

272
201-



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

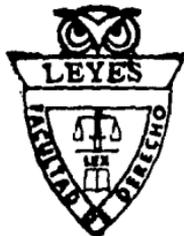
**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS**

**EL RECURSO DE REVOCACION EN
MATERIA ADUANERA**

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
ROBERTO FLORES TOLEDANO**



ASESOR: LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES

MEXICO, D. F.



1994

**FACULTAD DE DERECHO
SECRETARIA GENERAL DE
EXAMENES PROFESIONALES**



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.

**A LA INBORRABLE MEMORIA
DE MI HERMANA.**

**A MIS PADRES:
VICTORIA Y ROBERTO, PARA
QUIENES GUARDO MI MAS
PROFUNDO RECONOCIMIENTO.**

**MUY ESPECIALMENTE A
ADRIANA, MI INSEPARABLE
COMPAÑERA.**

**A MI MAESTRO:
LIC. MIGUEL ANGEL VAZQUEZ ROBLES,
POR TODO SU TIEMPO Y DEDICACION.**

A TODOS MIS FAMILIARES Y AMIGOS.

**A LA FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO, FORJADORA DE MI FORMACION
PROFESIONAL.**

INDICE

INTRODUCCION	1
--------------	---

CAPITULO I

ANTECEDENTES HISTORICOS	4
-------------------------	---

1.- DERECHOS ROMANO	5
2.- FRANCIA	6
3.- ITALIA	11
4.- MEXICO	20
4.1.- LA COLONIA	20
4.2.- EPOCA INDEPENDIENTE HASTA LA CONSTITUCION DE 1917	24
4.3.- ETAPA REVOLUCIONARIA	26

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	32
------------------------------	----

1.- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO	34
2.- PRINCIPIOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO	38
3.- NATURALEZA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO	40
3.1.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO PRERROGATIVA DE LA AUTORIDAD	40
3.2.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO ACTO O COMO DERECHO	41
3.3.- OBJETO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	42
4.- CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	46
5.- CARACTERES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	51
6.- ELEMENTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	52

CAPITULO III
LOS RECURSOS ESTABLECIDOS POR
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION **59**

1.- RECURSO DE REVOCACION	61
2.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION	79
3.- RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	82

CAPITULO IV
EL RECURSO DE REVOCACION
EN MATERIA ADUANERA **86**

1.- PROCEDIBILIDAD DEL RECURSO	90
2.- RESOLUCION ADMINISTRATIVA ADUANERA	92
2.1.- ATENDIENDO A LA AUTORIDAD QUE LO EMITE	94
2.2.- ATENDIENDO A LAS CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS DETERMINADOS	102
3.- RESOLUCION DEL RECURSO	103
4.- INTERPOSICION DEL RECURSO	105
5.- COMENTARIOS	116

CONCLUSIONES	132
BIBLIOGRAFIA	135
LEGISLACION CONSULTADA	137

INTRODUCCION

Los recursos administrativos han surgido con la firme intención de sujetar los actos de la autoridad a derecho y dar como consecuencia seguridad a los gobernados, haciendo que dichos actos no se lleven a cabo en forma arbitraria, sino con apego a la legalidad y a la justicia.

Actualmente la Administración Pública se ha estado alejando de este principio básico, por lo que se ha sumergido en una falta de credibilidad por lo que al manejo de los recursos administrativos se refiere, ya que el desarrollo de éstos se ha llevado a cabo de una manera personal, haciendo que el éxito o fracaso de los mismos dependa de cuestiones subjetivas por parte de los funcionarios encargados de su conocimiento y resolución.

Todo esto se da como consecuencia de los intereses tanto políticos como económicos y sociales que rodean a los funcionarios públicos, situación que aleja a las autoridades para rendir un fallo justo en el cual se trate de dilucidar la verdad jurídica, ya que en muchos de los casos aún y cuando el contribuyente tenga la razón, ésta no se va a otorgar en la resolución que se rinda por el sujeto activo, debido a los lineamientos superiores a que se encuenra supeditado, por lo que caemos en una situación de hecho que redunde en un perjuicio para el contribuyente así como para el fisco.

También la autoridad se aleja de ese principio básico que se pretende, al llevar a cabo reformas a la Ley de manera abrupta, sin realizar un estudio jurídico adecuado, ya que lo único que le interesa son los intereses del propio Estado y no los de los contribuyentes, ya que muchas de las veces por cuestiones del todo ilógicas o por cubrir la incapacidad que la administración refleja en el manejo de la recaudación, rompe con una correcta estructura diseñada para los recursos administrativos, haciendo adecuaciones superficiales y erróneas, lo que da como resultado que en la Ley surgan aberraciones jurídicas. Tal es el caso del tratamiento que se da al recurso de revocación contemplado en el artículo 142 de la Ley Aduanera por lo que respecta al agotamiento obligatorio u opcional del mismo.

Es por ello que actualmente los recursos administrativos no tienen la importancia que deberían de revestir debido a la parcialidad de sus resoluciones, lo que trae como consecuencia que los sujetos pasivos no hagan el uso debido de ellos y se den procesos muy largos y costosos. Por tal motivo consideramos que si los recursos administrativos (incluyendo al recurso de revocación en materia aduanera) pudiesen tomarse en cuenta como medios de defensa de agotamiento opcional para los interesados, se tendría un sistema de administración de justicia más seguro y justo, con procesos más cortos y sencillos que ayudarían a evitar la incertidumbre por parte de los gobernados.

Opinamos que no estamos muy alejados de considerar al recurso de revocación en materia aduanera como un medio efectivo de defensa, por lo tanto lo que se debe hacer para solventar la problemática planteada es capacitar y concientizar a la autoridad para que su actuar se ajuste a derecho y se de cuenta que en dicho medio legal de defensa está una posibilidad para resolver el problema de recaudación; o por otro lado, simplificar el tratamiento que se le da a dicho recurso, sistematizando con claridad su trámite y haciendo de él un medio de defensa opcional y no obligatorio para los contribuyentes. También se deben evitar las modificaciones y opiniones absurdas e incongruentes que se han hecho al tratar de normar el criterio que debe imperar sobre la obligatoriedad o no de dicho recurso, con lo que se pretende demostrar que el recurso de revocación en materia aduanera debe hacerse más sencillo en cuanto a su trámite, ya que en los términos en que se encuentra actualmente, constituye una mera trampa procesal para los administrados.

