios probatorios que se hubieren ofrecido y exhibido, para estar en aptitud de producir una decisión congruente y apegada a Derecho respecto a la legalidad del acto impugnado, debiendo cumplir con los requisitos de debida motivación y fundamentación legal, ya que de lo contrario la resolución que se emita será susceptible de impugnarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante el juicio de nulidad.

Además, para dar esa posibilidad de defensa, es necesario que la resolución que recaiga al recurso se notifique al recurrente en la forma que proceda conforme a las disposiciones legales respectivas, quedando con este acto concluida la subsanciación del recurso administrativo de revocación.

Me resta para finalizar, hacer el señalamiento de que si la resolución del recurso no es impugnada en la vía jurisdiccional, ésta producirá todas sus consecuencias legales que dependerán del sentido en que se hubiese pronunciado dicha resolución, ya que en este caso se entenderá que se trata de una reso-

lución definitiva que ha causado estado.

e. EFECTOS DE LA RESOLUCION RECAIDA AL RECURSO

Conforme al artículo 133 del Código Tributario Federal la resolución que ponga fin al recurso administrativo de revocación podrá:

I.- Desecharlo por improcedente.

II.- Confirmar el acto impugnado.

III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.

IV.- Dejar sin efectos el acto impugnado.

V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo - que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto - sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Los efectos de la resolución que se emita son varios, dependiendo del sentido en que se pronuncie ésta, por lo que es preciso analizar cada uno de los supuestos mencionados.

DESECHAMIENTO DEL RECURSO:

En primer término, debe señalarse que el desechamiento del recurso tendrá lugar, de acuerdo con lo prescrito por el artículo 124 del Código de la materia, en los siguientes casos:

- Cuando carezca de interés jurídico el promovente.

- Cuando se interponga el recurso contra resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.

- Por haberse demandado también la nulidad de la resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

- Por presentación extemporánea del escrito de interposición, ya que ello entrañará el consentimiento del acto contra el que no se promovió el recurso en el plazo señalado para tal efecto.

- Cuando se interponga contra actos que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

Un último caso en que también procederá el desecha-

miento del recurso, aunque no se consigna en forma expresa en el ordenamiento tributario, es cuando éste no se adecúe a ninguna de las causales para su procedencia.

En la resolución correspondiente, la autoridad señalará que no se reúnen los requisitos indispensables para ser estudiado el recurso interpuesto, y por tanto, no entrará al estudio del fondo del asunto.

El efecto del desechamiento del recurso interpuesto será que la resolución impugnada quede confirmada, toda vez que si no procede la autoridad a revisar la legalidad de ésta, quedará entonces en la misma situación en que se encontraba hasta antes de la presentación del recurso.

Por tanto, la resolución impugnada producirá sus efectos jurídicos, siempre y cuando hubiere quedado firme la resolución recaída al recurso, esto es cuando no se interponga en su contra el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

CONFIRMACION DEL ACTO IMPUGNADO:

Por otra parte, la confirmación del acto impugnado procederá cuando el recurrente no logre demostrar los argumen--

tos hechos valer tendientes a desvirtuar la legalidad del mismo.

En este caso, el órgano revisor hará constar en la propia resolución que pronuncie respecto al recurso, las causas y los razonamientos lógico-jurídicos por los que a su juicio no hayan quedado acreditados los hechos de la inconformidad.

Las consecuencias producidas por la resolución que declare la confirmación del acto impugnado, serán

- Dar por sentada la legalidad de éste.

- Considerar legales todas las actuaciones de la autoridad que hubieren derivado del mismo.

- Continuar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el pago del crédito fiscal determinado en la resolución impugnada en el recurso, cuando no sea cubierto éste y sus accesorios dentro del plazo legal correspondiente. Lo anterior, siempre que haya quedado firme la resolución recaída al recurso.

Cuando ya se hubiese pagado dicho crédito así como los accesorios legales causados con anterioridad a la fecha de emisión de la resolución al recurso, habiendo quedado firme és-

ta, el pago se considerará definitivo y se procederá a darlo de baja. Pero si se acude a impugnarla en la vía contencioso-administrativa, quedará pendiente la suerte del mismo hasta que la autoridad ejecutora correspondiente tenga conocimiento de la - sentencia que al efecto pronuncie el Tribunal Fiscal de la Federación.

En este último supuesto seguirá en suspenso el procedimiento ejecutivo, siempre que se encuentre garantizado el interés fiscal correspondiente en algunas de las formas que prescribe el artículo 141 del Código Tributario Federal.

REPOSICION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO:

Por otra parte, la reposición del procedimiento tendrá lugar cuando el recurrente acredite que efectivamente se cometieron violaciones durante el mismo. Al resolver en este sentido, - la autoridad deberá analizar y hacer mención a los argumentos - que se refieran a las violaciones de carácter formal que se invocan y que dan lugar a la reposición del procedimiento, sin necesidad de entrar a analizar de fondo la resolución impugnada, ya que bastará con el exámen de aquellos.

Producida la resolución al recurso en el sentido que -

se comenta, ésta deberá notificarse conforme a las disposiciones legales aplicables, al recurrente, su representante legal o persona autorizada para ello; a la autoridad exactora encargada de la ejecución del acto impugnado en el recurso, así como a la autoridad que deba proceder a la reposición del procedimiento administrativo en que se hubiese originado éste, siempre y cuando no haya operado la caducidad de las facultades del Fisco Federal, cuando se trate de un acto determinante de un crédito fiscal.

Las consecuencias que producirá la resolución que mande reponer el procedimiento administrativo son:

- Retirar del campo del Derecho a la resolución impugnada.

- Dejar insubsistente el crédito fiscal determinado en ésta, así como los actos que hubiesen derivado de ella.

- Suspender definitivamente el procedimiento administrativo de ejecución, cuando éste ya se hubiese iniciado para hacer efectivo el pago del crédito fiscal establecido a cargo del recurrente.

- Mantener a la autoridad en espera de la resolución que se pronuncie una vez que se reponga el procedimiento admi--

nistrativo, salvo cuando ya hubiese operado la caducidad de las facultades del Fisco Federal, pues de ser así no tendrá sentido que se emita una nueva resolución.

Los efectos señalados, como se podrá apreciar, son muy semejantes a los que provoca la resolución cuyo sentido es revocar el acto impugnado, con la única diferencia que por virtud de ésta última se dejan sin efectos todas las actuaciones de la autoridad realizadas dentro del procedimiento administrativo, así como las que hayan derivado del propio acto, mientras que la resolución que manda reponer dicho procedimiento tiene como efecto dejar insubsistentes únicamente las actuaciones posteriores al acto a partir del cuál se debe proceder a la reposición, estando las autoridades en aptitud de emitir una nueva resolución después de que se subsanen las irregularidades cometidas.

Cabe señalar al respecto, que no podrá mandarse reponer el procedimiento administrativo cuando se trate de violaciones o irregularidades cometidas durante la etapa de fiscalización, ello acorde con el Principio de Seguridad jurídica que rige en nuestro sistema de Derecho, ya que de lo contrario se obligaría a los particulares administrados a soportar el doble ejercicio de la citada función de verificación, con el único fin de que la autoridad administrativa subsane las violaciones cometidas en una primera etapa ya concluida.

REVOCACION LISA Y LLANA DEL ACTO IMPUGNADO:

Pasando a otro supuesto, se aclara que la resolución que ponga fin al recurso de revocación dejará sin efecto el acto impugnado cuando el recurrente demuestre fehacientemente las circunstancias que afectan la legalidad del mismo. Estas pueden ser, entre otras, falta de competencia del funcionario o del órgano para la determinación del crédito fiscal, desvío de poder por parte de la autoridad, caducidad de las facultades del Fisco Federal para la determinación del crédito, aplicación indebida de los preceptos en que se base tal determinación, falta de motivación y fundamentación legal, etcétera.

También procederá dejar sin efectos el acto impugnado en el recurso, cuando el promovente demuestre la improcedencia del crédito a su cargo, porque ya se encuentre pagado éste o porque no hubiese incurrido en las violaciones que se le atribuyen.

Las consecuencias producidas por la resolución que ponga fin al recurso de revocación, en el caso de que ésta deje sin efectos el acto combatido son:

- Eliminar del campo del Derecho a la resolución que se deja sin efectos, y por consiguiente, los efectos producidos

por la misma, con objeto de volver a la situación jurídica anterior.

- Dejar insubsistentes los actos originados por la resolución que se revoca.

- Dar de baja el crédito o créditos determinados en la resolución que se deja sin efectos.

- Suspender definitivamente el procedimiento administrativo de ejecución iniciado en contra del crédito determinado en la resolución impugnada en el recurso.

En consecuencia la resolución recurrida se verá privada de efectos legales, por lo que el recurrente que haya pagado el crédito determinado en ésta, con anterioridad a la fecha en que se resuelve el recurso, tendrá en base a la propia resolución recaída al mismo, acción para recobrar lo pagado.

MODIFICACION DEL ACTO IMPUGNADO:

Para concluir, debe hacerse mención a la resolución del recurso que modifica el acto impugnado o que lo sustituye, lo cual procede a juicio de la autoridad, cuando se demuestra que éste consta de algún vicio que puede ser subsanado por la -

propia autoridad, o cuando por causa de interés público conviene a la autoridad sustituirlo por otro.

Los efectos que produce la resolución que pone fin al recurso de revocación, cuando se modifica la resolución impugnada, son:

- Se dá por sentada la legalidad parcial de la resolución recurrida.

- Dar de baja la parte del crédito fiscal que queda sin efectos por haberse modificado la resolución impugnada.

- Continuar con el procedimiento administrativo de ejecución para obtener el pago del crédito fiscal que hubiese resultado de la modificación por parte de la autoridad, a la resolución en que originariamente se determinó dicho crédito.

Los efectos de la resolución al recurso cuando en ésta se sustituye el acto impugnado, son los siguientes:

- Retirar del campo jurídico la resolución impugnada en el recurso.

- Dejar sin efectos los actos que hayan derivado de dicha resolución.

- Iniciar el procedimiento coactivo en contra del crédito que se determine en el acto que sustituye a la resolución-impugnada.

Existe igualmente otra manera de resolver el recurso de revocación, ésta es en el sentido de tener por no presentado el recurso, cuando no se cumpla con los requisitos para la interposición del mismo, previstos en los artículos 18 y 122 del Código Tributario Federal. En éste último caso, los efectos que producirá la resolución que se dicte en el sentido indicado, serán los mismos que para el desechamiento, ya que no se entrará a analizar el recurso interpuesto sino que simplemente se tendrá por no presentado el mismo, quedando por tanto la resolución impugnada en la misma situación que guardaba antes de que fuera impugnada; concluyendo con lo anterior el estudio del presente apartado.

C A P I T U L O I I I

 R E C U R S O A D M I N I S T R A T I V O
D E O P O S I C I O N A L P R O C E D I M I E N T O
A D M I N I S T R A T I V O D E E J E C U C I O N

a. DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Acorde con la Doctrina, el acto administrativo presenta dos notas que lo caracterizan, una el carácter ejecutivo, y otra íntimamente ligada con la primera, la presunción de validez del acto.

La ejecutividad del acto, señala el administrativista Manuel M. Diez (39) es una facultad condicionada a su existencia misma, una propiedad esencial. Justificada ésta, según exponen la mayoría de los autores destacados en la materia, por razones derivadas del interés general, ya que sin ella se haría imposible la eficacia de la autoridad administrativa.

En este sentido, tenemos que producido el acto como consecuencia de la actividad jurídica de la Administración, y notificado a la persona a quien se dirige, éste ha de originar sus efectos legales, y por tanto, ha de cumplirse su contenido el carácter ejecutivo de que goza.

Dicho cumplimiento puede ser en forma voluntaria por el particular a quien obliga, pero puede también éste abstenerse de cumplir las obligaciones que le impone el acto.

Ante esta situación, goza la Administración Pública -

39 . Cfr. María Diez, Manuel.-El Acto Administrativo.-2a. Ed.-- Tipográfica Editora, Argentina, S.A.-Buenos Aires, 1961, - pág. 266.

de medios legales de coerción que le permitirán hacer cumplir - sus determinaciones, como son, aplicación de multas, medidas de apremio y uso de la fuerza pública.

Específicamente, en el ámbito del Derecho Tributario, tratándose de resoluciones que determinan contribuciones o sus accesorios legales, no satisfechas en forma voluntaria por los obligados, se otorga a las autoridades hacendarias la posibilidad de hacer efectivo el cumplimiento de dichas resoluciones a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Acerca de este procedimiento coactivo, se han presentado desde el siglo pasado un sinnúmero de cuestionamientos respecto a la constitucionalidad del mismo, ya que se ha considerado por algunos juristas, que éste resulta violatorio de los artículos constitucionales 14 y 17 por dejarse en manos del acreedor el administrar justicia por propia mano, y por molestar al contribuyente en su persona y en sus bienes sin que se siga juicio ante tribunal alguno.

Al respecto, destaca la tesis del Ministro Ignacio L. Vallarta, quien fue uno de los principales defensores de la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva que se otorga a la Administración Tributaria, sosteniendo que es necesario que la autoridad administrativa cuente con un medio coercivo para poder recaudar los tributos que no sean oportunamente

satisfechos, sin tener que recurrir al Poder Judicial, pues - - ello equivaldría a quebrantar el principio de división de poderes.

Además, sostiene la necesidad de dotar al Estado de - una fuerza coactiva con objeto de lograr la recaudación de los impuestos a fin de que pueda cumplir con sus atribuciones como es la de atender los servicios públicos.

La Suprema Corte ha declarado la constitucionalidad - del procedimiento administrativo de ejecución.

Volviendo al análisis del procedimiento económico - - coactivo, cabe señalar lo siguiente.

Acorde con el principio acogido en la legislación tributaria, corresponderá a los propios contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Para tal efecto, las disposiciones legales respectivas señalan la fecha o plazos dentro de los cuales habrá de cumplirse la obligación a cargo de los contribuyentes de enterar - al Fisco Federal, las cantidades determinadas por las actividades que hubieren realizado.

Ahora bien, dicha determinación de las contribuciones a favor del Estado, así como de sus accesorios legales, puede - provenir también de un acto de la autoridad administrativa como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación y en este caso el Código señala el plazo dentro del cual deberán cumplir los contribuyentes con la obligación de satisfacer las cantidades determinadas a su cargo. Dicho plazo, conforme al artículo 65 del ordenamiento tributario, es de un mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución en que se determinen.

Una vez que el crédito fiscal ha sido determinado, - sea directamente por el contribuyente, o sea a través de un acto de la Administración Tributaria, si éste no se satisface dentro del plazo legal que se señala para tal efecto, la autoridad hacendaria procederá a exigir su pago mediante el procedimiento coactivo conocido en la legislación tributaria como procedimiento administrativo de ejecución, cuyo ejercicio se encuentra reservado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de las Oficinas Federales de Hacienda, acorde con lo dispuesto por el artículo 134, fracción IX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del 24 de agosto de 1983.

DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

Como medio de iniciación del procedimiento ejecutivo, deberá la autoridad fiscal requerir al contribuyente obligado para que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios legales y en caso de no hacerse el pago en el acto, procederá a efectuar el embargo de bienes suficientes para garantizar el crédito fiscal mismo y sus accesorios legales.

Para el efecto de practicarse el requerimiento, el titular de la oficina competente deberá librar un mandamiento de ejecución en el cual se designará a la persona que deba ser requerida, el importe y origen del crédito fiscal que se le exige, así como ejecutor en el procedimiento, el que procederá en cumplimiento de dicho mandamiento a requerir al contribuyente moroso en los términos indicados, el pago del crédito fiscal correspondiente y el de sus accesorios legales, debiendo entenderse la diligencia en forma personal en el domicilio del deudor, con este mismo ó en su ausencia, con su representante legal debidamente acreditado.

En caso de no hacerse el pago en la misma diligencia relativa al requerimiento, sea por el deudor directo o por el deudor solidario, se procederá al embargo de bienes suficientes para hacer efectivo el importe del crédito y sus accesorios legales, o al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y

por derecho les corresponda, cuando así proceda, a fin de obtener mediante la intervención de ella, los ingresos necesarios - que permitan satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.

La diligencia de embargo se sujetará a las reglas siguientes:

El ejecutor designado por la oficina exactora correspondiente se constituirá en el domicilio del deudor, y ahí entenderá la diligencia personalmente con el propio deudor, o en su ausencia con su representante legal, con la intervención en su caso de dos testigos cuando éstos sean designados por la persona con quien se entienda la diligencia.

El propio deudor o la persona con quien se entienda la diligencia, tendrá derecho a señalar los bienes objeto de embargo, sujetándose al orden establecido en el artículo 155 del Código Fiscal Federal, el cual es semejante al contenido en las disposiciones del Derecho Procesal Civil.

Por su parte, el ejecutor tendrá derecho a señalar los bienes objeto de la traba sin sujetarse al orden que previene el citado numeral, en primer lugar cuando el deudor no señale bienes suficientes, o cuando no hubiere seguido el orden establecido legalmente. También en aquellos casos en que el deu-

dor, aún teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señale - bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, bienes que ya reporten otro gravámen, o bienes que sean - de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Sobre el particular, el ordenamiento de referencia -- consigna en su artículo 157 los bienes que quedan exceptuados - de embargo.