Por lo tanto consideramos que lo ya mencionado se podrá demostrar a través de la consecución de los siguientes objetivos:

1.- Presentar el marco histórico de los recursos administrativos para observar la evolución que han tenido y la finalidad que siempre han perseguido.

2.- Dar un marco general acerca de los recursos administrativos.

3.- Llevar a cabo la explicación y funcionamiento de los recursos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, es decir, del recurso de revocación y del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

4.- Explicar el recurso de revocación regulado en el artículo 142 de la Ley Aduanera, donde se harán las observaciones personales que se juzguen convenientes.

5.- Emitir conclusiones y diversos puntos de vista por lo que respecta al recurso de revocación en materia aduanera.

Todo este análisis traerá aparejado como consecuencia dar a conocer una opinión fundada de las posibles desviaciones de legalidad que se detecten en la Ley Aduanera o en su aplicación, para que tanto la autoridad como el legislador tomen una mayor conciencia de su actuación y por lo tanto realicen las modificaciones pertinentes, para hacer del recurso de revocación en materia aduanera el medio idóneo de autocontrol de la legalidad de los actos de la autoridad aduanera y hacer del mismo un medio efectivo de protección de los intereses de los contribuyentes.

CAPITULO I
ANTECEDENTES HISTORICOS

1.- DERECHO ROMANO

2.- FRANCIA

3.- ITALIA

4.- MEXICO

4.1.- LA COLONIA

4.2.- EPOCA INDEPENDIENTE HASTA LA CONSTITUCION DE 1917

4.3.- ETAPA REVOLUCIONARIA

1.- DERECHO ROMANO.

A principios de la República, se puede distinguir una figura que puede ser considerada como el antecedente de los recursos en general. Dicha figura consistía primordialmente en impugnar la sentencia que en opinión de una de las partes perjudicadas era injusta, y pedía la no ejecución de ésta a través del voto de los tribunales o por *intercessio* de los Cónsules, la que se puede definir como la oposición evidente a las decisiones del Magistrado, por otra de las partes de igual o de inferior jerarquía.

A finales de la República, la sentencia después de ser pronunciada, las partes no podían recurrirla para obtener una nueva decisión de alguna otra jurisdicción, razón por la cual dicha sentencia tenía el carácter de cosa juzgada. Únicamente en casos especiales, se podía lograr contra la sentencia dictada, la *REVOCATION IN DUPLUM* o la *IN INTEGRUM RESTITUTIO*, que eran los únicos medios de defensa con que contaban los ciudadanos romanos para combatir los fallos del Magistrado.

La *REVOCATION IN DUPLUM*¹ era aquella figura que se podía hacer valer en contra de las sentencias que violaban la Ley y que por lo tanto eran nulas. El demandado que era condenado ilegalmente, no tenía más que esperar la ejecución del Juez para prevalecerse de la nulidad o pedir que fuera comprobada la nulidad de la sentencia. Este recurso resultaba muy peligroso para la parte que lo hacía valer, ya que en caso de abusar de éste o entablar una reclamación infundada, se podía hacer acreedora a una condena consistente en el doble de la sentencia del anterior juicio.

La *IN INTEGRUM RESTITUTIO* era un recurso de carácter extraordinario que no ofrecía un remedio general, ya que sólo procedía en casos excepcionales, determinados en el edicto anual. Consistía en que la parte que se considerara agraviada por haber sido víctima de dolo, intimidación, error justificado, o falso testimonio, y que habían dado como consecuencia una

¹ Cabe hacer la aclaración que sobre esta figura faltan indicios precisos. Nota obtenida de Eugene Petit, *Tratado Elemental de Derecho Romano*, Cuarta Edición, Ediciones Selectas, México, 1980, p. 646.

sentencia injusta, podía solicitar la nulidad de dicha sentencia, así como de los actos viciados en el consentimiento

En la época del Imperio, queda abierta una vía de recurso para impugnar las sentencias en todos los casos. Dicha vía es la apelación, que permite reformar la decisión de un Juez y obtener una nueva. Desde este momento, la sentencia sólo tiene fuerza de cosa juzgada, cuando ya no es susceptible de apelación o cuando ésta misma ha sido rechazada.

La APELLATIO o apelación data de principios del Imperio; probablemente fue establecida por la "Ley Julia Judiciario", teniendo como origen el derecho que tenía todo Magistrado bajo la República, de oponer su voto a las decisiones de un Magistrado de igual o inferior rango como lo hemos expresado con anterioridad, a lo que se le denominó la intercessio. Así mismo, la persona que quisiera quejarse de la decisión de un Magistrado podía desde luego reclamar la intercessio del Magistrado Superior "Apellare Magistratum". De aquí procede la apelación, pero el Magistrado delante de quien se llevaba a cabo esta figura, no se daba por satisfecho con oponer su voto a la sentencia, sino que también la aumentaba y la reemplazaba por una nueva sentencia.² La parte que entablaba la apelación de una sentencia, debía dirigirse al Magistrado que había entregado la fórmula, por lo que podía ser llevada, por ejemplo, delante del Magistrado Superior, del pretor, ante el prefecto del pretor, o ante el Emperador, quien era el último juzgador.

2.- FRANCIA.

Resulta evidente que mientras el individuo se encontró en una pura posición de súbdito, como mero objeto de la potestad del Imperio, frente al Soberano absoluto, sin poder hacer valer ningún derecho ante éste, era absurdo hablar de una justicia administrativa tal como la entendemos en la actualidad, como sistema jurídicamente garantizado por instituciones incluso de carácter jurisdiccional, con el fin de garantizar el legal ejercicio de la función

² ibid. La apelación es suspensiva, esto es, que detiene la ejecución de la sentencia, o la anula, dando una nueva, la cual aún puede ser apelada hasta haber llegado al último grado de jurisdicción.

administrativa, máxime que no se podía ni siquiera hablar verdadera y propiamente de una legalidad en el ejercicio de la referida función, puesto que faltaba, en tal Estado absoluto, un sistema de normas jurídicas que vinculara efectivamente al Soberano, de forma que tutelara a aquellos que de las funciones eran mero objeto.

El origen de la impartición de justicia administrativa en Francia, fue el autocontrol por medio de una relación bilateral entre el gobernado inconforme y la propia autoridad de la cual emanaba el acto objeto del control. El particular podía quejarse del actuar de la Administración ante ella misma, lo cual estaba sujeto a muchas injusticias y arbitrariedades. Frente a la potestad de administrar del Soberano, jurídicamente incontrolada, los individuos podían como máximo, pedir justicia contra los posibles abusos de los representantes del Soberano, a la gracia de éste, mediante recursos de carácter interno, jerárquico, sin que ni siquiera el Soberano tuviera la obligación jurídica de resolverlos. Resultaba inconcebible que la autoridad judicial interviniera para controlar la acción administrativa, ya que aquella estaba destinada a la administración de justicia en las relaciones recíprocas de los particulares, pero de ninguna manera, podía pretender censurar a la Administración.