Si se tratara de embargo de créditos, éste deberá no - tificar se directamente por la oficina ejecutora a los deudores - del embargado, para que acudan a hacer el pago de las cantidades respectivas a éste, en la caja de la citada oficina, apercibiéndoles de doble pago en caso de desobediencia. Si se trata del - pago de un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que dentro de los cinco días siguientes a la notificación de tal requerimiento, firme la es - critura de pago y cancelación, ó el documento en que debe cons - tar el finiquito, y en caso de que éste se abstuviera, firmará - en su rebeldía el jefe de la oficina ejecutora quien lo hará del conocimiento del registro público que corresponda.

Si el embargo se traba sobre bienes muebles, el ejecu - tor deberá identificarlos en el acta correspondiente, describiendo cada uno de ellos y de sus componentes, en su caso y su

cantidad, peso o medida de acuerdo con su naturaleza. Estos se recogerán y depositarán en la oficina ejecutora, excepto cuando se hubiese nombrado depositario.

Si lo embargado consiste en dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, los identificará el ejecutor en el acta y el depositario procederá a entregarlos a la oficina ejecutora conforme a inventario que deberá formularse dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas.

Si se embargan sumas de dinero, éstas se aplicarán a cubrir el importe del crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

El embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, tendrá el carácter de intervención con cargo a la caja y se rige por las disposiciones contenidas en la Sección Cuarta del Capítulo III relativo al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Efectuado el embargo, se procederá a la venta de los bienes embargados a los treinta días de practicado éste si no hubiere objeción alguna; y cuando haya quedado firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, en los casos que se hubiese hecho valer algún medio de defensa, o bien cuando los

créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del reque
rimiento, tratándose de los supuestos en que proceda embargo -
precautorio.

También se llevará a cabo la venta de los bienes objeo
to del embargo en el plazo señalado, cuando el embargado no pro
ponga comprador antes del día en que se finque el remate, se ad
judiquen o enajenen los bienes a favor del Fisco.

La enajenación de los bienes embargados se hará en su
basta pública que se celebrará en el local de la oficina ejecuto
tora, salvo los casos que el Código de la materia autorice en -
una forma distinta.

Para tal efecto, se preveen en el Código Tributario -
las reglas y requisitos a que deben ajustarse las diligencias -
correspondientes a esta fase del procedimiento coactivo, como -
son el avalúo de los bienes embargados, la convocatoria al rema
te, la postura legal, así como las formalidades a seguir en el
momento del remate por el titular de la oficina ejecutora.

Efectuado el remate de bienes muebles, inmuebles o de
negociaciones, o la enajenación de bienes embargados, fuera de
subasta, o en su caso la adjudicación de los bienes en favor -
del Fisco, se aplicará el producto de estas operaciones a cu-
brir el importe del crédito fiscal y sus accesorios legales de

acuerdo con el orden establecido en el artículo 20 del propio Código Tributario.

Cuando existan excedentes después de haberse cubierto el crédito fiscal incluyendo sus accesorios legales, se entregará al deudor, salvo que exista orden de autoridad competente, o que éste acepte por escrito que se haga a un tercero la entrega total o parcial del saldo.

Presentado aunque en forma muy somera el desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución, toca ahora analizar la procedencia del recurso administrativo de oposición, así como lo relativo a la tramitación y resolución de este medio de defensa.

b. CAUSALES DE PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución que se encuentra previsto en el artículo 116 - fracción II del Código Fiscal de la Federación, procede conforme al numeral 118 del propio ordenamiento, en los siguientes casos:

1.- Contra actos administrativos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extin-

gido o que su monto real es inferior al exigido cuando la diferencia sea imputable a la oficina ejecutora, o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización al Fisco Federal por no haberse pagado el cheque recibido por las autoridades fiscales.

2.- Contra actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

3.- Contra actos relativos al procedimiento ejecutivo, que afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código invocado.

PRIMER SUPUESTO DE PROCEDENCIA

Respecto al primer supuesto que se señala, debemos recordar que el crédito fiscal se extingue por pago, compensación, condonación tratándose de multas, por prescripción, por resolución revocatoria de la autoridad competente o por anulación del mismo derivada de un procedimiento de impugnación.

En este sentido, si el crédito fiscal exigido mediante el procedimiento coactivo se ha extinguido por alguno de los medios indicados, podrá el afectado intentar el recurso de oposición ante la autoridad ejecutora.

Para tal efecto, cuando el recurrente alegue que el crédito se encuentra pagado, deberá demostrar esta circunstancia a través de la constancia de pago que contenga la impresión de la máquina registradora, la cantidad pagada y en su caso, el sello de la oficina autorizada.

Por otra parte, la prescripción en el campo del Derecho se entiende en términos generales como la adquisición de un derecho o la liberación de una obligación por el simple transcurso del tiempo.

Esta figura jurídica se encuentra sustentada en el principio de seguridad jurídica, ya que para concretar ésta, es necesario que exista un lapso de tiempo en el cual los derechos y obligaciones tengan existencia jurídica, pues no es posible concebir que una persona quedare de por vida sujeta a una obligación pasada, o que un particular o la misma autoridad pudieran ejercer en cualquier momento un derecho.

Concretamente en materia fiscal, la prescripción viene a ser la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para lograr el cobro del crédito ya determinado, por el transcurso del tiempo.

Sobre el particular, el artículo 146 del Código Tributario de la Federación dispone que el crédito fiscal se extin-

que por prescripción en el término de cinco años, debiendo computarse dicho término de acuerdo con las reglas contenidas en el mismo numeral invocado.

Por tanto, si se inicia el procedimiento de cobro respecto de un crédito fiscal determinado cuando ya transcurrieron más de cinco años a partir de la fecha en que el pago de éste pudo ser legalmente exigido, el afectado podrá válidamente oponerse al procedimiento coactivo ante la autoridad ejecutora haciendo valer como defensa la prescripción.

Para tal efecto, no será suficiente la manifestación que formule en el sentido de que ha operado la prescripción respecto del crédito que se le exige, sino que será necesario que exhiba la resolución de la autoridad competente en que se contenga la declaratoria de prescripción, conforme al artículo 146 párrafo tercero del ordenamiento tributario.

A falta de ésta, deberá acompañar al escrito de interposición, para fundar su alegato, los documentos en que se contenga la determinación del crédito fiscal a su cargo y la última notificación del mismo, a fin de precisar la fecha a partir de cuando pudo ser legalmente exigido y así poder iniciar el cómputo de cinco años a que alude el citado numeral 146.

Tratándose del procedimiento coactivo iniciado en con

tra de multas impuestas por las autoridades hacendarias y no pagadas voluntariamente por los deudores, puede darse el caso de que éstas se extingan por resolución de autoridad competente - que las condone en forma total, ya que esta circunstancia las retirará del campo del Derecho. Cabe aclarar al respecto, que dicha condonación deberá ser en forma total en los términos de lo prescrito por el artículo 74 del ordenamiento que rige la materia, para que pueda hablarse de extinción del crédito fiscal, ya que si únicamente se concede la condonación parcial de una multa, ésta subsistirá aunque en un monto inferior, debiendo entonces seguirse el procedimiento coactivo para obtener el pago de la misma, una vez reducida.

Así cuando se alegue la condonación como forma de extinción del crédito fiscal exigido, deberá exhibir el recurrente la resolución en que se haya otorgado tal condonación.

Lo mismo sucederá cuando el particular que se oponga a la realización del procedimiento ejecutivo vía recurso administrativo, haga valer que el crédito fiscal cuyo pago se le requiere se encuentra extinguido por resolución revocatoria del órgano competente, o por declaratoria de nulidad derivada del procedimiento de impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que con motivo de éstas, se retirará del campo jurídico a la resolución revocada o anulada, y como consecuencia quedarán insubsistentes los actos a que hubiere dado origen la

misma.

El supuesto de procedencia que se plantea relativo a que el monto real del crédito fiscal determinado sea inferior al exigido, puede derivar éste de la circunstancia de que se hubiera decretado por la autoridad administrativa competente o por el Tribunal Fiscal de la Federación, a favor del contribuyente obligado, una reducción del crédito a su cargo (en el recurso de revocación cuando la resolución sea en el sentido de modificar el acto impugnado); asimismo puede darse cuando se hubieren pagado previamente a la iniciación del procedimiento coactivo, parcialidades a cuenta del crédito fiscal adeudado, y éstas no sean consideradas por la autoridad ejecutora. Esto sucede regularmente, tratándose de los casos en que la exigibilidad se origine por cese de la autorización para pagar en parcialidades.

Otro caso en el que puede darse el supuesto en comentario, será cuando la autoridad ejecutora exija un monto superior al establecido en la resolución determinante del crédito fiscal, respecto del cual se inicia el procedimiento coactivo.

SEGUNDO SUPUESTO DE PROCEDENCIA

En cuanto a la segunda causal de procedencia, cabe -

señalar que el mismo Código Fiscal establece las formalidades - a que deberá sujetarse el procedimiento de ejecución en sus dis tintas fases, originando el incumplimiento de alguna de éstas - la posibilidad para el afectado de hacer valer el recurso de - oposición a dicho procedimiento por no haberse ajustado a la - Ley, el cual podrá intentarse, tratándose de violaciones cometi das antes de la etapa del remate, hasta el momento en que se - efectúa la convocatoria en primera almoneda, excepto si se tra- ta de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables- o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el re curso podrá interponerse contra el acta en la que conste la di- ligencia de embargo.

Al efecto, el ordenamiento tributario regula en su ar tículo 157 los bienes que quedan exceptuados de embargo; y en - cuanto a los actos de imposible reparación material, puede con- siderarse que son aquellos cuya ejecución impedirá que las co-- sas vuelvan al estado que guardaban antes de llevarse a cabo és ta.

Por otra parte, respecto a la misma causal de proce-- dencia que se analiza, si se trata de violaciones cometidas en- el procedimiento coactivo, con posterioridad a la convocatoria- a remate en primera almoneda, o cuando se trate de la venta de bienes fuera de subasta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 192 del Código de la materia, el recurso se intentará-

contrá la resolución que finque el remate.

TERCER SUPUESTO DE PROCEDENCIA

Finalmente, acerca de la tercera causal de procedencia del recurso que se analiza, el Código Tributario distingue dos - supuestos en los que quedaron comprendidos los que anteriormente correspondían a la procedencia de los recursos administrativos - de oposición de tercero y de reclamación de preferencia, establecidos en el Código Fiscal de 1966, abrogado el 31 de diciembre - de 1982. El primero, cuando los actos administrativos dictados - en el procedimiento administrativo de ejecución afecten los int - reses de un tercero que afirme ser propietario de los bienes o - negociaciones embargados, o titular de los derechos embargados, - y el segundo, cuando un tercero afirme tener derecho a que los - créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales fe - derales, estableciendo al efecto el propio Código Tributario Fe - deral en su artículo 149 los créditos que serán preferentes a - los del Fisco Federal.

Este último supuesto, concretamente se actualiza cuan - do habiéndose practicado un secuestro administrativo para garan - tizar adeudos fiscales, un tercero que a su vez tenga créditos - en contra del mismo deudor, garantizados con los mismos bienes, -

solicita se le reconozca su derecho preferente, esto es, que con el producto que se obtenga del remate, se le paguen primeramente sus créditos y sólo si hay remanente, se cubran con éste los créditos a favor del Fisco.

Es de hacerse notar que dentro de un mismo procedimiento ejecutivo, se pueden presentar varios terceristas alegando la preferencia de sus créditos, en cuyo caso, si los créditos de - dos o más de ellos se declaran preferentes a los créditos fiscales y el producto del remanente no alcanzare a cubrir todos, se determinará jurídica-mente, a quien deberá ser entregado éste, - no debiendo en ningún caso la autoridad fiscal resolver sobre la preferencia de los créditos entre los terceristas, sino solamente en relación con los créditos fiscales.

En el primer caso, cuando el recurso se interponga por el que afirme ser propietario, se podrá hacer valer éste en - cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen - fuera de subasta los bienes embargados, o se adjudiquen éstos a favor del Fisco Federal, mientras que en relación a la oposición en que se alegue la preferencia conforme a lo expuesto, el recurso se hará valer en cualquier tiempo, hasta antes de que se haya aplicado el producto del remate a cubrir el importe del crédito fiscal y sus accesorios legales.

La razón de que no se haya fijado un plazo determinado

para la interposición del recurso de oposición en estos casos, nique deba estarse a la regla general consignada en el artículo 121 del Código Fiscal Federal para tal efecto, radica en que los terceros, al resultar ajenos al procedimiento de ejecución no tienen conocimiento de los actos relativos a éste, puesto que no le son notificados y por consecuencia no corren plazos en su contra.

A fin de acreditar la circunstancia que en cada caso se haga valer, bien sea la propiedad o titularidad de un tercero sobre los bienes embargados, o el derecho de un tercero a -- que se le cubran los créditos a su favor con preferencia a los del Fisco Federal, será necesario acompañar al escrito de interposición del recurso los documentos públicos que acrediten la propiedad de los bienes o titularidad de los derechos embargados, así como la circunstancia de que no es la persona contra quien se despachó la ejecución, o en su caso, las constancias y documentos que acrediten el carácter de acreedores del ejecutado, así como las idóneas para demostrar su preferencia y la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque.

Sobre el tema analizado en el presente apartado, me resta agregar que el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo será improcedente cuando no se reúna alguno de los supuestos regulados por el Código Tributario, ya mencionados, así como cuando se discuta en el mismo recurso la validez del acto

administrativo en que se haya determinado el crédito que se exige, según lo dispone el artículo 126 de este mismo cuerpo legal.

Esta disposición es congruente, ya que si la interposición del recurso en comentario presupone la existencia de un crédito fiscal firme por haberse consentido por el contribuyente - obligado al no impugnarlo mediante los medios de defensa legal establecidos, o bien por virtud de una resolución confirmatoria de la autoridad competente derivada de un procedimiento de impugnación seguido en contra de la legalidad de éste, no debe -- ser materia de discusión la validez del mismo en el recurso contra el procedimiento coactivo, en el que debe concretarse la autoridad encargada de resolverlo, a determinar si el crédito se puede exigir, si no se puede exigir por una cantidad inferior a la requerida o si se debe proceder a la reposición del procedimiento.

c. AUTORIDADES COMPETENTES PARA SU TRAMITE Y RESOLUCION.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 144 fracción - II del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 24 de Agosto de 1983, resultan competentes para - tramitar y resolver el recurso administrativo de oposición al - procedimiento de ejecución las siguientes:

A.- La Procuraduría Fiscal de la Federación o las -- Subprocuradurías Fiscales Regionales, en su caso, cuando se ha ga valer la prescripción de los créditos fiscales como forma - de extinción de los mismos.

B.- La unidad administrativa de la Secretaría que ha ya procedido a la determinación del crédito impugnado, o las - autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas con fundamento en los convenios o acuerdos de coordinación re spectivos, cuando se haga valer cualquier otro medio de extin - ción del adeudo, o se alegue que su monto real es inferior al exigido en el procedimiento.

Si además de estos supuestos, se hace valer la pres- cripción del crédito fiscal, conocerán del recurso dichas uni- dades administrativas.

C.- Serán competentes las oficinas ejecutoras cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley, o que se afecta el interés jurídico - de terceros en los casos que señala el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto al tema que nos ocupa, se aclara en el últi mo párrafo del citado numeral 144, fracción II, que cuando se alegue que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a las -

disposiciones legales respectivas y además la prescripción del crédito fiscal que se exige o algún otro medio de extinción de éste, conocerán del recurso las unidades administrativas que hayan procedido a la determinación del crédito impugnado o las entidades federativas coordinadas.

Por otra parte, la facultad de tramitar y resolver lo concerniente al recurso administrativo de oposición al procedimiento de ejecución conferida a la Procuraduría Fiscal de la Federación, deriva, además de la disposición señalada, del artículo 10 del propio Reglamento, ya que en éste se dispone que competirá al Procurador Fiscal, entre otras, la facultad de resolver los recursos administrativos de su competencia.

También el artículo 133 del Reglamento Interior de la Secretaría, al señalar las atribuciones de las Administraciones Fiscales Regionales que podrán ser ejercidas por conducto de los funcionarios autorizados, alude a dicha facultad en su fracción XXIV.

En relación a la competencia que se asigna a las Oficinas Federales de Hacienda Principales, Subalternas y Agencias para la tramitación del recurso que se analiza, deriva también del artículo 134, fracción XXII, al disponer éste que competarán a las autoridades señaladas dentro de su circunscripción territorial que a cada una corresponda, resolver los recursos admi - -

nistrativos de su competencia.

Por otra parte, las facultades consignadas en forma genérica en los artículos 133 fracción XXIV y 134 fracción XX se delega mediante el Acuerdo número 101-620, en los titulares de las Administraciones Fiscales Regionales conforme al artículo 2o. y en los titulares de las Oficinas Federales de Hacienda, en los términos del apartado F de este propio numeral, por lo que debe entenderse interpretado éste en relación con el citado artículo 144 del Reglamento Interior de la Secretaría, que en forma específica y en los términos anteriormente señalados otorga la facultad relativa a tramitar y resolver el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo.

De todas las disposiciones anteriores analizadas en relación con el referido numeral 144, deriva la facultad de las autoridades que se han mencionado para tramitar y resolver este recurso, las cuales deberán ajustarse a las reglas de competencia que fijan los artículos 9o. y 12 del Acuerdo Delegatorio número 101-285 que continúan vigentes, según lo dispuesto por el artículo 5o. Transitorio del Acuerdo número 101-620 de 3 de julio de 1984, interpretado a contrario sensu.

d. INTERPOSICION, TRAMITE Y RESOLUCION DEL RECURSO

El recurso de oposición al procedimiento ejecutivo se encuentra sujeto en cuanto a su interposición, trámite y resolución, a los mismos requisitos señalados en el capítulo II relativo al recurso de revocación, excepto en determinados aspectos a los que enseguida me refiero y que por la naturaleza propia del recurso en comentario, quedan fuera de las reglas generales que se establecen respecto a los procedimientos administrativos de impugnación.

En relación a la interposición de los recursos administrativos, el artículo 120 párrafo 2º del Código Fiscal de la Federación, establece que el escrito respectivo se presentará dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado, sin que la interposición de éstos se condicione más que al cumplimiento de los requisitos prescritos para tal efecto.

No obstante, en relación al recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, se observa de la lectura al numeral 127 del citado ordenamiento, que su interposición se encuentra condicionada a la realización de ciertos actos durante dicho procedimiento, en razón de que determina que las violaciones cometidas en el propio procedimiento antes de la etapa del remate, solo podrán hacerse valer hasta el momento en que se efec--

tué la convocatoria en primera almoneda, excepto cuando se trate de un acto sobre bienes legalmente inembargables o de un acto de imposible reparación material, caso en el que el recurso podrá hacerse valer contra el acta en que conste el embargo. - Lo anterior, es incongruente ya que si el deudor contra el que se hubiese iniciado procedimiento ejecutivo se ve afectado por el incumplimiento de determinadas formalidades, ya sea en la diligencia de requerimiento, en la fase del embargo o en cualquier otro momento del procedimiento hasta antes de la etapa del remate, siempre que no se trate de los casos que exceptúa el mismo numeral 127, no puede estimarse que éste quede obligado a las consecuencias que produzca el acto no ajustado a las disposiciones legales, hasta llegar al remate de los bienes, ni a soportar en su perjuicio las diligencias y actuaciones que deriven del acto que se estima ilegal, hasta el momento del remate.

En cuanto a la diligencia de requerimiento de pago como medio de iniciación del procedimiento ejecutivo, cuando ésta no se ajusta a las disposiciones legales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado el siguiente criterio:

FACULTAD ECONOMICO COACTIVA.- La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio, de los ar

títulos 14 y 16 de la Constitución.- Semanario Judicial de la -
Federación.- Tomo XXV, página 1690.

Acorde con el criterio anterior, procederá el Juicio-
de Amparo por violación directa a las garantías constituciona--
les, contra el acto mismo del requerimiento y contra los actos-
que se efectúen con posterioridad a éste.

Cabe señalar que otro caso de excepción que se presen-
ta en el recurso de oposición en relación con la regla general-
que establece el plazo para la interposición de los recursos ad-
ministrativos, es el siguiente:

Cuando el recurso se promueva por un tercero o extra-
ño al procedimiento que afirme ser propietario de los bienes o-
titular de los derechos embargados, o por un tercero que afirme
tener derecho a que los créditos que tenga contra el deudor eje-
cutado se cubran preferentemente a los del Fisco Federal. En -
ambos supuestos la interposición del recurso de oposición por -
parte de éstos no se sujeta al plazo de 45 días ni a ningún - -
otro, sino que se les otorga a los terceros que resulten afecta-
dos la posibilidad de intentar en cualquier tiempo el recurso -
de referencia, siempre que sea hasta antes de que se finque el
remate, se enajenen los bienes embargados o se adjudiquen éstos
a favor del Fisco Federal en el primer caso, o hasta antes de -
que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito-

fiscal adeudado y sus accesorios legales, en el segundo supuesto, es decir, cuando se alegue la preferencia respecto a los créditos a favor del Fisco.

La razón de que no se fije un plazo para la interposición del recurso de oposición en los casos señalados, es como ya se mencionó, que los terceros al resultar ajenos al procedimiento coactivo no tienen conocimiento de los actos que se realicen dentro de éste, ya que como no recaé en éstos el carácter de deudor no le son notificados y por consecuencia no pueden correr plazos en su contra.

En otro aspecto, se observa en relación a la fase de interposición del recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, que los legitimados para hacer valer este medio de defensa son: el contribuyente contra el que se hubiese despachado ejecución por adeudo propio, el tercero contra el que se haya fincado responsabilidad solidaria en el cumplimiento de una obligación fiscal exigida a través del procedimiento coactivo, una tercera persona ajena que no siendo aquella contra la que se despachó ejecución, afirme ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, así como el tercero que siendo acreedor del ejecutado, alegue tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los del Fisco Federal.

Por otra parte, la interposición del recurso de oposi

ción, a diferencia del de revocación, no es optativa para el -
afectado sino que se encuentra sujeto al principio de definiti-
vidad, por lo que este medio de defensa necesariamente deberá -
agotarse antes de acudir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal-
Fiscal de la Federación o a cualquier otra vía de impugnación,-
excepto cuando el acto de autoridad relativo al procedimiento -
ejecutivo importe una violación directa e inmediata a las garan-
tías constitucionales y no una mera infracción a las disposicio-
nes legales ordinarias, pues entonces el afectado podrá optar -
por acudir directamente al Juicio de Amparo para buscar el reme-
dio legal a la situación que le perjudica.

Sobre el particular, el destacado administrativista -
Héctor Fix Zamudio (40), ha sostenido que para que pueda consi-
derarse obligatorio el agotamiento de los recursos administrati-
vos, entre otros requisitos, es necesario que se establezca la-
suspensión del propio acto con motivo de la interposición del -
recurso; no debiendo exigir la ley administrativa mayores requi-
sitos que los que establece la Ley de Amparo para conceder la -
suspensión definitiva del propio acto administrativo.

Fuera de las limitaciones que se establecen para la -
interposición del recurso de oposición y de la obligación que -
se impone respecto al mismo en el sentido de que deberán agotar-
se previamente al juicio de nulidad, los demás requisitos que -
en forma general regula el Código Fiscal en relación a la fase-

40. Cfr.-Fix Zamudio Héctor.-Introducción al Estudio de los Re-
cursos Administrativos.-Estudios de Derecho Público Contem-
poráneo, U.N.A.M./FCE, México, 1972, pág. 217.

de interposición de los recursos administrativos, son completamente aplicables al de oposición al procedimiento ejecutivo. - Estos concretamente son los siguientes:

1. Señalar en el escrito respectivo los datos y requisitos a que aluden los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación.

2. Acompañar a dicho escrito, los documentos, constancias y pruebas que previene el numeral 123 del propio ordenamiento.

3. Otro requisito, aunque no se previene en forma expresa en el Código invocado, es que el recurso opositivo se adicue a alguno de los supuestos de procedencia que enuncia el artículo 118 del mismo Código.

En cuanto a la autoridad ante la que debe presentarse el escrito de interposición del recurso que se analiza, no rige la regla general consignada en el precepto 121 del ordenamiento de la materia, ya que existe disposición específica que determina que el recurso de oposición al procedimiento coactivo se hará valer ante la oficina ejecutora.

Pasando a otro punto, cabe señalar que la tramitación y resolución del recurso administrativo de ejecución deberá rea

lizarse conforme a las reglas contenidas en la Sección Quinta, - Capítulo I del Título V, relativo a los Procedimientos Administrativos.

En este sentido, podemos afirmar que agotada la substanciación del recurso por la autoridad competente para ello, - de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los Acuerdos Delegatorios de Facultades respectivos, deberá dictarse resolución y notificarse al recurrente. La resolución que al efecto se emita no podrá determinar respecto a la validez del acto administrativo en que se determina el crédito fiscal cuyo cobro es exigido en el procedimiento ejecutivo, sino que ésta únicamente podrá versar sobre la validez de los actos realizados dentro de dicho procedimiento.

Por último, debe hacerse mención a la suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la interposición del recurso de oposición a éste, la cuál tendrá lugar siempre que se garantice el interés fiscal correspondiente, en alguna de las formas que previene el numeral 141 del ordenamiento que rige en la materia impositiva.

e. EFECTOS DE LA RESOLUCION RECAIDA AL RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Los efectos de la resolución que ponga fin al recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, podrán ser los siguientes:

1. Desechar por improcedente el recurso.
2. Dejar sin efectos el procedimiento ejecutivo.
3. Confirmar la validez del procedimiento ejecutivo.
4. Mandar reponer el procedimiento ejecutivo.

El desechamiento a que se alude en el primer punto, - tendrá lugar cuando el recurso intentado no se adecúe a alguna de las causales establecidas en el artículo 118 del Código Fiscal Federal para su procedencia, así como cuando se discuta en el mismo recurso de oposición la validez de la resolución en - que se haya determinado el crédito fiscal exigido mediante el - procedimiento coactivo.

El efecto del desechamiento del recurso será que se - continúe hasta su conclusión dicho procedimiento de cobro, si -

éste se hubiese suspendido con motivo de la interposición del recurso, a solicitud del interesado previa la garantía del interés fiscal, en cuyo caso la autoridad ejecutora deberá reanudar el procedimiento a partir de la fecha en que tenga conocimiento de la resolución al recurso, cuando ésta no hubiese sido la encargada de resolverlo.

Por otra parte, procederá dejar sin efectos el procedimiento de ejecución cuando el recurrente demuestre a la autoridad competente que el crédito que se le exige mediante éste se ha extinguido en alguna de las formas que quedaron señaladas en el inciso c) del presente capítulo.

La resolución en el sentido anterior originará que se suspenda definitivamente el procedimiento de cobro, y la anulación de los actos que ya se hubiesen efectuado por la autoridad ejecutora con motivo de la iniciación de dicho procedimiento.

Además, la declaratoria que deje sin efectos el procedimiento coactivo, traerá como consecuencia la incobrabilidad de los gastos de ejecución causados por este procedimiento, ya que dichos gastos de ejecución no constituyen un crédito fiscal independiente del principal, sino que vienen a ser accesorios legales de este último, derivados precisamente del procedimiento de cobro seguido contra el crédito fiscal principal, por lo que si dicho procedimiento dentro del cual se han originado los

gastos de ejecución se deja sin efectos por resolución de la autoridad administrativa, obviamente que no habrá lugar al pago de estos gastos.

La resolución que se dicte en el recurso de oposición será en el sentido de confirmar la validez del procedimiento ejecutivo cuando el recurrente no logre demostrar que éste se ha realizado sin ajustarse a las disposiciones legales, o cuando no compruebe que el crédito exigido mediante éste se encuentra extinguido, tratándose del recurso hecho valer por el directamente obligado a pagar dicho crédito.

El efecto de la declaración de validez del procedimiento coactivo, será que éste se lleve a cabo hasta su total conclusión, a fin de hacer efectivo el crédito a favor del Fisco, y por consecuencia el pago de los gastos de ejecución y demás accesorios legales que se hubiesen causado.

Al igual que en el desechamiento, si se hubiese suspendido el procedimiento ejecutivo a solicitud del recurrente, previa la garantía del interés fiscal, la autoridad ejecutora procederá a reanudar la tramitación del mismo.

En el caso de que el recurso se haya interpuesto por un tercero que afirme ser propietario o titular de los bienes o derechos embargados, el efecto de la resolución confirmatoria -

del procedimiento será específicamente respecto al embargo, es decir, si no acredita el recurrente su legítima propiedad, la autoridad que conozca del recurso procederá a confirmar la validez del embargo efectuado por la autoridad ejecutora originando ello como consecuencia, la continuación del procedimiento coactivo.

Finalmente, la resolución que recaiga al recurso materia de estudio, será para el efecto de mandar reponer el procedimiento de ejecución, cuando el recurrente que tenga el carácter de deudor en el procedimiento ejecutivo, demuestre que éste no se ha realizado con sujeción a las normas que señala el Código Fiscal Federal.

En este caso, la consecuencia será anular todas las actuaciones posteriores a la diligencia en que se hubiesen cometido las violaciones hechas valer, por lo que el procedimiento se mandará reponer a partir de la actuación inmediata anterior a ésta.

La resolución que se dicte en este sentido no podrá afectar la procedencia misma de la ejecución, únicamente la reposición del procedimiento.

Tratándose de la oposición al procedimiento por parte del tercero que afirma ser propietario de los bienes o titular-

de los derechos embargados, la resolución recaída a éste en el sentido de dejar sin efectos el embargo por haberse acreditado la propiedad o titularidad y la circunstancia de no ser la persona contra la que se despachó la ejecución, traerá como consecuencia la reposición del procedimiento ejecutivo a partir de la diligencia en que se hubiere efectuado ésta.

Para concluir el tema, es conveniente aclarar que en el caso de que el recurso materia de estudio, se interponga por un acreedor del ejecutado alegando su preferencia sobre los créditos a favor del Fisco, la resolución podrá ser en el sentido de declarar preferente el derecho del Fisco Federal y por ende, la validez del procedimiento ejecutivo, o bien la preferencia del recurrente cuando acredite su derecho.

CAPITULO IV

TRAMITE DE LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

a. ASPECTOS GENERALES DE LAS NOTIFICACIONES.

Con objeto de lograr un mejor entendimiento respecto a la naturaleza jurídica de que goza el trámite de la impugnación de las notificaciones en el ámbito Tributario Federal, que quedó fusionado al medio de defensa principal, y a fin de precisar los requisitos y el procedimiento a que se encuentra sujeto, así como los efectos que producirá la resolución que recaiga al mismo, se apuntan en primer término algunos aspectos generales de las notificaciones.

Cabe destacar sobre el tema que nos ocupa, que la notificación es un concepto eminentemente procesal que puede definirse en términos generales como la acción de comunicar algo que tendrá efectos en el campo del Derecho. De este modo, el término abarca la comunicación de cualquier acto o aviso que se de en el desarrollo de un proceso.

Así, el procesalista Cipriano Gómez Lara (41) expresa que "Las notificaciones en general son todos aquellos procedimientos, formas o maneras a través de los cuales el Tribunal ha ce llegar a los particulares, partes, testigos o peritos, etcétera, noticia o conocimiento de los actos procesales, o bien presume que tales noticias les han llegado a dichos destinatarios o les da por enterados formalmente".

41. Gómez Lara, Cipriano.-Teoría General del Proceso.-Textos Universitarios.-México, 1976, la. Edición.-pág. 241.

Ubicándonos en el Derecho Procesal Fiscal, tenemos que a los actos de comunicación se les denomina notificaciones, por lo que puede considerarse a los actos de comunicación como el género y a las notificaciones como una de sus especies.

Respecto a la notificación en el proceso tributario, - Gonzalo Armienta Calderón (42) nos dice que "es el acto por medio del cual y en la forma prevista por la ley se hace del conocimiento de una persona (parte o terceros) el contenido de una resolución o bien, la realización de un acontecimiento con relevancia en el proceso".

Para Calos García Oviedo, (43) refiriéndose a la notificación del acto administrativo, "es simple modo de autenticar el conocimiento o posibilidad de él del interesado, que se exige para las resoluciones que imponen cargas o registren derechos". - Además, considera este autor que la notificación no afecta a la efectividad del acto, que en todo caso, se inicia en el instante de la producción, sino que condiciona la efectividad del mismo cuando es susceptible de impugnación o la exigibilidad de actuaciones que han de seguir a la declaración de su obligatoriedad".

Por tanto, conforme a lo expuesto, podemos definir a la notificación en el ámbito tributario, como el acto jurídico -

42. Armienta Calderón, Gonzalo.-Derecho Procesal Fiscal.-México, 1977.-pág. 293.

43. García Oviedo, Carlos.-Derecho Administrativo, Sexta Edición, por Enrique Martínez Useros.-Ed. E.I.S.A.-Pizarro, Madrid.-1957, pág. 144.

mediante el cual se dá a conocer a una persona determinada, con las formalidades previstas por la ley, una resolución o determinación de la actividad hacendaria, sea que se produzca ésta dentro de un procedimiento o fuera de él.

Ahora bien, en cuanto al objeto de la notificación, - éste lo constituye el acto o resolución que por su trascendencia dentro o fuera del procedimiento administrativo, debe ser conocido por el sujeto destinatario.

El objeto esencial de la notificación es permitir que el destinatario de una resolución o determinación de la autoridad, susceptible de afectar los intereses de éste, conozca su contenido para que tenga la posibilidad de recurrir a los medios de defensa que la Ley otorga en cada caso concreto.

REQUISITOS DE LAS NOTIFICACIONES

Estos alcanzan una vital importancia, ya que la validez o nulidad de las notificaciones depende de que se cumplan o no tales requisitos exigidos por las normas legales.

1. REQUISITOS SUBJETIVOS.- Se consideran bajo este rubro a los sujetos activo y pasivo que intervienen en el acto-

de la notificación. Así, en la práctica de las notificaciones intervienen varios sujetos activos como también pueden existir varias personas en la actividad pasiva.