Y tan difíciles fueron siempre los Estados absolutos a someter a la autoridad judicial las relaciones en las que fuera parte la Administración, que únicamente con carácter excepcional, se admitió la competencia de la autoridad judicial en los litigios de naturaleza privada entre el Estado como sujeto de Derecho privado y los individuos, litigios para los cuales reclamaba desde hacía tiempo la doctrina filosófica jus-naturalista, la sumisión a las formas ordinarias de juicio.

Esta mentalidad refractaria a admitir una interferencia del poder judicial en el enjuiciamiento del funcionamiento de la Administración estaba tan arraigada, que la propia Revolución Francesa no siguió ideas distintas, y si buscó el garantizar políticamente la soberanía popular subvirtiendo las instituciones constitucionales, no se cuidó en modo alguno de garantizar jurídicamente, frente a la Administración, las libertades civiles que ella misma había afirmado, las cuales permanecen reguladas, en cierto modo, como en el régimen absolutista. Cabe hacer mención que fue la Revolución Francesa la que integró un sistema de

derecho como reacción al sistema despótico que caracterizó a la época. El triunfo se consolidó con el reconocimiento de los derechos inherentes de la naturaleza humana, mismos que fueron el estandarte por el que pueblos como el nuestro desataron cruentas luchas para poder vivir una paz profunda y un respeto a la dignidad de la persona. Por otro lado, la división de poderes, con la rigidez con que se concebía en aquel tiempo y la poca confianza hacia los cuerpos judiciales heredada de los ordenamientos precedentes, constituían un impedimento para la idea de una justicia administrativa de carácter jurisdiccional, tal como hoy la concebimos. De aquí las rigurosas prohibiciones impuestas al poder judicial de intervenir en la Administración.

Por lo tanto, mientras no se admitió ningún recurso contra la Administración actuando con carácter público, ni ante la jurisdicción ordinaria ni ante las jurisdicciones especiales, quedando solamente abierta para aquél que adujera una lesión de un derecho o un interés, la vía del recurso jerárquico ante la autoridad administrativa superior, quedaba reservada a las mismas autoridades administrativas, el conocimiento de aquellos litigios en los que la Administración fuera parte, aunque lo fuera como sujeto privado, viniendo a ser así la jurisdicción administrativa una función accesoría de la administración activa.

En la lucha librada en Francia entre el poder real y los parlamentos, un arma frecuentemente utilizada por el soberano para rechazar los intentos de injerencia de éstos, fue la de anular "De Son Propre Mouvement", los actos llevados a cabo por tales parlamentos en ocasión de ejercer sus funciones jurisdiccionales y que en cualquier forma pareciesen contrarios a su voluntad, y especialmente "Annuler" o "Casser" sus sentencias, cuando siendo contrarias a las ordenanzas, edictos y declaraciones regias, debían considerarse.

Solamente en la Epoca Napoleónica adquiere la justicia administrativa una propia individualidad frente a la Administración, ya que aún confiándose siempre al menos en las controversias de carácter público a órganos constituidos en el interior de la propia Administración, lo fué también a órganos colegiados de nueva creación, distintos de los órganos burocráticos a los que se confiaba la Administración activa, reconociendo también a alguno de éstos (como ejemplo, a los Consejos de Prefectura) carácter jurisdiccional.

Esta situación era inconveniente para el particular, por lo cual en el año de 1799, se crearon los Consejos de Prefectura, los cuales tenían ciertas funciones jurisdiccionales, siendo éstos todavía órganos de administración. La competencia para los Consejos de Prefectura, estaba integrada principalmente por las controversias en materia de impuestos directos, de obras públicas, y de dominio público. Posteriormente se creó el Consejo de Estado, también órgano administrativo con jurisdicción retenida, es decir, su única función era el asesoramiento. El Consejo de Estado conocía de las apelaciones contra todos los actos administrativos viciados por incompetencia o exceso de poder. A este órgano, a diferencia de los Consejos de Prefectura, cuyas decisiones eran verdaderas sentencias, no se le reconocía carácter jurisdiccional, por lo que emitía simples dictámenes que adquirían autoridad solamente cuando se hacían propios por el Jefe del Estado; por lo tanto, se trataba de jurisdicción todavía reservada al Jefe del Estado, como entonces se decía. García de Enterría considera esta primera etapa de participación del Consejo de Estado como una jurisdicción retenida debido a su escaso poder de decisión e imperio frente al actuar de los órganos administrativos. Su influencia podría ser simplemente indirecta, por medio del asesoramiento y consejo.

En términos del maestro Enterría, los Consejos de Prefectura tenían una jurisdicción delegada, aunque de alguna manera muy limitada, dado que tenían facultades jurisdiccionales en sentido material al momento de su creación.³ Por virtud de una reforma llevada a cabo en 1953, los Consejos de Prefectura se transformaron en Tribunales Administrativos Regionales, como jurisdicción de primer grado.

El Consejo de Estado cumplía su función estableciendo proyectos de resoluciones en asuntos contenciosos (jurisdicción retenida) que el Jefe del Estado dictaba en ejercicio de su competencia de órgano con plena jurisdicción. Era tal la función del Consejo, que el Jefe del Estado homologaba las resoluciones de dicho órgano, por lo cual el 24 de mayo de 1872, se consagró al régimen de jurisdicción delegada en donde el Consejo de Estado tenía una competencia propia para resolver problemas de la naturaleza contenciosa administrativa. Este fue quizá, el paso más importante en el que se basa un sistema de justicia

³ García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, Tercera Edición, Editorial Civitas, S.A., España, 1982, p. 482.

fiscal y administrativa, siendo el órgano de la administración, juzgador independiente a éste y el gobernado, teniendo entre sí una relación proyectiva, siendo la acción derivada de un derecho público subjetivo, una verdadera instancia proyectiva o heterocompositiva.⁴ En 1953 se crean tribunales administrativos de primer grado y se transforma el Consejo de Estado en un órgano de apelación.