Como sujetos activos se comprende al titular del órgano que ordena la notificación, y al sujeto que la realiza materialmente, o sea aquella persona que su actividad la encamina a obtener el resultado que se pretende.

El sujeto que ordena la notificación es el titular del órgano que actuó en la etapa procesal o fase del procedimiento en que se produce o verifica el acto materia de la notificación.

Ejecutores materiales del acto vienen a ser los actuarios o notificadores de las Oficinas Federales de Hacienda. - - Tratándose de las notificaciones que se realizan directamente en las oficinas administrativas de las autoridades fiscales, - tendrá el carácter de ejecutor material el titular de la unidad administrativa que ponga en conocimiento del interesado el acto o resolución de la autoridad.

Tienen carácter de sujeto pasivo tanto el sujeto destinatario como el sujeto receptor, que pueden coincidir o no en la misma persona, según el medio de notificación que se realice en el caso concreto.

Se entiende por sujeto destinatario a la persona a quien se dirige el acto o resolución objeto de la notificación.

Pueden también ser sujetos destinatarios de las notificaciones, los órganos o entidades del Estado a quienes afecte la realización del acto.

Por sujeto receptor, debe entenderse que es aquél con quien se entiende directamente la notificación, es decir, quien la recibe físicamente. Puede ser éste el directamente interesado, o una persona distinta en caso de que no se encuentre al interesado.

2. REQUISITOS OBJETIVOS.- Son las diversas formas mediante las que se practican las notificaciones, sea personalmente, por correo certificado con acuse de recibo, por correo ordinario, por edictos y por estrados.

PROPOSITOS DE LAS NOTIFICACIONES

1. Poner en conocimiento del destinatario el contenido de una resolución o determinación de la autoridad, proporcionándole de esta manera, la oportunidad de defenderse si es que le causa perjuicio.

2. Hacer constar por parte de la autoridad que el acto o determinación efectivamente se hizo del conocimiento del interesado.

PRINCIPALES EFECTOS QUE TRAEN APAREJADAS LAS NOTIFICACIONES

1. Que el sujeto destinatario, los terceros en su caso o cualquier persona a quien pudiera afectársele en sus derechos, tengan conocimiento del acto dictado por la autoridad.

2. Que sea punto de partida para el ejercicio de los derechos o cumplimiento de las obligaciones que impone el acto o determinación que se comunica.

3. Fijar la fecha de inicio y terminación de los plazos que se establecen para el ejercicio de los medios de defensa que se otorgan a los administrados.

SURTIMIENTO DE LOS EFECTOS DE LAS NOTIFICACIONES

Conforme a lo dispuesto por el artículo 135 del ordenamiento que rige en materia impositiva, las notificaciones de los

actos administrativos dictados por las autoridades hacendarias, surtirán sus efectos al día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, salvo en el caso que exista manifestación del interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, ya que tal manifestación surtirá efectos de notificación desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, siempre y cuando ésta sea anterior a la fecha en que debiera surtir efectos la notificación formalmente realizada.

Como la efectividad de los actos administrativos está condicionada a la notificación de los mismos, aún cuando éstos sean perfectos desde el momento de su emisión, viene a ser de suma importancia el determinar cuando se considera legalmente realizada una notificación, y esto es hasta que haya surtido sus efectos.

Este criterio es sostenido por el Poder Judicial Federal al establecer lo siguiente:

NOTIFICACION, SURTIMIENTO DE EFECTOS DE LA.- El surtir efectos una notificación forma parte de ésta en su perfeccionamiento, así que mientras una notificación no haya surtido efectos, en los términos de la ley respectiva, no se pueden legalmente computar los términos que la ley concede para la interposición de los recursos. Es decir, una notificación se tiene -

por legalmente hecha cuando ha surtido efectos, y es a partir-- de entonces que el notificado está en aptitud de intentar con-- tra la resolución mandada notificar, los recursos o medios de - defensa que la ley autorice. Amparo en Revisión 569/73.--Jesús- Estrada Camacho y Coags.- 5 de octubre de 1972. Unanimidad de - votos.- Ponente: Angel Suárez Torres, Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Informe 1973.- Tercer Tribunal Colegiado del Pri- mer Circuito en Materia Administrativa.

FUNDAMENTO LEGAL DE LAS NOTIFICACIONES

El artículo 16 Constitucional consagra además de la ga rantía de legalidad que hace referencia a las nociones de funda- mentación y motivación, la garantía de seguridad jurídica confor- me a la cual todo acto autoritario de molestia en los bienes que tutela el propio numeral, debe derivar siempre de un mandamiento escrito de autoridad competente.

Además, para que se satisfaga la garantía formal del - mandamiento escrito, considera el Doctor Ignacio Burgoa que no - basta que éste se emita para realizar algún acto de molestia, si no que es menester que al particular afectado se le "comunique o se le dé a conocer", pudiendo ser esta comunicación o conoci- - miento, anteriores o simultáneos a la ejecución del acto de mo--

lestia.

Por tanto, es precisamente en la garantía de seguridad jurídica donde radica el fundamento legal de las notificaciones, ya que su incorporación en nuestra Ley Fundamental, persigue el logro de una verdadera justicia como principal postulado de todo Estado de Derecho, de la cual no podría hablarse si no se dá a conocer a los administrados el contenido de los actos que a ellos se dirigen para que estén en posibilidad de ejercer los medios de defensa que la Ley les otorga.

El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el criterio anterior al señalar lo siguiente:

"El artículo 16 de la Constitución General de la República en su parte inicial, declara que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; la garantía de administración de justicia que pretendió establecer el Estado al crear el Tribunal Fiscal, no sería eficaz si al notificarse a los particulares las resoluciones que les afecten, no se les diere conocimiento exacto de los motivos y fundamentos de tales resoluciones, pues de otra suerte no podrían ejercitar en debida forma su derecho de defensa; por cuyo motivo debe declararse la nulidad de la no-

tificación, para el efecto de que la resolución recurrida sea notificada al actor dándole conocimiento preciso de su contenido".

Finalmente, en cuanto a la práctica de las notificaciones de los actos administrativos dictados en el ámbito tributario, se contienen en el Código de la materia diversas disposiciones relativas a las formalidades que deben acatarse, separándolas en dos grupos. El primero se refiere a la fase oficiosa del procedimiento administrativo, y el segundo al procedimiento contencioso-administrativo que se sigue ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por tanto, las notificaciones por parte de las autoridades administrativas deben efectuarse conforme a lo que establecen dichas disposiciones contenidas específicamente en los artículos 136 a 140 del Código Tributario Federal, ya que la práctica de éstas fuera de los días y horas hábiles o de los legalmente habilitados como tales, y en general la inobservancia de las formalidades a que se encuentran sujetas, puede provocar la nulidad de las mismas.

De esta manera, si el notificado de alguna resolución administrativa emitida por una autoridad hacendaria estima que no había sido realizada conforme a la Ley, podía acudir a impugnarla de acuerdo con las disposiciones vigentes hasta el

pasado 14 de enero de 1988, ante el órgano administrativo competente a través del recurso administrativo de nulidad de notificaciones, excepto cuando ya se hubiese iniciado juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, caso en el cual la impugnación correspondiente debería hacerse valer mediante ampliación de la demanda en el propio juicio.

Actualmente, el recurso administrativo de nulidad de notificaciones que se encontraba previsto con tal carácter hasta el pasado 14 de enero de 1988, en que se suprimió como recurso con motivo de la publicación en el Diario Oficial de la Federación el 5 del mismo mes y año, del Decreto por el que se re~~forma~~forma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación; por lo que acorde con las adiciones y reformas contenidas en dicho Decreto, los afectados por un acto de notificación realizado en contravención a las disposiciones legales aplicables, podrá intentar el trámite de impugnación de las mismas ante la propia Administración Pública, previsto en la Sección Cuarta del propio Código Tributario Federal, sujetándose para tal efecto a las formalidades que se analizan en los incisos subsecuentes.

b. PROCEDENCIA DE LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 129, cont~~g~~g

nido en la Sección Cuarta, del Código Fiscal de la Federación, - procederá a impugnar la notificación de un acto administrativo - cuando se alegue que no se llevó a cabo tal notificación, o - - cuando se alegue que se realizó ilegalmente, siempre que se trate de alguno de los actos recurribles, conforme a los artículos 117 y 118 del propio ordenamiento.

Al respecto, es preciso destacar que para determinar - cuándo estamos en presencia de una notificación ilegal por no - haberse realizado la misma conforme a las disposiciones jurídi- cas aplicables, es necesario en primer término hacer mención a las formalidades establecidas para la práctica de las notifica- ciones en el ámbito tributario federal, a cuyo efecto partire-- mos de lo dispuesto por el artículo 134 del ordenamiento invocado que regula los siguientes tipos de notificación:

A. PERSONALMENTE O POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE- DE RECIBO.- Cuando se trate de citatorios, requerimientos, solici tudes de informes o documentos y de actos administrativos que pueden ser recurridos.

B. POR CORREO ORDINARIO O POR TELEGRAMA.- Cuando se - trate de actos distintos a los ya señalados.

C. POR ESTRADOS.- En los casos que señalen las leyes fiscales y el propio Código Tributario Federal.

D. POR EDICTOS.- Unicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca el representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

Ahora bien, las formalidades que deben acatarse durante la práctica de las notificaciones, en alguna de las formas - sea el tipo de notificación de que se trate de acuerdo con los - ya enunciados, se derivan de las disposiciones legales contenidas en el Código Fiscal, en el Capítulo II del Título V relativos a los Procedimientos Administrativos, y de los distintos criterios emitidos por las autoridades hacendarias, y son las siguientes:

NOTIFICACIONES PERSONALES

Las notificaciones en forma personal, tratándose de - los casos que señala el citado artículo 134 en su fracción I, se pueden realizar en las oficinas de las autoridades fiscales cuando comparezca a darse por notificado del acto el interesado a - quien se dirige, su representante legal, o en su caso la persona que hubiese autorizado para recibirlas en su nombre, en los términos del artículo 19 del Código de la materia.

En este caso, la diligencia se entenderá con el que comparezca ante la autoridad hacendaria, debiendo el titular del órgano que materialmente efectúa la notificación, asentar la razón correspondiente, en la que deberá señalar la fecha en que se realiza, el nombre de la persona con quien se entiende y los datos del documento con que se identifica, recabándose para constancia la firma del notificado a quien se le entregará el documento original en que se contiene la resolución que se dá a conocer.

Las notificaciones personales se pueden realizar también a través de los notificadores de las Oficinas Federales de Hacienda, en el domicilio fiscal del destinatario, debiéndose tener como tal el último que se hubiese manifestado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, o también en el domicilio que se hubiese señalado a la autoridad hacendaria para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Este tipo de notificación realizada a través de los notificadores-ejecutores, debe también entenderse con el interesado a quien se dirige el acto, o en su caso con el representante legal de éste o con la persona que hubiese designado para oír y recibir notificaciones, siempre que acrediten su persona-

lidad, en términos del citado artículo 19 del Código Tributario.

Si la diligencia de notificación se realiza con cualquiera de éstos, al constituirse el notificador en el domicilio señalado, él mismo deberá asentar en el acta correspondiente el nombre de la persona con quien se haya entendido la diligencia y el carácter con que se ostenta cuando no sea el destinatario del acto, así como la fecha en que se realiza, recabándose en la misma constancia la firma del notificado, a menos que se niegue a firmar, caso en el cual se hará constar también tal circunstancia.

Además, a la persona con quien se entienda la diligencia, deberá el notificador, entregarle el documento que se notifica, anotando razón de ello, con lo cual se tendrá por hecha la notificación.

No obstante, si el notificador no encuentra en el domicilio a la persona a quien debe notificarse, a su representante legal o a la persona facultada para ello, el Código Tributario autoriza en su artículo 137 para que en el mismo domicilio se le deje citatorio al interesado para que espere a una hora determinada del día hábil siguiente siempre que la notificación se refiera a actos relativos al procedimiento administrativo -

de ejecución, y en los demás casos para que acuda a notificarse a las oficinas de las autoridades fiscales, dentro del plazo de seis días. Debe entenderse que dicho plazo se computará a partir del día siguiente a la fecha del citatorio.

Del acto relativo a la entrega del citatorio se asentará constancia en la que aparezca la fecha de tal diligencia, el nombre de la persona que recibió el citatorio y su firma, o en su caso la razón de que se rehuzó a firmar.

Cuando el citatorio se haya dejado para que espere a una hora determinada del día hábil siguiente y no cumple el destinatario o su representante legal, la diligencia podrá entenderse con quien se encuentre en el domicilio correspondiente, o en su defecto con un vecino, acorde con lo dispuesto por el artículo 137, segundo párrafo del ordenamiento invocado, debiéndose dejar al notificado el documento a que se refiera la notificación.

En este último caso el notificador asentará en la constancia de notificación, la fecha en que se realiza, la persona con quien se entiende recabando su firma, el carácter con que se ostenta cuando no sea el destinatario, y la circunstancia de que medió citatorio, así como el hecho de que se hizo entrega al notificado del documento cuyo contenido se comunica.

Finalmente, en relación a los casos en que no se atiende al citatorio que se hubiere dejado para que el destinatario de una resolución que deba practicarse en forma personal, acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales, el Código Tributario es totalmente omiso ya que no señala las consecuencias legales ni el procedimiento a seguir cuando se actualice este supuesto.

Como un caso de excepción a la regla genérica consignada en el artículo 136, párrafo segundo del Código Tributario, respecto a que las notificaciones personales efectuadas por los notificadores deben practicarse en el último domicilio señalado por el interesado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, puede considerarse y de hecho así se dá en la práctica, que este tipo de notificaciones, tratándose de personas no inscritas como contribuyentes ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procederá que se realicen en el domicilio que cualquier autoridad o dependencia tenga conocimiento de que corresponde a la persona que debe notificarse.

NOTIFICACIONES POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO

Este tipo de notificaciones procede como se dejó esta-

blecido, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que pueden ser recurridos.

La notificación por correo certificado debe efectuarse en el domicilio señalado en el documento objeto de la notificación, debiendo entenderse también al igual que las personales, con el interesado a quien se dirige el acto, o en su ausencia con su representante legal debidamente acreditado, o con la persona autorizada para recibir notificaciones, sólo que en este caso no se realiza por los notificadores dependientes de la autoridad fiscal, sino que la función recaé sobre un empleado del Servicio Postal. Este, al momento de practicar la notificación recabará el acuse correspondiente en el que debe contenerse la fecha en que se efectúa, el nombre de la persona con quien se entiende y el carácter de ésta cuando sea el destinatario, así como la firma de dicha persona, o en su caso la circunstancia de que se negó a firmar, debiéndosele entregar el documento en que se contiene la resolución objeto de la notificación.

El acuse correspondiente deberá entregarse al remitente que en el caso será la autoridad fiscal que haya ordenado la notificación, para que así ésta tenga constancia de la fecha en que fue practicada.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación ha - sostenido lo siguiente:

"NOTIFICACION POR CORREO CERTIFICADO.- Para acreditar la fecha de la misma, es menester que haya el acuse de recibo correspondiente, por lo que no basta la certificación de la Oficina Fiscal de haber sido hecha".

Finalmente, en relación a las formalidades ya enunciadas para la práctica de las notificaciones a través de la vía - postal, el Poder Judicial Federal ha sustentado el criterio que a continuación se transcribe:

"NOTIFICACION POR CORREO. De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 457, 468 y 483 de la Ley de Vías Generales de Comunicación, las piezas registradas deben entregarse al destinatario o a la persona que autorice por escrito; y en el caso de una sociedad, a su representante legal, de quien deberá recabarse el recibo en tarjeta especial - que será entregada al remitente. Por tanto, si - no aparece que el acuse de recibo de una notificación por correo, dirigida a una Sociedad Anónima, se encuentra firmado por el representante legal - de la empresa o por la persona autorizada para el efecto, sino por persona diversa, no puede esti--

marse legalmente válida tal notificación."

Amparo en Revisión 535/79. Kimberly Clark de México,-
S.A. 19 de julio de 1979. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos-
de Silva Nava. Secretaria: Leonor Fuentes Gutiérrez.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.-Informe 1979.
Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito en materia Admi-
nistrativa.

NOTIFICACIONES POR CORREO ORDINARIO O POR TELEGRAMA

Este tipo de notificaciones obviamente se realiza a -
través del Servicio Postal, y se efectúa en el domicilio señala-
do en el documento que se notifica. A diferencia de la notifi-
cación por correo certificado, en éstas no se recaba acuse de -
recibo sino que únicamente estará la autoridad a la manifiesta--
ción que bajo protesta de decir verdad formuló el destinatario-
respecto a la fecha de notificación de la resolución o acto ad-
ministrativo.

Como este tipo de notificaciones implicaría graves -
problemas a las autoridades hacendarias por no existir constan-
cia de la fecha en que se practican, se excluyen de éstas a los
requerimientos, citatorios, solicitudes y actos administrativos

que pueden ser recurridos, ya que todas estas actuaciones sujetan a la actividad del particular a un plazo determinado, por lo que debe necesariamente existir una fecha cierta de su notificación para poder hacer el cómputo del plazo en cada caso - concreto.