En lo que respecta al Consejo de Estado, es importante mencionar que su función no sólo era jurisdiccional, sino que tenía participación en actividades administrativas y legislativas en forma de asesoramiento. Respecto a esta participación, Sayagués Laso ha hecho la siguiente consideración:

"Como órgano de asesoramiento en materia legislativa, participan en la preparación de leyes, expresando su opinión sobre los proyectos que el gobierno decide presentar al parlamento. En materia administrativa, opinan necesariamente sobre los reglamentos de administración pública y ciertos otros decretos. Además tienen que dictaminar en las consultas que formulen los ministros y en determinados asuntos administrativos siendo su opinión a veces obligatoria".⁵

No obstante que el Consejo de Estado tenía jurisdicción administrativa, extendida al campo del funcionamiento y organización de los servicios públicos, así como la responsabilidad por el ejercicio en la prestación de los mismos, no se excluyó a los órganos judiciales del conocimiento sobre los asuntos de gestión privada del Estado y otros casos previstos expresamente.⁶

La Administración, como parte material de algún litigio, podía ser sometida bajo dos jurisdicciones: la primera era administrativa, la cual estaba controlada por el Consejo de Estado y la segunda era la judicial, la cual era controlada por la Corte de Casación.

⁴ Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal*, Tomo II, Cárdenas Editores, México, pp. 200, 205, 207 a la 210.

⁵ Sayagues Laso, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo II, Tercera Edición, Anita Areco de Sayagués Laso e Hijos, Uruguay, 1974, p. 455

⁶ *Ibid.*

Se reconocía la competencia de los Tribunales ordinarios cuando se trataba de litigios sometidos a las leyes civiles, aunque fuera parte la Administración (por ejemplo, cuestiones de propiedad), reconociéndose en esta materia al particular, un verdadero y propio derecho ejercitable contra la Administración, derecho que, en cambio, no se reconocía cuando el litigio versaba sobre actos administrativos de carácter público. En forma amplia podemos decir que los Tribunales Judiciales conocen asuntos propiamente de "gestión privada del Estado", es decir, cuando éste realiza actos que no tienen las características de autoritarios.

3.- ITALIA.

La legislación Napoleónica se reprodujo en Italia en la legislación del Reino Itálico. Con la Restauración, se intentó volver al sistema antiguo, tanto en el campo administrativo, como en el político y constitucional. Es por ello que las instituciones del contencioso administrativo de tipo francés, fueron abolidas en casi todas partes, (volviendo a dejar a merced de la Administración, la resolución de las controversias con los particulares), pero para volver a surgir, antes o después, ya que no se consideró posible renunciar al progreso que tales instituciones representaban.

De tal modo, en el reino de Cerdeña (único entre los Estados Italianos del que nos ocuparemos por haber sido su legislación la que más directamente influyó sobre el Reino de Italia) con la reforma de 1824, se crearon los Tribunales del Contencioso Administrativo, constituidos en primer grado por los Consejos de Intendencia, con apelación al Tribunal de Cuentas. Se les atribuyó principalmente, el conocimiento de las controversias relativas a los impuestos debidos al Estado y a las exacciones de cualquier género del Estado o de otras entidades públicas, los contratos de arrendamiento de bienes dominiales, los contratos de trabajo o de suministro de bienes suscritos por el Estado o por entidades públicas, la ejecución de las leyes catastrales, las usurpaciones de suelo vial, las obras que perjudicaran el libre curso de los ríos, el pago del sueldo de los empleados de la comunidad, así como las que surgieran entre los Ayuntamientos

y sus exactores y las relativas a la responsabilidad de los administradores frente a los Ayuntamientos y las instituciones de caridad.

El Tribunal de Cuentas, integrado por Magistrados inamovibles, además de conocer en apelación de las decisiones de los Consejos de Intendencia, resolvía en primera instancia sobre la responsabilidad de los contables reales y provinciales, dictando resoluciones definitivas con autoridad propia, independiente del Jefe de Estado.

Se atribuían a la jurisdicción ordinaria, todas las cuestiones relativas a la propiedad, sucesión, etc., en las que estuviera interesado el erario público.

Al Rey le estaba reservada la resolución de los conflictos entre los jueces ordinarios y los de lo contencioso administrativo.

Lo contencioso administrativo se reformó posteriormente por la Ley Ratazzi del 30 de octubre de 1859, ajustándolo más exactamente al principio de atribuir a la jurisdicción ordinaria todas las controversias en las que la Administración comparecía en calidad de persona jurídica sometida al Derecho Privado (cuestiones en materia de propiedad, sucesiones, validez e interpretación de los contratos que no fueran de suministros, etc.). En cuanto a las controversias en las que la Administración comparecía en calidad de persona de Derecho Público, la competencia se reservaba a la Administración activa cuando se trataba de reclamaciones basadas en intereses lesionados por actos administrativos discrecionales (y la reclamación no asumía otra forma que la de recurso jerárquico: "jurisdicción graciosa" con arreglo a la terminología entonces en uso), mientras que era competencia de la jurisdicción contenciosa administrativa (jurisdicción administrativa ordinaria) cuando el particular aducía la violación de un derecho basado en una concreta y obligatoria norma legal: administración reglada (en antítesis a la administración pura según la terminología entonces usada).

Los tribunales ordinarios de lo contencioso administrativo eran, en primera instancia, los Consejos de Gobierno y, en apelación el Consejo de Estado, a través de su sección de lo contencioso administrativo.

Tales órganos ejercían funciones jurisdiccionales, por lo que sus resoluciones tenían los mismos efectos que las sentencias de los tribunales ordinarios. El Consejo de Estado aún siendo, a semejanza del Tribunal de Cuentas, independiente de la Administración y del Jefe del Estado, no estaba sin embargo integrado por Magistrados inamovibles, a diferencia de aquél Tribunal.

Con la unificación del Reino de Italia, la legislación sarda con el sistema descrito, fue extendiéndose gradualmente a las provincias anexionadas, permaneciendo sustancialmente invariable hasta la gran reforma de 1865.

El sistema de lo contencioso administrativo representaba un innegable progreso respecto al ordenamiento anterior, los órganos jurisdiccionales de lo contencioso eran distintos de los órganos de la Administración activa e independientes de la misma, por lo menos en la esfera superior, por lo que no podía decirse ya que la Administración era Juez y parte, ya que se sometía a un verdadero y propio juicio en el que el particular podía esgrimir sus argumentos ante el Juez correspondiente, resolviéndose tal juicio con una verdadera y propia sentencia, a la que también la Administración tenía que someterse.