NOTIFICACIONES POR ESTRADOS

Acerca de este tipo de notificaciones, el Código Figcal consigna en su artículo 139 la forma en que deben realizarse, que será fijando durante cinco días el documento que se - pretende notificar, en un sitio abierto al público de las ofi-cinas de la autoridad que efectúe la notificación, dejándose - constancia de ello en el expediente respectivo. En estos ca-sos, aclara el numeral invocado que se tendrá como fecha de notificación la del sexto día hábil siguiente a aquél en que se-hubiera fijado el documento.

No obstante la disposición anterior, el Código de la materia no regula ningún caso en el que proceda efectuarse por estrados la notificación de una resolución administrativa.

NOTIFICACIONES POR EDICTOS

Este tipo de notificaciones procede según lo establece el Código Fiscal, cuando el destinatario del acto o resolución administrativa objeto de la notificación, hubiere fallecido y se desconozca al representante legal de la sucesión, o - - cuando hubiere desaparecido, sin que sea necesaria la declaración de ausencia conforme al Derecho Civil.

También procede en los casos en que se ignore el domicilio de la persona a quien se dirige la notificación o cuando éste o el de su representante legal no se encuentren en territorio nacional.

Los edictos han de ser publicados por tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República, debiéndose contener en éstos un resumen del acto que se notifica. En estos casos se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

La autoridad notificadora cuidará que los edictos que han de publicarse comprendan los datos necesarios que lleven al notificado al completo conocimiento del acto o resolución que -

se le hace saber, así como que las publicaciones de estos se hagan sin interrupción los tres días que señala el ordenamiento que rige la materia, debiendo recabar y agregar al expediente administrativo correspondiente, los ejemplares de los periódicos en que se hayan hecho las publicaciones.

El problema que se presenta respecto a estas notificaciones por edictos, estriba en determinar cuál o cuáles serían los periódicos de mayor circulación en la República para efecto de hacer las publicaciones, situación que queda a criterio de la autoridad notificadora.

En relación a este tipo de notificaciones, se dan casos en la práctica, tratándose específicamente de notificaciones de resoluciones determinantes de créditos, en que el monto de éstos es tan reducido que resulta incosteable y no permite resarcir los gastos de publicación, por lo que la autoridad antes de hacer las publicaciones de los edictos, procura hacer uso de los medios y recursos que están a su alcance para lograr la localización de los deudores a efecto de practicarles la notificación correspondiente.

Finalmente, en cuanto a las notificaciones a las autoridades éstas podrán hacerse por medio de oficios o por la vía telegráfica en casos urgentes.

Además de las formalidades enunciadas respecto a los distintos tipos de notificación que prevé el Código Fiscal, se establece en el artículo 13 de este mismo ordenamiento que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales -incluidas las notificaciones- deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, pudiendo la diligencia de notificación iniciada en horas hábiles, concluirse en hora inhábil sin que se afecte su validez.

Además, este mismo precepto en su párrafo segundo, autoriza a las autoridades fiscales, tratándose de la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución y de notificaciones, para habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días y horas inhábiles.

Además, toda actuación administrativa en materia de notificaciones debe entenderse con personas mayores de edad y capaces legalmente, de acuerdo con las disposiciones del Derecho Civil, de aplicación supletoria en materia fiscal.

Una vez expuestas las reglas y formalidades a que se encuentra sujeta la práctica de las notificaciones de los actos administrativos dictados por las autoridades hacendarias, se señalan a continuación algunas irregularidades que pueden presen-

tarse en éstas, mismas que pueden dar lugar a declaración de nulidad de las mismas, bien por el propio órgano administrativo - o por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando se acuda al juicio contencioso administrativo.

Tratándose de las notificaciones personales ante las - oficinas de las autoridades hacendarias, puede suceder que la no tificación correspondiente se entienda con una persona ajena al destinatario, carente de representación, y obviamente no se tendrá por practicada correctamente tal diligencia, lo que dará lugar a que sea impugnada la validez de la misma.

En las notificaciones personales por los ejecutores de las oficinas exactoras, pueden originarse también irregularidades, tales como que la diligencia la entiende el notificador al constituirse por primera vez en el domicilio del destinatario, - con una persona distinta de éste, sin representación legal y sin autorización para recibir notificaciones, no habiendo mediado ci tatorio como lo previene el Código Fiscal Federal.

También se dan casos en que el destinatario de la noti ficación cambia de domicilio fiscal sin haber dado aviso a la Se cretaria, y por tener conocimiento la autoridad hacendaria por - una situación de hecho del nuevo domicilio la diligencia se prac tica en éste, no obstante que no corresponda al domicilio que te nía manifestado para efectos del Registro Federal de Contribu--

yentes. Esta situación puede motivar que se impugne la nulidad de la notificación efectuada.

Al respecto, debe tenerse en cuenta el criterio que se ha seguido por las autoridades fiscales en el sentido de considerar que tratándose de instancias o procedimientos iniciados por un contribuyente, bastará para que se tenga por señalado domicilio para oír o recibir notificaciones, el hecho de que aparezca impreso en la promoción correspondiente un domicilio distinto al manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

Respecto a las notificaciones por correo certificado, son éstas las que más problemas originan en la práctica, ya que con frecuencia sucede que es extraviado o que no es devuelto por el Servicio Postal a la autoridad notificadora, el acuse de recibo correspondiente, o bien que no se contenga en éste la firma de la persona con quien se entendió la diligencia, ni la fecha en que fue realizada, caso en el que estaremos ante una notificación imperfecta.

Puede darse el caso también de que la firma que consta en el acuse de recibo no corresponda al destinatario, a su representante legal ni a persona autorizada para oír y recibir notificaciones.

En cuanto a las notificaciones por edictos, el probledo

ma que se presenta es que la publicación de éstos no se haga durante los tres días que señala el Código Fiscal, o bien que dichas publicaciones no sean en forma consecutiva.

Además, como la situación de determinar cual es uno de los periódicos de mayor circulación en la República para efecto de hacer las publicaciones, se deja a criterio de la autoridad, puede el destinatario del acto a quien se dirige la notificación, impugnarla alegando que no se dió cumplimiento a este requisito.

Para concluir si se presenta alguna de las irregularidades citadas o si se omite algún otro requisito que debiera reunirse en la práctica de las notificaciones de los actos de las autoridades hacendarias, el destinatario a quien le afecte la notificación mal efectuada podrá acudir a combatir su validez a través del trámite de impugnación correspondiente previsto en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

c. REQUISITOS PARA LA INTERPOSICION Y TRAMITE DE LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

Hasta el pasado día 14 de enero de 1988, se consideró como recurso administrativo la impugnación de las notificacio--

nes, sujeto a las formalidades y trámites establecidos en el Código de la materia; sin embargo, en cumplimiento al Programa de Simplificación Administrativa, el día 5 de enero de 1988, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

Mediante la publicación del Decreto de referencia el trámite de impugnación vigente, como se mencionó anteriormente, quedó fusionado al medio de defensa principal y de acuerdo con la Sección Cuarta, artículo 129, del Código Tributario, las formalidades y requisitos a que se encuentra sujeto son las siguientes:

El afectado por la notificación de un acto administrativo dictado en el ámbito tributario, practicada en forma indebida, o bien no realizada, podrá impugnar la validez de dicha notificación, siempre que se trate de los actos recurribles conforme a los numerales 117 y 118 del propio Código, es decir, que sean susceptibles de impugnarse vía recurso administrativo de revocación, o en su caso, del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las reglas siguientes:

Si el particular a quien se dirige la notificación afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la

diligencia de notificación, deberá hacerla valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, debiendo manifestar en el propio escrito de interposición del recurso de que se trate, la fecha en que conoció el acto administrativo correspondiente.

Es evidente, que tomando en consideración que únicamente subsisten previstos como recursos administrativos en el Código Fiscal Federal, el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y dada la naturaleza del citado en primer término, que es el único mediante el que podrá discutirse la validez del acto administrativo de que se trate, generalmente será éste en el que se haga valer la impugnación de la notificación del mismo.

Se establece asimismo en el citado artículo 129 del Código invocado, que si también se impugnara la validez del propio acto administrativo, los agravios para desvirtuar dicha validez, se harán valer conjuntamente con los que se formulan contra la notificación, debiendo expresarse en el mismo escrito de interposición del recurso.

Por otra parte, si el particular niega conocer el acto administrativo de que se trate, deberá manifestar tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo que proceda, ante la autoridad fiscal que sea competente para notificar di---

cho acto.

La regla antes enunciada, pugna por una parte con la disposición relativa a que el recurso administrativo se interpondrá ante la autoridad ejecutora, o que legalmente deba conocer del recurso, y por otra parte, es totalmente incongruente - en razón de que si el particular afectado niega que se haya realizado la notificación respectiva, y por consecuencia, desconoce el acto administrativo a él dirigido, es obvio que desconocerá asimismo cual es la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto.

No obstante, se establece en el mismo artículo 129 - del Código Tributario Federal, que la autoridad fiscal competente para realizar la notificación, dará a conocer al particular el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, entendiéndose que esto sucederá siempre y cuando efectivamente se haya realizado tal notificación, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en el que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona o personas facultadas para tal efecto.

En caso de que no haga alguno de los señalamientos anteriores, prescribe el mismo artículo 129 que la notificación correspondiente se hará por estrados.

Aún cuando la disposición en mención es omisa al res--

pecto, debe entenderse atendiendo a los principios de equidad y aplicación estricta de las normas en materia fiscal federal, - que previamente a realizarse por estrados la notificación respectiva ante la omisión de alguno de los requisitos mencionados, deberá requerirse al particular afectado para que cumpla con ellos, apercibiéndolo de realizar por estrados la notificación respectiva, ante el incumplimiento de los mismos, en el - plazo que para tal efecto se conceda.

El plazo legalmente establecido para impugnar la notificación de los actos recurribles, es de 45 días siguientes a - la notificación, mediante ampliación del recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación, o sólo la notificación.

Hecha valer la impugnación de la notificación de un - acto administrativo, la autoridad competente para resolver estudiará los agravios expresados contra la notificación previamente al examen de las argumentaciones hechas valer en contra del acto administrativo.

En cuanto a los documentos o pruebas que deberán anexarse al hacer valer el trámite de la impugnación de las notificaciones, las disposiciones legales aplicables son omisas al - respecto.

No obstante e independientemente que se cumpla con los requisitos y formalidades que se requieren según se trate del medio de defensa principal en el que se impugne la validez de la notificación de un acto administrativo, deberá acompañarse al escrito respectivo el documento en que conste el acto a que se refiere la notificación impugnada y la propia constancia de notificación, siempre que se alegue que sí fue practicada dicha diligencia aunque no correctamente; si por el contrario se manifiesta que no se realizó la misma, no deberá satisfacerse tal exigencia, así como cuando el afectado manifieste que no se le entregó la constancia de notificación respectiva.

En cuanto a las pruebas que se ofrezcan en el trámite de impugnación de las notificaciones, deberán ser las idóneas para demostrar que efectivamente la notificación se efectuó en contravención a las disposiciones legales, o bien que no se practicó.

d. EFECTOS DE LA RESOLUCION RECAIDA AL TRAMITE DE LA IMPUGNACION DE NOTIFICACIONES

En cuanto a los efectos que producirá la resolución recaída al trámite de la impugnación de las notificaciones, pueden ser los siguientes:

1. Declarar la ilegalidad de la notificación impugnada o en su caso, que no hubo notificación.

2. Confirmar la legalidad de la notificación efectuada.

En cuanto al primer supuesto, se aclara que la declaratoria de ilegalidad de la notificación practicada, deriva de la comprobación que haga el afectado ante la autoridad administrativa, de que ésta no fue realizada, o bien cuando habiéndose efectuado no se hubiesen cumplido las formalidades requeridas - en la ley.

La resolución en este sentido traerá como consecuencia dejar sin efectos todas las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tengan relación con la misma; por lo que deberá mandar reponerse la notificación ilegalmente efectuada para que se subsanen las irregularidades cometidas, y en su caso, la parte del procedimiento siguiente a ésta.

Además, producirá como efecto que se tenga al afectado como sabedor del acto administrativo a que se refiera la notificación, desde la fecha en que manifestó conocerlo o que se le dió a conocer.

Un último efecto que producirá la resolución que anu-

le la notificación practicada, según se desprende del texto mismo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, es el que la autoridad administrativa proceda al estudio de la impugnación del acto administrativo de que se trata.

Al respecto, considero en una opinión particular, que debiera suspenderse la actualización de este último efecto de la resolución que anule una notificación, ya que si como consecuencia de la misma todas las actuaciones subsecuentes resultan también nulas, es obvio que antes de continuar con el procedimiento de impugnación del acto a que se refiere la notificación tendrá necesariamente que reponerse la notificación efectuada y subsanarse las irregularidades cometidas, a fin de que lleguen a producirse decisiones congruentes.

Por otra parte, se emitirá resolución confirmando la legalidad de la notificación efectuada, cuando el afectado no demuestre a la autoridad encargada de resolver, que aquélla se hizo en contravención a las disposiciones legales.

La resolución que se emita en este sentido, traerá como consecuencia que la autoridad administrativa proceda al estudio de la impugnación que se hubiese hecho valer en contra del acto administrativo de que se trate; excepto cuando deba desecharse la impugnación, cuando se determine que se interpuso extemporáneamente como consecuencia de la confirmación de legali-

dad de la notificación practicada.

Para concluir el presente apartado, cabe señalar que con motivo de la publicación oficial el 5 de enero de 1988, del Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se incorporó en dicho ordenamiento la disposición contenida en el artículo 138, en la que se establece la multa aplicable a los notificadores cuando se deje sin efectos una notificación.

CAPITULO V

LAS PRUEBAS EN LOS RECURSOS
ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS
EN EL CODIGO FISCAL DE LA
FEDERACION

a. OFRECIMIENTO Y ADMISION DE PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Buscando desligarse del Derecho Común la Materia Tributaria, en lo tocante al tema de las pruebas, dadas las diferencias existentes entre el Código Fiscal y el Código Procesal Civil de carácter Federal, se incluyeron en el primer ordenamiento en cita, vigente a partir del 1º de enero de 1983, disposiciones relativas a la admisión y valoración de pruebas tanto en los recursos administrativos como en el procedimiento contencioso-administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Sin embargo, la regulación establecida al respecto presenta aún serias deficiencias, por lo que durante el desarrollo del presente tema, es necesario en ocasiones acudir a las normas y principios del Derecho Procesal Civil Federal, con fines de complementación.

Para iniciar, debemos dejar establecido que respecto a la fase oficiosa de impugnación, el Código Fiscal vigente no contiene disposición expresa en la que se determinen las pruebas que podrán ofrecerse en los recursos administrativos, sino que simplemente alude a la obligación del recurrente de ofrecer en su escrito de interposición las pruebas que se proponga rendir.

Ante esta omisión, debemos atender al contenido del artículo 123 fracción IV, en relación con el 130, ambos del or-

denamiento tributario en mención; numerales de cuya interpretación se puede sacar a conclusión que existirá para el afectado por una resolución dictada por las autoridades hacendarias que acuda a intentar cualquiera de los recursos administrativos legalmente establecidos, la posibilidad de ofrecer cualquier medio de prueba reconocido por la ley que permita al órgano revisor conocer la verdad de los hechos a excepción de la testimonial y de la confesional a cargo de las autoridades administrativas mediante absolución de posiciones.

En este sentido, podemos considerar entonces que en los recursos administrativos son admisibles las pruebas siguientes:

- 1.- Documental Pública.
- 2.- Documental Privada.
- 3.- Prueba Pericial.
- 4.- Prueba Presuncional Legal.

Tratándose de ésta última prueba, el Poder Judicial - Federal ha considerado que no necesariamente deberá ofrecerse para ser examinada en razón de que las presunciones constituyen un razonamiento lógico derivado de los hechos que quedaron plenamente probados, por lo que no son susceptibles de ofrecerse ni de rendirse como pruebas. Así lo ha sostenido en la siguiente ejecutoria.

PRESUNCIONES, DEBEN ESTUDIARSE DE OFICIO.- Basta que existan las presunciones para que se examinen, sin necesidad de que las partes las ofrezcan expresamente como pruebas, toda vez que siendo las consecuencias que se infieren de otros hechos, al ofrecerse las tendientes a la demostración de estos últimos, necesaria y tácitamente se tiende a demostrar lo que se deduzca de ellos, e implícitamente se ofrece también la prueba de presunciones (Jurisprudencia). Quinta Epoca.-Tomo LIX.-pág. 1414.-Lira - Fernando. Tomo LXV.-pág. 2935.-Esparza Mercedes, José. Tomo - - LXVIII.-pág. 2946.-Maisterrena, Ramón. Tomo LXX.-pág. 2021.-Rodríguez E. J. Cleofas. Tomo LXXI.-pág. 1687.-Cía Real del Monte y Pachuca.

El ofrecimiento de las pruebas en materia Fiscal Federal, se establece como una actividad obligatoria para el recurrente al sujetarlo a que señale en su escrito de interposición del recurso las pruebas que se proponga rendir.

De ahí que el ofrecimiento de pruebas en los recursos administrativos constituya uno de los requisitos para su admisión, pues si no contiene éste en el escrito respectivo la auto- ridad tendrá por no presentado el recurso de que se trata, siempre y cuando hubiere mediado requerimiento en los términos del artículo 122 fracción III, segundo párrafo del Código de la materia.

Tratándose de la rendición de las pruebas que se hubiesen ofrecido, el Código no define expresamente un plazo dentro - del cual deberán exhibirse, sino que refiriéndose únicamente a - las pruebas documentales y pericial, establece como requisito para la presentación del recurso, el relativo al acompañamiento de éstas al escrito de interposición, salvo cuando se den los casos que podemos considerar de excepción, regulados en el propio artículo 123, y cuando se trate de pruebas supervenientes, ya que éstas podrán exhibirse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso. El incumplimiento al requisito que se comenta, dará lugar al requerimiento por parte de la autoridad encargada de resolver el recurso, para el efecto de que sean presentadas las pruebas documentales que se hubieren ofrecido y el dictamen pericial, en su caso, dentro del plazo de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente al en que surta efectos el - oficio respectivo de acuerdo con el citado numeral, y si no se atiende dicho requerimiento, tales pruebas se tendrán por no - ofrecidas.

Como puede observarse en este caso, la omisión del recurrente no provoca el desechamiento de la instancia, sino simplemente da lugar, como se dijo, a que las pruebas que se hubiese propuesto rendir se tengan por no ofrecidas, situación - que obviamente redundará en perjuicio del mismo.

No obstante, si la autoridad no da oportunidad al re-

corrente de rendir las pruebas documentales y pericial que se hubiesen ofrecido, posteriormente a la fecha de interposición del recurso, mediante la formulación del requerimiento correspondiente, ello entraña una violación procesal que podrá ser materia de impugnación ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por otra parte, las pruebas deberán ser ofrecidas libremente por el recurrente, con la única limitación establecida en el artículo 130 del Código Tributario Federal. Ello se considera así en razón de que éste a quien interesa demostrar la veracidad de sus argumentaciones a fin de que cesen los efectos del acto administrativo que lesiona sus derechos, por lo que es obvio que ofrecerá las que estime pertinentes e idóneas para tal efecto.

No obstante, se reserva la autoridad administrativa la posibilidad de ordenar la práctica de cualquier diligencia que tenga relación con los hechos sobre los que verse la impugnación, como serían la petición de informes a terceros o a otras autoridades respecto a éstos.

En este sentido, tenemos que las pruebas que se ofrezcan en los recursos administrativos, deberán además ser las pertinentes e idóneas para demostrar las argumentaciones que se invoquen, aún cuando dicho requisito no se previene expresamente en el Código Fiscal de la Federación.

CARGA DE LA PRUEBA.-El Código Fiscal vigente no contiene disposición alguna que regule lo relativo al tema, que para el administrativista Humberto Briseño Sierra (44) debe llamarse incumbencia de la prueba en virtud de que considera que el concepto "carga de la prueba" carece de significación posible.

De cualquier manera, lo que es preciso determinar es quién tiene a su cargo el ofrecimiento de las pruebas en el ámbito tributario, específicamente en la fase oficiosa de impugnación.

En este sentido, podemos señalar en primer término que lo dispuesto por los artículos 122 fracción III y 123 fracción IV del Ordenamiento Fiscal, nos llevan a concluir que corresponderá al recurrente el ofrecimiento de las pruebas, pero sólo aquellas que se proponga rendir y que estime pertinentes.

Frente a esta carga de la prueba para el recurrente, aparece la obligación para la autoridad administrativa de probar los hechos que motivan los actos o resoluciones que afectan la esfera jurídica de los administrados, cuando estos los nieguen lisa y llanamente, a menos que, la negativa implique la afirmación de otro hecho.

44. Cfr. Briseño Sierra, Humberto.-Derecho Procesal Fiscal.-2a.-Edición.-Cárdenas, Editores, México 1975, pág. 439.

Lo anterior encuentra su base legal en el artículo 65 del Código Fiscal Federal.

Por otra parte, es conveniente anotar que el artículo 130 párrafo quinto del mismo ordenamiento, reitera la obligación de probar a cargo del recurrente, ya que al disponer este numeral "Si por el enlace de las pruebas rendidas..." es obvio que alude a las pruebas que hubiese ofrecido el recurrente.

No obstante, del texto del citado numeral 130 párrafo primero, en relación con el 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, podemos inferir la facultad que se otorga al órgano revisor encargado de la resolución del recurso, para solicitar informes a las autoridades fiscales, respecto de los hechos que consten en sus expedientes o documentos agregados a ellos. Pero no por eso podemos estimar que también a éste corresponda el ofrecimiento de las pruebas, pues la actividad que realiza es tendiente a allegarse los medios de convicción para el esclarecimiento de los hechos, pero no podrá, esta facultad para mejor proveer, sustituir o dispensar la obligación de probar que incumbe al recurrente.

En relación al tema, el Tribunal Fiscal ha sostenido que la facultad para decretar pruebas para mejor proveer, no de

be ejercitarse cuando incumba al demandante aportar las pruebas necesarias para desvirtuar la legalidad de la resolución que recorre, si el actor, legalmente obligado a comprobar, no aporta pruebas de ningún género, la Sala no puede, sustituyéndose al propio actor, allegar los elementos conducentes para demostrar los hechos base de la demanda, pues ello implicaría de parte del Tribunal una gestión oficiosa en favor de los demandantes, con mengua de la actitud de imparcialidad que debe adoptar frente a las partes; la facultad de decretar pruebas para mejor proveer debe ejercitarse tan sólo a título de complementaria.

En relación a la admisión de las pruebas en los recursos administrativos, el ordenamiento Tributario Federal dispone en su artículo 130 que se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional a cargo de las autoridades mediante absolución de posiciones, no quedando comprendida en ésta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Respecto a esta disposición, el tratadista Humberto - Briseño Sierra (45) no considera que se haya eliminado en el Código Fiscal la confesión de las autoridades, ya que este mismo autoriza el informe, el cuál, señala que en teoría y en el sistema vigente surte efectos de confesión.

45. Cfr. Briseño Sierra, Humberto.-Derecho Procesal Fiscal.-2a.- Edición.-Cárdenas, Editores. México 1975.-pág. 464.

Añade sobre el particular que en realidad ha establecido dicho ordenamiento dos límites a la confesión de la autoridad demandada: no absolver posiciones y no referirse a hechos - propios sino de su competencia.

Por tanto, podemos estimar que si bien no se admite - la prueba confesional mediante absolución de posiciones, esta - queda sustituida por la rendición de informes que hace las veces de confesión respecto a los hechos que en estos se afirmen.

En otro aspecto, el hecho de que las pruebas ofrecidas estén relacionadas con los puntos controvertidos y con las circunstancias que se pretenden acreditar, no se establece en - el Código Fiscal como un requisito para la admisión de las mismas. No obstante, si no guardan aquellas ninguna relación con tales circunstancias, dichas pruebas no podrán influir en la decisión que se pronuncie.

Si se trata de la prueba pericial, aún cuando no sea idónea por no tratarse de cuestiones que requieran conocimientos especializados en una ciencia, técnica o arte, las sujetas a comprobación, deberá ser admitida por la autoridad administrativa siempre que se cumpla con el requisito que se establece, - en el sentido de ofrecerla en el escrito de interposición y - - acompañar al mismo el dictamen pericial correspondiente, debiéndose en este caso asentar en la propia resolución las considera

ciones por las que se estime que no resulta idónea para desvirtuar la legalidad del acto impugnado.

Finalmente, al resolver la autoridad administrativa - los recursos ante ella planteados, deberá examinar en cada caso todas las cuestiones y argumentaciones que se hubiesen formulado y valorar todas las pruebas ofrecidas, excepto cuando éstas no se hubiesen exhibido, pues entonces se tendrán por no ofrecidas en la propia resolución.

Dicha valoración se hará de acuerdo con las disposiciones legales respectivas, pero "Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades ad quieren convicción distinta acerca de los hechos materia del re curso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo."

Lo anterior se establece en razón de que el problema de la estimación de la prueba es sobre todo un problema lógico, por lo que es injustificable imponer la obediencia a principios o reglas que consagran postulados de carácter abstracto y formal, cuando el exámen de los hechos concretos y el estudio racional de ellos, han formado una convicción que no debe abandonarse sólo por respetar ciertas reglas.

b. PRUEBAS DOCUMENTALES.

La palabra documento deriva del latín "Documentum" que significa "todo aquello en que está algo que se nos enseña o demuestra".

Para Joaquín Escriche, (46) documento viene a ser "La escritura con que se prueba o confirma alguna cosa".

Jorge A. Claria Olmedo, (47) en su obra Tratado de Derecho Procesal Penal, llama documento a toda testación, generalmente escrita, por la que se expresa algo referente a un hecho o acto capaz de producir efectos jurídicos".

Así, podemos considerar a la prueba documental en dos sentidos. En sentido amplio como aquélla representación que - - consta por escrito o gráficamente, sea cual sea la materia sobre la que versa; y en sentido estricto, como el instrumento o escrito en que se contiene una manifestación o declaración de voluntad, con el que se comprueba, confirma o justifica algún hecho.

El objeto de la prueba documental es llegar al esclarecimiento de la verdad con relación a determinado hecho controvertido.

46. Escriche, Joaquín.-Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.-Librerías de Don Angel Calleja, Editor.-3a. Edición.-Tomo II, Madrid 1847.-pág. 776.

47. Cfr. Para Eduardo J. Couture.-Ramírez Fonseca, Francisco.-La prueba en el procedimiento Laboral.-2a. Ed.-Publicaciones Administrativas y Contables, S.A.-México 1980, pág. 79.

Los elementos que comprende la prueba documental son tres: el sujeto, la cosa u objeto y el acto o hecho.

Sujeto.-Es el creador del instrumento o escrito que en algunos casos según la función o autoridad que representa, provoca diferencias que separan la eficiencia del instrumento público y privado.

La cosa u objeto.-Es en lo que se materializa el instrumento o escrito.

El acto o hecho.-Es lo que representa, en si, el contenido y la forma del instrumento o escrito.

Por otra parte, debemos distinguir dentro de las pruebas documentales, a los instrumentos públicos y a los privados.

Los primeros, atendiendo a lo dispuesto por el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, son aquellos cuya formalidad está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones.

Aclara este mismo numeral que la calidad de públicos-

se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, - de sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, - provengan de las leyes.

Dentro de éstos, podemos considerar a las certifica-- ciones oficiales que tendrán el carácter de públicos cuando - - sean expedidos por funcionarios legalmente competentes para - - ello. Así lo ha sostenido el Poder Judicial de la Federación, - en el siguiente criterio.

CERTIFICACIONES OFICIALES.-Sólo tienen ese carácter - los documentos públicos expedidos por funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, de manera que no basta tener carác- ter de funcionario público para que una certificación tenga va- lidez, sino que es preciso que haya algún precepto legal que au- torice a ese funcionario para expedir las certificaciones, pues las autoridades no pueden ejercer más funciones, ni tener más - facultades, que las que les encomiendan las leyes". Semanario- Judicial de la Federación.

Los documentos privados, establece el artículo 133 - del ordenamiento procesal invocado, son los que no reúnen las - condiciones previstas por el artículo 129 del propio Código cu- yo contenido quedó señalado.

De esta última disposición, podemos inferir que serán

documentos privados los que no expidan por autoridades en ejercicio de sus funciones ni por personas investidas de la fe pública, por lo que consideran dentro de éstos a los instrumentos o escritos en que conste la voluntad de los particulares sin la intervención de algún funcionario que ejerza un cargo público, tales como convenios o acuerdos. Asi mismo, tendrán el carácter de privados los documentos relativos a la correspondencia de los particulares y sociedades mercantiles, la contabilidad de éstos, los libros contables autorizados y los estados de pérdidas y ganancias.

Expuestos hasta aquí algunos aspectos generales de la prueba documental, se citan enseguida las peculiaridades que respecto a esta prueba se presentan dentro de la fase oficiosa del procedimiento tributario.

En cuanto al ofrecimiento de las pruebas en los recursos administrativos, se dejó establecido que deberá contenerse en el propio escrito de interposición, al cual deberán acompañar se los documentos ofrecidos y el dictamen pericial, en su caso.

Como excepciones a esta última regla relativa a la exhibición de las pruebas documentales anexas al escrito de interposición, podemos considerar los siguientes supuestos que regula el propio Código Tributario Federal.

Cuando las pruebas documentales 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, caso en el cual deberá señalar éste el archivo o lugar en que se encuentren, identificando con toda precisión los documentos a fin de que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

Otro caso de excepción será tratándose de los documentos que no obren en poder del recurrente al momento de interponer el recurso que proceda, y que pueda tener a su disposición. En éste, bastará con que acompañe al escrito respectivo copia sellada de la solicitud de los mismos.

Al respecto, el mismo Código Fiscal aclara que se entenderá que el recurrente tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia certificada de los originales o de las constancias de éstos.

En relación a este último supuesto, el ordenamiento de referencia no prevé el plazo dentro del cual deberán ser exhibidos los documentos ofrecidos como pruebas que no se hubiesen acompañado al escrito de interposición y respecto de las cuales se acredite que hubo solicitud por escrito para obtenerlos.

Ante esta omisión, podríamos pensar en dos alternativas una, considerar que se le deja en completa libertad para exhibirlos a la autoridad en cualquier momento, hasta antes de que se dicte resolución, y otra, que los documentos a que se referiera la solicitud, sean exhibidos a requerimiento de la autoridad dentro del plazo de 5 días a partir de éste, según lo estipula el artículo 123 último párrafo, del Código que rige en materia impositiva.

Como excepción a la regla general, se presenta también el caso relativo a las pruebas documentales ofrecidas que obren en el expediente administrativo en que se haya originado el acto impugnado, ya que si el recurrente no hubiese tenido oportunidad de obtenerlas, podrá pedir a la autoridad fiscal que las recabe, sin que tenga entonces que cumplir con el requisito de exhibirlas anexas a su escrito de interposición.

Volviendo al requisito que se establece de rendir las pruebas documentales anexas al escrito de interposición, cabe destacar en relación al mismo, que su incumplimiento dará lugar al requerimiento por parte de la autoridad administrativa para que lo satisfaga en un plazo de 5 días contados a partir del día siguiente de que surta efectos su notificación, y de no ser acatado dicho requerimiento, se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, conforme al citado artículo 123, último párrafo.

Igual situación sucederá si no se señalan en el escrito inicial del recurso, las pruebas documentales que se proponga rendir el recurrente, solo que en éste, la omisión a este requisito originará el desechamiento de la instancia.

CARGA DE LA PRUEBA.- Una vez que la autoridad tenga a su alcance las pruebas documentales ofrecidas, procederá a analizarlas conjuntamente con los argumentos que se hubiesen hecho valer, haciendo relación de ellos en la propia resolución que se dicte.

Lo relativo a la valoración de la prueba documental se contiene en el último inciso del presente capítulo.

En cuanto al desahogo de las pruebas documentales que se hubiesen ofrecido y exhibido al interponer alguno de los recursos administrativos establecidos legalmente, el Código Fiscal es totalmente omiso, por lo que entonces debemos estimar que se desahogarán por su propia naturaleza las pruebas documentales que al momento de ser ofrecidas no necesiten de perfeccionamiento, salvo los documentos que deban ser desahogados mediante su cotejo o la ratificación del contenido y firma de éstos.

Por último, se indican a continuación algunas pruebas documentales de carácter público y privado que pueden ofrecerse en la fase oficiosa de impugnación de los actos administrativos

dictados por las autoridades hacendarias.

DOCUMENTOS PUBLICOS.-

a. Declaraciones, manifestaciones, avisos y otros documentos en los que conste el cumplimiento de una obligación fiscal, siempre y cuando contengan el sello de recibido de la oficina o dependencia ante la cuál fueron presentados, y en su caso, la impresión de la máquina registradora.

b. Resoluciones emitidas por alguna autoridad administrativa o por el Tribunal Fiscal de la Federación, sea en original o copia certificada expedida por funcionario competente.

c. Constancias notariales.

d. Títulos de propiedad.

e. Resoluciones emitidas por autoridades distintas a las administrativas, sean originales o copias certificadas.

f. Certificaciones del Registro Público de la Propiedad.

g. Diarios oficiales y publicaciones oficiales.

h. Atestados del Registro Civil.

DOCUMENTOS PRIVADOS.-

a. Libros de contabilidad.

- b. Estados de pérdidas y ganancias.
- c. Contratos privados.
- d. Pólizas, facturas, notas de venta, tiras de las máquinas registradoras.
- e. Avalúos practicados por instituciones de crédito.
- f. Recibos de teléfono, luz, arrendamiento.
- g. Listas de raya de los empleados.

En relación a los documentos privados, se requiere que los mismos sean exhibidos en originales para que tengan pleno valor probatorio, de conformidad con el artículo 136 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal.

Dentro de éstos, debe hacerse mención especial a los libros de contabilidad, en razón de que en el ámbito tributario constituye una prueba de gran utilidad e importancia por ser éstos elementos esenciales a la autoridad hacendaria para determinar la situación fiscal de los contribuyentes.

Los asientos contenidos en los libros de contabilidad crean una presunción de veracidad en favor de quien los lleva. Sin embargo, cuando estos sean ofrecidos como pruebas deberán además exhibirse los documentos necesarios que soporten los datos en ellos registrados.