En ocasión de la gran reforma legislativa que debía llevar a cabo la unificación legislativa del Reino, se fue afianzando la corriente que reclamaba una reforma radical de la Ley del 59 y, en especial, la abolición del contencioso administrativo, que representaba, se decía, un Estado todavía retrasado, frente al sistema de jurisdicción única, a la que debían someterse todos los litigios sobre derechos, aunque estuviera interesada como parte la Administración Pública.

Favorables a una reforma en tal sentido eran tanto el clima político de la época, como las triunfantes corrientes liberales, que veían en la jurisdicción única, una garantía mayor de los derechos privados frente a la Administración que la que representaba el entonces vigente sistema, según el cual, los Jueces que tenían la misión de garantizar tales derechos, venían a ser unos órganos de la Administración, aunque fueran distintos de la Administración activa.

Por otro lado; se sostenía que por tratarse de litigios por violación de derechos subjetivos, el litigio iba ligado a la interpretación y aplicación de una norma legal, de forma que la cuestión era esencialmente jurídica, debiendo por lo tanto resolverse en base a consideraciones de equidad o de interés público, por lo que se requerían Jueces que, como los de la jurisdicción ordinaria, estuvieran acostumbrados a resolver cuestiones de Derecho, en vez de Jueces preparados para cuestiones administrativas; era la ilegalidad de la acción administrativa la que había de juzgarse y no su oportunidad o conveniencia.

Añádase a ello, que se tenía el ejemplo de la legislación Belga de 1831, inspirada precisamente en el principio de la jurisdicción única, que atribuía a la autoridad judicial el entender en todos los litigios en los que se ventilasen cuestiones sobre violación de derechos, aún cuando estuviera interesada la Administración Pública.

Y precisamente inspirándose en la legislación Belga, según se desprende de los trabajos preparatorios de la Ley, se llegó después de diversos proyectos y de una ponderada discusión parlamentaria, a la Ley del 20 de marzo de 1865, con la que se abolió el contencioso administrativo y se adoptó el principio de la jurisdicción única.

El artículo 1º de la Ley de 1865, suprime los tribunales ordinarios de lo contencioso administrativo, declarando que los litigios que hasta entonces habían sido competencia de los mismos, se transferían a la autoridad judicial ordinaria y a la autoridad administrativa, con arreglo a los criterios que se exponían en los artículos posteriores de la Ley.

Por lo tanto, se confiaron a la autoridad judicial las controversias en las que se ventilaban derechos subjetivos (derechos perfectos en cuanto que están basados en una norma legal concreta y vinculante), de forma que al propio tiempo que se respetaba la antedicha función de la autoridad judicial, se respetaba también por otro lado el principio de la división de poderes, ya que la autoridad judicial se limitaba a declarar la violación de un derecho perfecto vigente frente a la Administración a favor de un ciudadano y basado en una norma concreta y obligatoria, no pudiendo decirse que se interfiriera en la

esfera de la Administración, teniendo en cuenta también los límites fijados a los poderes del Juez, como veremos a continuación.

En efecto, estos poderes estaban fuertemente limitados, al menos en materia de Derecho Público, por el artículo 4º de la Ley de 1865, el cual disponía: "Si la discusión versa acerca de un derecho que se considera lesionado por un acto de la autoridad administrativa, los tribunales se limitarán a conocer de los efectos de dicho acto en relación con el objeto deducido en juicio. El acto administrativo no podrá revocarse o modificarse sino por recurso ante las competentes autoridades administrativas, las cuales se ajustarán a la resolución de los tribunales en lo que se refiere al caso resuelto." Con ésto se salvaguarda el principio de la división de poderes y con ello la independencia del poder ejecutivo frente al judicial, pero de ésto se hablará seguidamente.

Por el contrario, se reservaba a la Administración activa (artículo 3º de la Ley) la competencia para actuar en aquellas materias en las que no se ventilaran derechos subjetivos, por lo que los actos de dicha autoridad no podían lesionar mas que simples intereses individuales.

En estas materias la Administración estaba en libertad de actuar discrecionalmente y la garantía de los posibles interesados consistía simplemente en las reclamaciones administrativas y, especialmente, en el recurso jerárquico.

La Ley de 1865 representaba indudablemente un gran avance en relación con la legislación anterior, ya que ofrecía a los derechos individuales frente a la Administración, la garantía representada por la autoridad judicial, plenamente independiente del poder ejecutivo, y el desarrollo de unos juicios formales ante los correspondientes tribunales, pero, por otra parte, el avance era todavía insuficiente, ya que faltaba una jurisdicción que entendiera de la lesión de los simples intereses, materia que anteriormente era de competencia de lo contencioso administrativo y que después se atribuyó a la libre competencia de la Administración activa, con la única e insuficiente garantía del recurso jerárquico.

Añádase a ésto el hecho de que la resolución de los conflictos de atribuciones (conflictos bastante numerosos, puesto que no era fácil determinar cuando se daba un derecho perfecto en vez de un simple interés) estaba atribuida a un órgano administrativo, como el Consejo de Estado, atenuándose así la garantía para el administrado, puesto que en definitiva la competencia de la autoridad judicial dependía de la resolución de un órgano de la Administración. Además, el conocimiento del Juez ordinario no era pleno, ya que debía limitarse a conocer de los efectos del acto lesivo, pudiendo resolver únicamente en atención a tales efectos, sin poder anular o modificar el propio acto, siendo de competencia de la autoridad administrativa tal anulación o modificación, de manera que frecuentemente la tutela de los derechos privados resultaba limitada e ilusoria.

Por ello, es fácil comprender que en los años inmediatos siguientes a la abolición de lo contencioso administrativo, adquiriera importancia un movimiento doctrinal y parlamentario para complementar el sistema establecido por la Ley de 1865 con objeto de conseguir una mayor garantía del administrado frente a los actos de la Administración.

El primer paso se dió en materia de conflictos con la Ley de 31 de marzo de 1877, que representa el lógico coronamiento de la Ley de 1865, en cuanto perfeccionaba el sistema de unidad de jurisdicción en materia de conflictos de atribuciones, cuya resolución se confiaba a las Secciones Unidas del Tribunal de Casación de Roma, sin que la resolución sobre la competencia prejuzgara sobre la cuestión por lo que se refería a la existencia del derecho y a la viabilidad de la acción. A la Administración se le concedía el plantear ante el Tribunal de Casación la cuestión relativa a la competencia de la autoridad judicial sin pasar por los grados ordinarios de la jurisdicción.