Por otra parte, si se ofrecen para la comprobación de una cuestión técnica, será necesaria la prueba pericial en que se dictamine el contenido, coordinación y valor de las partidas que aparecen en los libros de contabilidad.

Normalmente esta prueba documental se ofrece en el curso de revocación, ya que de los tres recursos administrativos que prevé el Código Tributario, es éste el único en que se podrá discutir la validez de fondo de un acto o resolución administrativa dictada por las autoridades hacendarias.

c. PRUEBA PERICIAL

Atendiendo a la naturaleza de la prueba pericial, ésta podrá ofrecerse cuando las cuestiones sobre las que deba versar requieren de conocimientos especiales en una determinada técnica o ciencia.

Así, en el ámbito tributario podrá dirigirse ésta a cuestiones de la técnica contable o propiamente de la ciencia del Derecho Tributario.

Se dejó establecido ya que el Código Fiscal de la Federación admite en la fase oficiosa de impugnación de los actos de las autoridades hacendarias, el ofrecimiento de la prueba pericial. Sin embargo, no contiene una regulación específica res

pecto a este medio probatorio, por lo que debemos atender a las reglas generales que se establecen en relación a las pruebas en los recursos administrativos.

En este sentido, deriva del texto de los artículos - 122 fracción III y 124 fracción IV, del propio ordenamiento tributario, que el ofrecimiento de la prueba pericial deberá ajustarse a los siguientes requisitos:

a. Ofrecerse por el afectado en su escrito de interposición del recurso.

b. Acompañarse a dicho escrito el dictamen pericial - correspondiente.

c. Señalarse los puntos controvertidos de la resolución impugnada con los que tenga relación el dictamen pericial.

La falta del primer requisito antes enunciado, dará lugar a que la autoridad administrativa tenga por no interpuesto el recurso de que se trate, siempre y cuando hubiese mediado de su parte requerimiento al recurrente para obtener el cumplimiento del mismo.

En cuanto al segundo requisito en comentario, su omisión también dará lugar al requerimiento por parte de la autoridad

dad, para que se satisfaga en el plazo de 5 días, esto es, que se exhiba el dictamen pericial ofrecido, debiendo desecharse la prueba si no es acatado tal requerimiento.

Satisfechos los requisitos para el ofrecimiento de la prueba pericial, ésta deberá admitirse por la autoridad administrativa, debiéndose hacer mención de ello en la propia resolución que recaiga al recurso.

Cabe aclarar sobre este punto, que en la práctica se observa que la autoridad acostumbra referirse de una manera genérica a la admisión de las pruebas.

En cuanto al desahogo de la prueba pericial en el procedimiento oficioso de impugnación, el Código Fiscal Federal no contiene ninguna disposición, y dada la naturaleza y peculiaridades que presenta esta prueba en el ámbito tributario, no será posible acudir en aplicación supletoria a las disposiciones Derecho Procesal Civil.

Lo anterior, porque como no existe un verdadero proceso en los recursos administrativos sino que la función de revisar y determinar la legalidad de la resolución impugnada en éstos, recae en una autoridad con el mismo carácter que se supone especializada en la materia tributaria, por lo que no podrá hablarse de que ésta tenga que emitir un dictamen que verse sobre

los puntos controvertidos, y menos aún, que pueda existir un pe
rito tercero en discordia.

Por tanto, el desahogo de la prueba pericial, consistirá en el análisis que al dictamen exhibido haga la autoridad hacendaria conjuntamente con los demás medios probatorios y elg
mentos que tenga a su alcance, debiendo señalar las considera--
ciones a las que llegue respecto al valor de la prueba pericial.

d. PRUEBAS SUPERVENIENTES

Aún cuando en distintos ordenamientos observamos que se hace mención a las pruebas supervenientes, no se establece -
en ellos en forma específica cuales serán éstas.

Lo mismo sucede en el Código Fiscal Federal, porque -
si bien alude a este tipo de pruebas en el artículo 130, no ha-
ce distinción alguna a cuales serán consideradas como tales.

Acudiendo a la Doctrina y a otras ramas del Derecho, -
podemos estimar que serán pruebas supervenientes aquellas que -
el recurrente por causas ajenas a su voluntad no hubiese podido
obtenerlas al momento de interposición de la instancia de que -
se trate. Debemos excluir de éstas a los documentos que legal-
mente pueda tener a su disposición, ya que respecto a estos úl-
timos bastará que se acompañe al escrito de interposición, co--

pia de la promoción en la que conste que se hubiesen solicitado.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

"TRIBUNAL FISCAL. Pruebas supervenientes.-No tienen ese carácter y por lo mismo no pueden ser admitidas como tales los documentos que el interesado tuvo a su disposición antes de la presentación de la demanda, aún cuando los obtenga posteriormente".

Por otra parte, se consideran también pruebas supervenientes las relativas a hechos posteriores al momento de interposición del recurso, o bien a hechos sucedidos con anterioridad a éste, de las cuales no hubiese tenido conocimiento el recurrente al momento de promover alguno de los recursos legalmente establecidos.

Respecto a este tipo de pruebas, se regula en el artículo 130 del ordenamiento invocado, que podrán presentarse en cualquier momento hasta antes de que se dicte la resolución al recurso, a efecto de que puedan ser consideradas por la autoridad administrativa.

e. LA VALORACION DE LAS PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Toca analizar el tema relativo a la valoración de las pruebas que es la fuerza o eficacia de comprobación que cada uno de los elementos o medios probatorio tiene.

Esta comprobación no es propia de la materia sino que atañe a todas las ramas del Derecho. Así, en los distintos ordenamientos procesales como el Penal, Civil, el Código de Comercio, la Ley de Amparo, etcétera, encontramos disposiciones que regulan lo concerniente a la valoración de pruebas.

En materia fiscal se contienen normas específicas que regulan la valoración de las pruebas, separándolas en dos grupos, uno destinado a las pruebas que se admitirán en la fase oficiosa de impugnación de los actos administrativos dictados por las autoridades hacendarias; y un segundo grupo que se refiere a la estimación de las pruebas en el procedimiento contencioso-administrativo.

Del texto de las disposiciones relativas se observa que el Código Tributario, al igual que el ordenamiento Procesal Civil de carácter federal, adopta un sistema mixto de valoración, ya que respecto a determinadas pruebas señala el grado de eficacia que se les debe atribuir, y en cuanto a las no compren

didas en éstas deja a la autoridad administrativa plena libertad para estimarlas.

Dentro de las pruebas a las que se reconoce legalmente su eficacia, se comprenden, acorde con lo dispuesto por el artículo 130 párrafo tercero del cuerpo normativo invocado en primer término, la prueba de confesión del recurrente, las presunciones legales que admitan prueba en contrario, así como los documentos públicos.

En cuanto a estos últimos, se deben distinguir dos situaciones en razón de que el valor pleno que se otorga se limita única y exclusivamente a los documentos públicos en que se contengan afirmaciones de la autoridad relativas a sus hechos propios, mientras que para los documentos también de carácter público en que consten afirmaciones o declaraciones de hechos de particulares, el valor absoluto solo se confiere en lo relativo a la circunstancia de que ante la autoridad que los expidió se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, no así en cuanto a la veracidad de éstas.

Por otra parte, las pruebas cuyo valor se deja al criterio de la autoridad administrativa, son la documental privada y la pericial.

Respecto a este punto, cabe señalar que la facultad de

libre apreciación de las pruebas que se otorga a la autoridad administrativa, señalan los Doctrinarios del Derecho que deberá estar sujeta al control jurídico. Con ello debemos entender que dicha facultad no podrá ejercitarse en forma arbitraria o caprichosa, sino que para determinar la eficacia de las pruebas señaladas, deberá atender la autoridad a las circunstancias de hecho y a los razonamientos lógico-jurídicos que adquiera con relación a los hechos controvertidos y que deriven del propio análisis a los elementos y demás medios probatorios que tenga a su alcance al momento de dictar resolución.

Volviendo al tema, se analiza enseguida el valor de cada uno de los medios de prueba que se admiten en los recursos administrativos.

PRUEBA CONFESIONAL

Confesión, señala el procesalista Humberto Briseño Sierra, (48) es la declaración que reconoce hechos propios y produce la constitución de efectos jurídicos en perjuicio del declarante o de su representación.

Este reconocimiento, como medio de prueba a cargo de las autoridades administrativas mediante absolución de posiciones, no está permitido en el ámbito tributario.

48. Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal.-2a. Edición.-Cárdenas, Editor y Distribuidor.-México 1975, pág. -464.

No obstante, no podemos estimar que se haya eliminado la prueba de confesión de las autoridades en los recursos administrativos, ya que el propio Código de la materia autoriza el informe de las autoridades respecto de hechos que consten en sus expedientes o en documentos agregados a ellos. Por tanto, la admisión que hagan las autoridades vía informe de los hechos de su competencia, producirá efectos de reconocimiento, es decir, de confesión con todas sus consecuencias jurídicas.

A este tipo de confesión de hechos propios por parte de las autoridades, se les confiere pleno valor probatorio, acorde con lo dispuesto por el artículo 130 del ordenamiento tributario federal, el cual expresamente dispone en su párrafo tercero lo siguiente:

"Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos..."

Sin embargo, no debemos considerar que la declaración de tales hechos pueda producir perjuicios en contra del interés público, ya que aún cuando es la propia autoridad administrativa quien la hace, debe distinguirse en el caso la situación de que constituye, como se dijo, una simple aceptación de hechos mas no el reconocimiento de una violación legal o una declaración de Derecho.

Por otra parte, se alude en el invocado numeral a la -
eficacia de la prueba de confesión del recurrente, respecto de -
la que se formulan los comentarios siguientes.

Considerada la confesión como el reconocimiento de he-
chos por parte del sujeto que interviene en la producción de los
mismos, podemos estimar que este medio probatorio en los recur--
sos administrativos, consituye una mera aceptación en forma ex--
presa por parte del recurrente, dirigida a hechos propios, se ha
bla de que sea en forma expresa porque el mismo artículo 130 del
Código Tributario excluye a la confesión tácita y a la provoca--
da, ya que únicamente hace referencia a "confesión expresa".

La prueba de confesión por parte del recurrente, no se
encuentra sujeta a la técnica que previene el Código Procesal Ci
vil que rige en materia federal, ya que prevé dicho medio proba-
torio a base de absolucíon de posiciones, mientras que en el ám-
bito tributario, específicamente en la fase oficiosa de impugna-
ción, incumbe al recurrente la aceptación categórica de sus he-
chos, ya sea en el escrito de interposición del recurso o en - -
cualquier otro acto durante la tramitación del mismo, siempre -
que sea una aceptación expresa, según se dejó establecido.

La eficacia de este medio probatorio se establece le-
galmente, al disponer el multicitado numeral 130 que hará prueba
plena "la confesión expresa del recurrente".

119

Sin embargo, para complementar el contenido de la disposición anterior, es necesario acudir a las reglas que se contienen respecto a la prueba en cuestión en el Código Federal de Procedimientos Civiles, específicamente el artículo 199 de cuyo contenido se infiere que la eficacia absoluta que se otorga a la confesión expresa, estará sujeta a que concurran las siguientes circunstancias:

- a. Que sea hecha por persona capacitada para obligarse.
- b. Que sea hecha con pleno conocimiento, y sin coacción ni violencia y,
- c. Que sea de hechos propios, o en su caso del representante o del cedente, y concernientes al negocio.

Por otra parte, debe destacarse el criterio que ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación en relación con el tema que nos ocupa, en el siguiente sentido:

"La confesión hace prueba plena en contra de quien la formula respecto de hechos, pero no de situaciones jurídicas, cuyo examen debe realizarlo en la vía jurisdiccional el Tribunal, en los asuntos de su competencia."

Obviamente que en dicho criterio se alude al procedi-

miento contencioso-administrativo, pero ello no obsta para considerar que el mismo pueda aplicarse en la fase oficiosa de impugnación.

PRUEBA DOCUMENTAL PUBLICA

Pasando a la prueba documental pública, debemos resaltar el hecho de que el Código Fiscal le atribuye pleno valor a los documentos públicos, lo cual es lógico si partimos de la idea de que éstos son expedidos por funcionarios que tienen cargo público, lo que los hace suponer honorables y competentes.

Sin embargo, la eficacia absoluta se confiere con cierta limitación, pues ésta solo se dirige a los documentos públicos en que consten afirmaciones de la autoridad respecto a los hechos propios de su competencia, pero no a los documentos públicos en que se contengan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, en cuyo caso se confiere valor pleno únicamente a la circunstancia de que ante la autoridad que los expidió se hicieron tales declaraciones, mas no respecto a la veracidad de las mismas.

Esto último también es lógico si pensamos que el carácter de públicos proviene de la intervención del agente o funcionario ante el que se hayan efectuado declaraciones o manifestaciones de hechos de particulares, sin que le corresponda la

exactitud o veracidad de éstas, puesto que no puede aseverar que efectivamente acontecieron los hechos que se declaran, sino simplemente verificar que se declaran tales hechos.

De ahí que se concluya, siguiendo al procesalista Humberto Briseño Sierra, (49) que el documento público es prueba de la participación de los suscriptores. En cambio, respecto al contenido sustantivo, la autenticidad es insuficiente.

Este criterio no es aplicable tratándose de los documentos públicos que contienen hechos o actuaciones de las autoridades, en cuyo caso la autenticidad se refiere tanto a la indisputabilidad de su procedencia, como de su contenido.

Por otra parte, los documentos públicos tienen en su favor la presunción juris tantum de su legitimidad y eficacia, no obstante lo cual podrán ser impugnados.

En este sentido, si faltan en dichos documentos los sellos, firmas u otros signos exteriores que le den la calidad de públicos, serán susceptibles de ser objetados como documentos supuestamente públicos, lo que hará que se pierda su autenticidad.

Podrá objetarse la exactitud de los documentos públicos, cuando se ponga en duda lo asentado en ellos, es decir, propiamente su contenido, sin menospreciar el valor formal del mismo. 49. Cfr.-Briseño Sierra, Humberto.-Opus Cit.-pág. 469.

mo, o sea su autenticidad.

PRUEBA PRESUNCIONAL

La presunción, es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido.

Las presunciones que la ley establece mediante la fijación de una situación cierta, se conocen como presunciones legales, mientras que las presunciones obtenidas por el hombre como resultado lógico de la apreciación de un hecho conocido, constituyen las presunciones humanas.

Las presunciones legales pueden ser de dos tipos: *juris tantum* y *juris et de jure*. Las primeras tal grado de eficacia que contra ellas no se admite prueba en contrario. Las segundas, se consideran ciertas hasta que no se demuestre lo contrario, ya que se basan en simples probabilidades.

Analizando la prueba presuncional en el ámbito tributario, advertimos que el Código de la materia admite como medios de prueba las presunciones legales y humanas.

A éstas alude en su artículo 130, párrafos tercero y quinto.

Respecto al valor probatorio de la prueba presuncional, debemos distinguir dos supuestos; por una parte, se otorga plena-eficacia probatoria a las presunciones legales que no admitan - prueba en contrario, lo cual es lógico pues si son establecidas - por la propia ley no puede ponerse en duda que tienen tanto valor como el hecho cierto en que se fundan.

Por otro lado, debemos estimar que el valor probatorio de las presunciones humanas se deja a la apreciación de la autoridad administrativa, ya que el mismo Código Fiscal no establece un valor determinado en relación a este tipo de presunciones.

No obstante lo dispuesto en el cuerpo legal invocado en lo concerniente a la apreciación de la prueba presuncional, ésta se encuentra sujeta a dos reglas: a la comprobación de los hechos de que deriven las presunciones y a la relación entre los hechos-acreditados y los que tratan de probarse.

Este criterio lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente ejecutoria:

PRESUNCIONES.-Para la apreciación de la prueba de presunciones deben someterse los jueces a dos reglas fundamentales:-
1º Que se encuentren probados los hechos de los cuales se derivan las presunciones; y 2º que exista un enlace natural mas o menos -

necesario, entre la verdad conocida y la que se busca, de modo que si los tribunales se apartan de estas reglas, infringen la disposición legal relativa, y, por ende, las garantías individuales.

Quinta época. Tomo XXX, pág. 1402, Carrasco García, - Marina.

También se ha sostenido por el poder Judicial Federal el criterio de que las presunciones no necesariamente deben - - ofrecerse como pruebas para que sean examinadas, lo que puede - verse en la siguiente ejecutoria.

PRESUNCIONES, DEBEN ESTUDIARSE DE OFICIO.-Basta que - existan las presunciones que se examinen sin necesidad de que - las partes las ofrezcan como pruebas, toda vez que siendo las - consecuencias que se infieren de otros hechos, al ofrecerse las - tendientes a la demostración de estos últimos, necesaria y tácil tamente se tiende a demostrar los que se deduzcan de ellos e im plicitamente se ofrece también la prueba de presunciones.-JURIS PRUDENCIA QUINTA EPOCA.-Tomos LIX, LXV, LXVIII, LXX, LXXI; págs. 1414, 2935, 2946, 2021 y 1687.

CONCLUSIONES:

PRIMERA.- Considerando la importancia que han alcanzado dentro del sistema mexicano, los recursos administrativos y en general los medios de impugnación procedentes contra actos y resoluciones emanados de la propia Administración Tributaria, - se ha pretendido una total independencia de las normas y principios del Derecho Común en que originalmente encontraron su fundamento legal. No obstante, a la fecha no ha sido posible lograr tal pretensión, ya que se observan respecto a los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal Federal, serias deficiencias y omisiones sobre todo en las normas relativas a la substanciación de los mismos y a los efectos que deba producir la resolución que en cada caso se emita, así como a la valoración de las pruebas ofrecidas con motivo de la interposición de éstos.

SEGUNDA.- Específicamente, respecto a los efectos de la resolución emitida al recurso de revocación mediante la que se deje sin efectos el acto impugnado, se propone, considerando que la legislación tributaria es omisa, la adopción de medidas necesarias para el pleno restablecimiento de la situación jurídica perturbada por el acto administrativo combatido que se revoca, ello a fin de garantizar la eficacia de los medios de defensa legal materia de estudio.

TERCERA.- La particularidad de los recursos administrativos, como quedó señalado en el Capítulo I del presente trabajo, radica en que se interponen y desarrollan ante la propia Administración Pública, circunstancia por la que la mayoría de los doctrinarios que han escrito sobre el tema que nos ocupa, coinciden al señalar que su interposición no da lugar a un verdadero proceso, ya que en dichos medios de defensa legal la Administración actúa como juez y parte, poniéndose por tanto en duda la efectividad de los mismos al suponer que no habrá una total imparcialidad de la autoridad administrativa al emitir ésta su resolución.

Partiendo de este supuesto, se considera conveniente que aún cuando el órgano encargado de resolver los recursos administrativos previstos en el Código Fiscal Federal, se encuentre dentro de la misma Administración Pública, exista una total independencia de éste con el órgano emisor del acto, así como una total imparcialidad, a efecto de que la determinación que se emita se encuentre ajustada a Derecho.

CUARTA.- Por otra parte, resulta válido sostener como conclusión del presente trabajo, en lo referente a los efectos y finalidad de los recursos administrativos, que no es suficiente que la finalidad de estos medios de defensa, de acuerdo con el principio social adoptado por un sinnúmero de autores de la materia, consista en asegurar la juricidad de la acción adminis-

trativa y con ella el interés de la Administración; sino que es menester además que conjuntamente con ésta se pretenda lograr - como finalidad, atendiendo al interés particular, dotar a los administrados de una adecuada y debida posibilidad de defensa, - que les permita obtener la administración de justicia en forma rápida y eficaz.

QUINTA.- En cuanto a los recursos administrativos procedentes contra actos dictados en materia fiscal federal, se observa que el elemento consistente en la existencia de una autoridad competente para el trámite y resolución de los mismos, no se encuentra establecido en un sólo ordenamiento legal, sino - que por el contrario, se halla disperso en distintos cuerpos - normativos en razón de que debido al aumento considerable de la Administración Pública Federal, a la descentralización y desconcentración que se ha venido dando en la misma y a las constantes modificaciones y adecuaciones a nuestra Legislación Tributaria, así como a la reestructuración de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la facultad que para resolver los - recursos administrativos previstos en materia fiscal originariamente tenían determinados órganos o funcionarios de esta entidad pública, se ha venido asignando a las distintas unidades regionales, simplificándose así la distribución de competencia en base al criterio de desconcentración conforme al cual se distingue entre autoridades centrales y regionales, y aún más, en la naturaleza de ciertas excepciones hechas valer por los contribu

yentes, como las de prescripción de los créditos fiscales y caducidad de las facultades para determinarlos.

SEXTA.- Asimismo y considerando también como particularidad de los recursos administrativos, que dentro de la misma esfera de la Administración de donde emana el acto impugnado se revisa de nueva cuenta la legalidad de dicho acto y se dicta una nueva resolución, resulta conveniente de acuerdo con la política de simplificación administrativa, unificar la denominación de éstos en todos los ordenamientos legales que conforman la Legislación Administrativa a fin de no crear confusión a los particulares, considerando para ello un criterio uniforme, ya que éstos se observan previstos legalmente con distintas denominaciones, como son revocación, reconsideración, revisión, recurso jerárquico, etcétera. Consecuentemente, se propone la unificación de la denominación de los recursos administrativos tendientes a lograr una nueva revisión del acto impugnado a fin de determinar la legalidad del mismo, no obstante que procedan ante autoridades diversas enmarcadas dentro de la propia Administración, según la materia de que se trate.

SEPTIMA.- Respecto al recurso administrativo de revocación, quedaron señalados en el capítulo II del presente estudio los supuestos de procedencia del mismo, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 117 del Código Tributario Federal. Del análisis en particular a cada una de las causales que fue-

ron estudiadas, se llegó a la conclusión de que existen una serie de hipótesis excluidas de los supuestos de procedencia del recurso de revocación que bien podrían considerarse dentro de éstas a efecto de evitar que erróneamente sean utilizados los dos recursos administrativos que actualmente subsisten previstos en el Código Fiscal de la Federación, ya que con frecuencia se confunden las hipótesis de procedencia del recurso administrativo de oposición, con el del recurso de revocación, no obstante la resolución que se contiene en el propio Código citado, en el sentido de que no podrá discutirse la validez de la resolución determinante del crédito fiscal, excepto en el recurso administrativo de revocación.

Dicha confusión se presenta sobre todo cuando se alega la caducidad o prescripción de un crédito fiscal, ya que no hay una clara distinción en cuanto a esta figura jurídica, y asimismo en los casos en que se notifica un crédito fiscal que no se adeude o que su monto sea superior al monto real que se adeuda, en casos supuestos. Por tanto, se estima necesaria la inclusión de un supuesto de procedencia del recurso de revocación, de carácter general, que comprendiera a todo acto o resolución, ya sea de fondo o de procedimiento, que cause un agravio en materia fiscal, respecto de los cuales no procede algún otro recurso específico; de tal manera que el recurso de revocación fuese de carácter genérico que cabría interponer en la mayoría de los casos, y sólo en las hipótesis concretas y determi

nadas en forma clara y limitada por el Código de la materia, habría que recurrir al recurso administrativo de oposición al procedimiento coactivo.

OCTAVA.- En cuanto al procedimiento administrativo de ejecución, considero que debiera suprimirse la regla establecida para la interposición del mismo en el sentido de que cuando se impugne el procedimiento de ejecución, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la resolución que apruebe el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables. Tal limitación, debiera substituirse por la posibilidad de hacer valer desde luego el recurso contra el acto o resolución que se estime ilegal, pudiendo obtenerse la suspensión del procedimiento si se encuentra suficientemente garantizado el interés fiscal mediante el embargo ya practicado, o si se asegura dicho interés con fianza o con alguna de las otras garantías señaladas en el artículo 144 del Código Fiscal-Federal vigente.

Dicha propuesta se basa en que no existe razón jurídica alguna para que se lleve adelante un procedimiento viciado de ilegalidad, ni para obligar al particular a soportar las consecuencias del mismo, esperando que se realice y apruebe el remate a sus bienes, si está alegándose una violación a la ley que debe clarificarse antes de proseguir la ejecución.

NOVENA.- La ejecutoriedad de los actos y resoluciones tributarias, trae consigo la necesidad de que su impugnación en la llamada fase oficiosa, se resuelva rápidamente, tanto para evitar perjuicios a las autoridades fiscales, respecto a la firmeza de su actividad, como en relación con los particulares - afectados, ya que estarán obligados a garantizar el interés fiscal correspondiente durante la tramitación de los recursos administrativos, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 141 - del Código Fiscal de la Federación.

De ahí que sea necesario, siguiendo el criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas - ejecutorias, evitar en lo posible obstáculos en la tramitación - de los recursos administrativos previstos en el Código Tributario Federal, que únicamente conllevan a retrasar la resolución - correspondiente.

DECIMA.- Como una medida tendiente a lograr que tanto la interposición como substanciación de dichos medios de impugnación se lleve a cabo en forma rápida y eficaz, teniendo los contribuyentes conocimiento del desarrollo de ésta última, se propone el establecimiento en el propio Código de la materia, de normas específicas en que se establezca, en forma clara, utilizando una terminología adecuada, los requisitos a que se encuentra sujeta la interposición y procedencia de los mismos, así como las distintas fases que comprende la substanciación de los recursos,

hasta su total resolución.

DECIMA PRIMERA.- Una de las pocas razones que fundan la existencia de los recursos administrativos, es la conveniencia para la propia Administración y no solo para el particular, de analizar más a fondo la situación que dió origen a la decisión administrativa, para cerciorarse de su legalidad, antes de que pueda ser llevada al conocimiento del órgano facultado para efectuar la revisión jurisdiccional de la misma, y dicho estudio no puede hacerse cabalmente si se limita la posibilidad de que se aporten nuevas pruebas o pruebas supervenientes que puedan clarificar la cuestión debatida, capacitando a la autoridad para dictar una resolución más legal y justa. Además, debe tenerse en cuenta que en muchas ocasiones la falta de pruebas en el procedimiento administrativo original puede deberse a la ignorancia de los contribuyentes, así como a diversas situaciones de hecho no imputables a éstos.

DECIMA SEGUNDA.- En la actualidad, no es suficiente que la actividad de la Administración Pública se ajuste a la Ley, para dar cumplimiento al principio de legalidad que impera como principio básico en todo Estado de Derecho, sino que además es necesario dar a los particulares una justa y adecuada posibilidad de defensa. Por tanto, se estima en una opinión personal y como conclusión del presente trabajo, que deben prevalecer en el sistema jurídico tributario los recursos administrativi

vos como una garantía al principio antes enunciado y, como una forma de otorgar seguridad jurídica a los administrados cuando se ven afectados en su esfera jurídica por un acto emanado de la Administración Tributaria con el fin de alcanzar el postulado máximo que se ha pretendido a partir de la inclusión de éstos en la legislación mexicana, de lograr una verdadera impartición de justicia administrativa en forma expedita y honesta, objetivo que se logrará en la medida en que los contribuyentes sigan confiando en la objetividad de la autoridad en la rectificación de sus propios fallos.

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

- 1.- ACOSTA ROMERO, MIGUEL.-Teoría General del Derecho Administrativo.-2ª Ed.-U. N. A. M.-México, 1975.
- 2.- ALESSI, RENATO.- Instituciones de Derecho Administrativo.- Traducción de la 3ª Ed. Italiana por Buenaventura Pellisé - Prats, Tomo II, Editorial Bosch.-Barcelona, 1970.
- 3.- ARMIENTA CALDERON, GONZALO.-El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano.-Textos Universitarios, S. A.-México, 1977.
- 4.- BIELSA, RAFAEL.-Derecho Administrativo.-Tomo IV.-Buenos Aires 1947.
- 5.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO.-Derecho Procesal Fiscal.-2ª Ed.--Cárdenas, Editor y Distribuidor.-México, 1975.
- 6.- BURGOA, IGNACIO.-El Juicio de Amparo.-13ª Ed.-Editorial Porrúa, S. A.-México, 1978.
- 7.- BURGOA, IGNACIO.-Las Garantías Individuales.-11ª Ed.-Editorial Porrúa, S. A.-México, 1978.
- 8.- CANASI, JOSE.-Derecho Administrativo.-Ediciones de Palma.-Vol. I, Parte General.-Buenos Aires, 1981.
- 9.- CARRILLO FLORES, ANTONIO.-La Defensa Jurídica de los particulares frente a la Administración en México.-Librería Porrúa Hnos. y Cía.-México, 1939.
- 10.- CARRILLO FLORES, ANTONIO.-La Justicia Federal y la Administración Pública.-2ª Ed.-Editorial Porrúa, S. A.-México, 1973.
- 11.- CLARIA, OLMEDO.-Enciclopedia Omeba.-Voz "Impugnación Procesal.-Tomo XV.
- 12.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.-Derecho Financiero Mexicano. 9ª Ed.-Editorial Porrúa, S. A.-México, 1979.
- 13.- ESCOLA HECTOR, JORGE.-Tratado General de Procedimiento Administrativo.-2ª Ed.-Ediciones de Palma.-Buenos Aires, 1981.
- 14.- ESCRICHE, JOAQUIN.-Diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia.-3ª Ed.-Tomo II.-Librerías de Don Angel Calleja, Editor.-Madrid, 1847.

- 15.- FIX ZAMUDIO, HECTOR.-Introducción al Estudio de los Recursos Administrativos.-Estudios de Derecho Público Contemporáneo, U.N.A.M., F.C.E., México, 1972.
- 16.- FRAGA, GABINO.-Derecho Administrativo.-18ª Ed.-Editorial Porrúa, S. A.-México, 1978.
- 17.- FLORES, ZAVALA, ERNESTO.-Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, 27ª Ed.-Editorial Porrúa, S.A.-México, 1986.
- 18.- GARCIA OVIEDO, CARLOS.-Derecho Administrativo.-E.I.S.A. Pizarro.-6ª Ed. por Enrique Martínez Useros.-Madrid, 1957.
- 19.- GARCIA OVIEDO, CARLOS.-Instituciones de Derecho Administrativo.-Sevilla, 1927.
- 20.- GARRIDO FALLA, FERNANDO.-Tratado de Derecho Administrativo. Vol. I, parte general, 2ª Ed.-IEP.-Madrid, 1961.
- 21.- GONZALEZ PEREZ, JESUS.-Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para conmemorar el 30º Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal.-Madrid, 1954
- 22.- GONZALEZ PEREZ, JESUS.-La Sentencia Administrativa, su impugnación y efectos.-Madrid, 1954.
- 23.- GONZALEZ PEREZ, JESUS.-Los Recursos Administrativos.-2ª Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor.-Madrid, 1969.
- 24.- HERRERA CUERVO, ARMANDO.-Recursos Administrativos y Suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución.-Editorial Porrúa, México, 1976.
- 25.- JARACH, DINO.-Curso Superior de Derecho Tributario.-Tomo I. Editorial Liceo Profesional "Cima".-Buenos Aires, 1957.
- 26.- KAYE, DIONISIO J.-Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa.-Editorial IEE, S.A.-México, 1981.
- 27.- LERDO DE TEJADA, FRANCISCO.-Ensayos de Derecho Tributario.-Editorial Jus.-México, 1976.
- 28.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO.-Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano.-5ª Ed.-Editorial Universitaria Potosina.-México, 1979.
- 29.- MARIA DIEZ, MANUEL.-El Acto Administrativo.-2ª Ed. Tipográfica Editora Argentina.-Buenos Aires, 1961.

- 30.- NAVA NEGRETE, ALFONSO.-Derecho Procesal Administrativo.-Editorial Porrúa.-México, 1959.
- 31.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.-Derecho Fiscal.-Editorial Harla.-México, 1983.
- 32.- SAYAGUES LASO, ENRIQUE.-Tratado de Derecho Administrativo.-3ª Ed., Tomo I.-Cárdenas, Editor y Distribuidor.-Montevideo 1963.
- 33.- SERRA ROJAS, ANDRES.-Derecho Administrativo.-Editorial Porrúa.-México, 1974.
- 34.- SERRA ROJAS, ANDRES.-Derecho Administrativo.-10ª Ed., Tomo II, Editorial Porrúa, S.A.-México, 1981.
- 35.- VALLARTA, IGNACIO L.-Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva.-Imprenta del Gobierno.-Palacio.-México, 1885.

OTRAS FUENTES

- 1.- DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO.-Instituto de Investigaciones Jurídicas.- U.N.A.M.-México.-Tomos III, IV, VI y VII, 1984.
- 2.- INFORME DE LABORES DEL PRESIDENTE DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION.-PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.-MÉXICO, D. F., 1973.
- 3.- REVISTA INVESTIGACION FISCAL Nº 10.-MARZO-ABRIL, 1984.-Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.-Investigación Fiscal.-2ª Época.- S. H. C. P.
- 4.- REVISTA PARA CONMEMORAR LA CUARTA DECADA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-Dra. DOLORES HEDUAN VIRUES.-Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal (Asociación Nacional de Abogados).-México, D.F. 1971.

LEGISLACION CONSULTADA

- 1.- Acuerdo Nº 101-285, de 15 de julio de 1981, por el que se de legan facultades en los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 del mismo mes y año,
- 2.- Acuerdo Delegatorio de Facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 101-620, de fecha 3 de julio de 1984, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 del mismo mes y año.
- 3.- Código Aduanero de los Estados Unidos Mexicanos del 31 de diciembre de 1951.
- 4.- Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal.-15ª Ed.-Ediciones Andrade, S.A.-Segundo Tomo (hojas sustituibles)-México, 1975.
- 5.- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1967.
- 6.- Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1981.- publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.
- 7.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917. Con reformas y adiciones.-Ediciones Andrade, S.A.-Tomo I, México, 1977.
- 8.- Decreto que reforma, adiciona y deroga disposiciones del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 14 de enero de 1988.
- 9.- Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-Ediciones Andrade, S.A.-México, 1977.
- 10.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976.- 14ª Ed.-Editorial Porrúa, S.A.-México, 1985.

- 11.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado el 2 de octubre de 1946.
- 12.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 20 de mayo de 1977, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 23 del mismo mes y año.
- 13.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 28 de diciembre de 1979, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 del mismo mes y año.
- 14.- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de 24 de agosto de 1984, publicado en el Diario Oficial el 26 del mismo mes y año.