Se atribuía también a las Secciones Unidas, la función de juzgar sobre los recursos por incompetencia o exceso de poder (defecto absoluto de jurisdicción) contra las sentencias de las jurisdicciones especiales.

El segundo paso, todavía de mayor importancia, se encaminó a dotar de una jurisdicción a las controversias que no tuvieran por objeto la violación de un derecho perfecto, pero en las que se dirimiera la ilegalidad de un acto

administrativo que lesionara simplemente un interés de un ciudadano, cuestiones que, como ya hemos dicho, la Ley de 1865 dejaba a la libre competencia de la Administración. Se satisfizo con ello una aspiración de mayor justicia en la administración, en defensa de la cual se habían levantado autorizadas voces tanto en el Parlamento como fuera de él (la primera de ellas la de Silvio Spaventa).

Después de los proyectos de Crispi, Nicotera y Depretis, a los que se reprochaba el crear una jurisdicción encaminada objetivamente a la realización de la legalidad administrativa, independientemente de la lesión de intereses subjetivos (idea concebible por la mentalidad de la época, para la cual una jurisdicción no podía tender sino a la tutela de intereses subjetivos), se llega a la Ley del 31 de marzo de 1889.

Con esta Ley se creaba un control exterior sobre la legalidad de los actos administrativos, aún cuando no hubiera lesión de un derecho perfecto, control que se atribuía a una jurisdicción administrativa de nueva creación (la IV Sección del Consejo de Estado), dado que por la inexistencia de un derecho perfecto que pudiera hacerse valer por el interesado, dicho control no podía atribuirse a la autoridad judicial ordinaria.

El control se establecía con carácter general para los actos ilegítimos, o sea, para aquellos respecto a los cuales se alegara un vicio de legitimidad en sentido estricto, ya que la Ley permitía el recurso contra todo acto viciado por violación de la Ley, incompetencia o exceso de poder, estableciéndose, en cambio, con carácter excepcional, para los actos viciados por inoportunidad, para los cuales era preciso un planteamiento sobre la oportunidad, consintiéndose este recurso sobre la oportunidad, sólo en los casos taxativamente establecidos.

El control se desarrollaba bajo recurso del interesado, en régimen contradictorio entre las distintas partes y con la garantía de un procedimiento jurisdiccional que concluía con una resolución que tenía toda la autoridad de la cosa juzgada.

El año siguiente al de la creación de la IV Sección del Consejo de Estado, la reforma se completó con la creación de la correspondiente jurisdicción administrativa a nivel provincial, para los recursos contra los actos de las Administraciones Locales. En efecto, con la Ley de 1º de mayo de 1890, se creó en cada provincia, la Junta Provincial Administrativa, actuando jurisdiccionalmente con competencia limitada a los casos previstos por la Ley. En tales materias, las atribuciones de la Junta eran sustancialmente análogas a las de la IV Sección, tanto para la naturaleza del juicio como para la eficacia de la decisión. Se admitía la apelación al Consejo de Estado contra las resoluciones de la Junta.

En los años siguientes, el sistema de jurisdicción administrativa establecido por las Leyes de 1889-1890, al lado de las grandes ventajas que ofrecía por haber completado el sistema creado por la Ley de 1865 constituyendo una garantía efectiva para amplias categorías de intereses no tutelados por esta última Ley, ofreció sin embargo no pocos defectos, especialmente de carácter práctico y procesal, por lo que después de varios proyectos parlamentarios, pudo llegarse al fin en 1907, a una reelaboración de la materia con una serie de medidas legislativas, que se inician con la Ley de 7 de marzo de 1907, creadora de una V Sección del Consejo de Estado, a la que se atribuían los recursos de oportunidad.

Un posterior paso fue dado en 1923, con mejoras de detalle de naturaleza procesal, sobre todo con dos reformas fundamentales: la primera referente a la abolición de la distinción de competencia entre las dos secciones jurisdiccionales del Consejo de Estado, constituyendo ambas conjuntamente "el Consejo de Estado en sede jurisdiccional", al que se dirigen genéricamente los recursos, procediendo después el presidente a su distribución entre las dos secciones, eliminándose de esta forma todo conflicto entre ambas. La segunda reforma se refería a las relaciones entre la jurisdicción administrativa y la ordinaria, eliminando en gran parte los motivos de conflicto, ya que en las materias en las que era menos fácil la distinción teórica y práctica entre derechos subjetivos y simples intereses, por estar estrechamente compenetrado el interés público con el derecho individual, se establecía la competencia exclusiva de la jurisdicción administrativa, atribuyendo excepcionalmente a la misma, la potestad de juzgar también en materia de derechos perfectos.

Los últimos toques al sistema de justicia administrativa se dieron, aparte de la Ley de 8 de febrero de 1925, que contiene algunas modificaciones de detalle, con la norma contenida en el artículo 5º de la Ley Municipal y Provincial con la que se dio una más concreta regulación a la institución del recurso jerárquico, llenando una gran laguna del ordenamiento positivo, y con la creación de una tercera sección jurisdiccional (la VI) del Consejo de Estado.

De tal manera, podemos concluir que entre 1824 y 1865, existía un fuerte predominio del poder Ejecutivo ante el Judicial, el cual se va modificando con el paso del tiempo ganando terreno el Judicial. Durante los años que corren de 1865 a 1877, podemos ver que en esta etapa faltaba una jurisdicción que entendiera de la lesión de simples intereses, ya que era necesario un contencioso de anulación de los actos ilegales que no constituyeran violación de derechos perfectos. Finalmente, entre 1877 y 1925 se aprecia aparentemente el predominio del poder Judicial ante el Administrativo, por lo que surgió en Italia un sistema de control administrativo tripartito, ya que estaba regulado por la administración activa (recurso jerárquico), por la administración pasiva (contencioso administrativo a través del "Consejo de Estado en sede jurisdiccional" con sus tres secciones) y por último la autoridad judicial (a través de sus tribunales) con lo cual se obtiene un sistema más equilibrado, por el cual se mantiene la legalidad administrativa, se otorgan garantías al administrado y se respeta al mismo tiempo la división de poderes.

Inevitablemente, en el Estado moderno, un sistema de justicia administrativa representa un compromiso entre dos principios contrapuestos: por un lado, el principio de legalidad de la Administración y de garantía de los administrados, que exige un control jurisdiccional de la actividad administrativa, ya que la autoridad judicial es la que ofrece una mayor seguridad de independencia respecto al poder ejecutivo; por otro lado, el principio de la división de poderes el cual, por el contrario, exige que el poder judicial no interfiera en el ejercicio de la función administrativa por parte del poder ejecutivo.

Los principales sistemas de los ordenamientos extranjeros, a semejanza del Italiano, se inspiran en un compromiso entre estos dos principios fundamentales, con un predominio mayor o menor, de uno u otro principio.

4.- MEXICO

4.1.- LA COLONIA.

Debido a la internación y posterior conquista en la América Continental e insular por parte de los Españoles, las zonas por éstos dominadas, fueron consecuencia de la implantación de la institución política administrativa vigente en España.

Serán los alcaldes, corregidores, alguaciles y el Ayuntamiento, las autoridades por las cuales se ejerce el gobierno de la época en que México ya estaba conquistado por el dominio Español.

Uno de los principales intereses de la Conquista, fue la gran fuente de ingresos que ésta representaría para los conquistadores y para la Corona, razón por la cual Cortés reúne a los caciques y señores de Coyoacán para establecer impuestos en favor de la Corona Española.

Estos tributos en ocasiones fueron excesivos y ruinosos, razón por la cual tanto los Reyes de España como la propia Audiencia (máximo órgano legislativo, político, administrativo y judicial) intentaron disminuir y relajar esas conductas desenfrenadas de ambición por parte de los encomenderos, para lo cual se creó un procedimiento de impugnación del tributo.

Ya en la Colonia, los recursos administrativos eran interpuestos directamente ante el Virrey y tenían por objeto combatir los abusos fiscales. Durante este período, los recursos en materia fiscal iban dirigidos en especial a atacar aquellas resoluciones que no se ajustaban a la disposición impositiva.

El Virrey, ya que había recibido el escrito impugnatorio, daba órdenes a una comisión para que revisara la tasación hecha para que ésta diera su punto de vista y resolviera en definitiva.⁷

Siempre se le daba traslado de este recurso al encomendero, quien era la persona que determinaba y percibía los tributos en la Nueva España. La duración de este recurso era de aproximadamente un año y medio.

El procedimiento es descrito por Alonso de Zorita de la manera siguiente:

"De pocos años a esta parte se ha usado y se usa que los encomenderos alegan y dicen que sus indios les pueden pagar más tributos que les paga, porque es mucha la gente: dase provisión para que los vayan a contar, y va la persona que la audiencia nombra, y el encomendero tiene modos y maneras para que se nombre quien el quiere, y si no se nombra o no le contesta el nombrado, procura con los indios que le recusen y se los aconseja el voto por él... acabada la cuenta del pueblo, traése a la audiencia y tásase, y acuden los indios a decir que la cuenta no está buena y a pedir que les desagraven, porque el tributo que les han impuesto es excesivo; dase traslado el encomendero, dura el pleito un año y medio, o más o menos..."⁸

Con ésto se respetaba el derecho de audiencia a los indios, mismos que tenían un término probatorio para demostrar la injusticia de las cargas tributarias.

El Virrey tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de un recurso interpuesto como consecuencia de un abuso o exceso de la autoridad, pero en ocasiones era el propio Virrey, el que acordaba turnarlo a un Magistrado para que éste resolviera el problema en forma definitiva.

⁷ Sánchez León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, Séptima Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1986, p. 15

⁸ Zorita, Alonso de, *Breve y Sumaria Relación de los Señores de la Nueva España*, Segunda Edición, UNAM, México, 1963, pp. 151 y 152.

Lo anterior es descrito por José Miranda de la siguiente manera:

"La mayoría de las veces las autoridades superiores de la Colonia ponen en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento particular, la denuncia de un abuso o un exceso, por información o por queja. Si la información o la queja llegan al Virrey, éste puede tratar de hacer que desaparezca el agravio por la vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que lo cometan. Cuando el Virrey no estima oportuno emitir una orden que pueda poner fin al abuso, hace intervenir a la justicia, mandando a algún magistrado que se informe y resuelva según derecho."⁹

La potestad tributaria en América nació de un derecho derivado de la Bula "inter caetera" de Alejandro VI en 1493, que otorgaba a los Reyes de Castilla, potestad amplia sobre las tierras conquistadas.

Los tributos eran de varios tipos, unos de ellos eran de destino común para la Real Hacienda (tributos, alcabalas, almojarifazgo, etc.), otros tenían un destino especial (diezmos eclesiásticos, vacantes mayores, etc), y por último los que se consideraban ajenos a la Hacienda Real (fondo piadoso de California, impuesto para el pulque, etc.)

La función judicial que le correspondía a la Audiencia, era de órgano de apelación al conocer de impugnaciones contra fallos de los gobernadores, corregidores y alcaldes, dictados en asuntos contenciosos, en tanto que en el ámbito administrativo conocía en su carácter de órgano de alzada de las resoluciones que en negocios de gobierno pronunciaba el Virrey.

Ya en el cedulaario de Vasco de Puga se describe la actuación de un procurador fiscal en la Audiencia de la Nueva España, misma que defendía las causas de la Real Hacienda en los pleitos donde el fisco tenía carácter tanto de actor como de demandado.

⁹ Miranda, José, *El Tributo Indígena en la Nueva España Durante el siglo XVI*, Colegio de Méxco, México, 1980, p. 235

La Audiencia se integraba de oidores, en donde el Virrey fungía como presidente de la Audiencia, pero sin tener voto en las cosas de justicia por no ser letrado. Los oidores fungían también como consejeros en materia de gobierno para el Virrey.

En cuanto a la administración hacendaria, el Virrey era superintendente general de la Real Hacienda y por ende debía vigilar su buena administración.

En 1542 se establece como la máxima autoridad política, administrativa, legislativa y judicial de la Nueva España, al Consejo Real y Supremo de Indias. Tenía facultad para exigir responsabilidad a funcionarios tales como oidores, alcaldes, fiscales y gobernadores, por medio del juicio de residencia, pudiendo resultar pena corporal o simple destitución de cargo, casos en los cuales debía solicitar la consulta del Rey, por ser éstos altos funcionarios. También tenía facultades para dirimir controversias sobre invasión de competencia entre la justicia secular y eclesiástica. Actuaba como tribunal de alzada en pleitos donde la Casa de Contratación de Sevilla (ésta tenía facultades jurisdiccionales, legislativas y judiciales en materia de comercio entre España y las Colonias) hubiese sentenciado y como órgano administrativo de designación en materia hacendaria. Aquí, designaban ministros y oficiales que recaudaban y estudiaban la riqueza de la Real Hacienda.

El Consejo contaba con un fiscal que además de valer en el ámbito administrativo como representante legal del Estado, tenía la misma función en el ámbito jurisdiccional. El fiscal no sólo tenía facultades de vigilar el buen despacho de los asuntos tocantes al fisco en diversos litigios fiscales, sino también en aquellos en donde resolviera la Casa de Contratación de Sevilla y se vieran afectados los intereses de la Real Hacienda.

Por último, cabe mencionar que en 1786 el Virrey Bucareli expidió la real ordenanza para el establecimiento e instrucciones de intendentes de "Ejército y Provincia en el Reino de la Nueva España", por lo que se cambia la estructura política administrativa entonces imperante, pues ahora estos intendentes conocerán de causas de justicia, policía, hacienda y guerra. En el

aspecto hacendario, dependían del Presidente de la Junta Superior de la Real Hacienda, tribunal de alzada en materia tributaria, pues éste tenía también el cargo de superintendente subdelegado de la Real Hacienda. Los superintendentes tienen atribuciones en primera instancia de jurisdicción contenciosa.

4.2.- EPOCA INDEPENDIENTE HASTA LA CONSTITUCION DE 1917.

Ya en la etapa preliminar a la Independencia de México, podía notarse claramente que una de las preocupaciones más importantes para Hidalgo fue atacar la opresión económica a que estaban sujetos los naturales por parte del gobierno Español, el cual mediante impuestos, derechos, alcabalas, diezmos y demás contribuciones, dejaban la economía del contribuyente en condiciones de cuasi subsistencia. Y por su parte, José María Morelos y Pavón, propone en su obra titulada "Los Sentimientos de la Nación", que la carga tributaria sea de un cinco por ciento sobre la ganancia o utilidad de cada sujeto.

Es conveniente mencionar que en la Constitución de Cádiz, misma que estuvo vigente en México a lo largo del movimiento independiente, se estableció la creación del Consejo de Estado y en la que no se señala proceso contencioso administrativo alguno, invocando dentro de su estructura aquél principio francés que instituye la división de poderes, mediante la prohibición expresa de que autoridad a la que no le corresponda el manejo de la hacienda pública, no podrá intervenir en la misma.

Esto trasciende al campo de lo jurisdiccional, siendo que aún y cuando el trasfondo es político, el efecto tiene incidencia en el campo jurídico donde aparentemente el particular no podrá hacer valer derecho público subjetivo alguno, con lo cual se pone en duda la existencia de éste al no poder ser sometido a contienda jurisdiccional, pareciendo ser que por esta razón el sujeto pasivo de la relación tributaria tenía exclusivamente "expectativas de derecho".

Sin embargo, ya a finales de 1812, las Cortes Generales y Extraordinarias expiden el reglamento de las Audiencias y Juzgados de la Hacienda Pública, con lo cual la aplicación del principio de división de poderes

contenido en la Constitución de Cádiz debe entenderse que su alcance se limita a la esfera administrativa.

En la Constitución de Apatzingán, se establece un sistema de intendencias que administrarán la hacienda pública, encarnadas por sujetos que además de la función de administración del erario público, podían impartir justicia sobre los motivos tributarios que se suscitaban ante ellos, mediante la aplicación de las normas preestablecidas en la Antigua Ordenanza de Intendentes.

Consumada la Independencia en 1823, se estableció durante el Imperio de Iturbide, la Junta Nacional Instituyente, misma que en su carácter de órgano legislativo supremo, aprueba un reglamento político provisional, en el cual se dispone la continuidad de los Juzgados de Hacienda, mismos que desaparecerán con la promulgación de la Constitución de 1824.

Ya en el Acta Constitutiva y de Reforma de 1824, se plasma la influencia de Mariano Otero, para instituir el Amparo como una garantía constitucional, y es a través de éste como el gobernado se defenderá en innumerables ocasiones del Poder Ejecutivo teniendo así, función de contencioso administrativo, real y como actualmente lo sigue conservando.

En 1835, con las Bases Constitucionales se prevé la existencia de una ley que instituirá un tribunal de revisión de cuentas que resolverá cuestiones instadas en el ramo contencioso administrativo.

En 1843, con las Bases de Organización Pública de la República Mexicana, se declara la subsistencia de los Juzgados de Hacienda que habían sido creados por las Siete Leyes, para conocer del contencioso administrativo.

Santa Anna en 1853, expide las Bases para la Administración de la República, creando dentro del Consejo de Estado, una sección de lo contencioso administrativo, Instituyéndose así el primer tribunal contencioso administrativo en la historia de México dentro de la órbita del ejecutivo, ésto en mérito del connotado jurista Don Teodocio Lares, influido por la corriente francesa que predominaba.

Hay que hacer breve mención al hecho de la existencia de la Ley Orgánica de los Jueces y Tribunales de Hacienda, en donde se prevé que el poder judicial conocerá también en ciertas ramas del contencioso administrativo, coexistiendo este sistema judicialista con el formalmente administrativo de jurisdicción retenida.

En 1854, al triunfo de la Revolución de Ayutla, se expide el Estatuto Orgánico Provisional, en donde se reconoce vigencia a la Ley Juárez, misma que suprime la existencia de los tribunales especiales.

En la Constitución federal de 1857, se desprende de su texto que la organización judicial podrá conocer de diversas causas sin distinguir expresamente sobre si la causa es administrativa o meramente civil.

Con el Imperio de Maximiliano en 1864, se crea un Consejo de Estado que dentro de sus atribuciones está la de formar un tribunal de lo contencioso administrativo.

Por otro lado, dentro de la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y Fronterizas del 28 de enero de 1885, existió un recurso de revisión contra las resoluciones pronunciadas por los administradores de aduanas. Este recurso podía ser interpuesto por el particular ante la Secretaría de Hacienda o en el Juzgado de Distrito competente, a elección del interesado.

4.3.- ETAPA REVOLUCIONARIA

No es lógico aceptar que los regímenes absolutistas de las épocas precolombina y colonial, hubiesen establecido recursos administrativos para obtener la anulación de los actos de las autoridades que los representaban. Los recursos administrativos en México empiezan a tomar fuerza a partir de la Revolución Mexicana.

Diversas leyes fiscales fueron expedidas con posterioridad a la promulgación de la Constitución de 1917. Dichas leyes pueden ser consideradas

como los antecedentes inmediatos de los actuales recursos administrativos. Entre ellas sobresalen las siguientes:

La Ley para la Calificación de las Infracciones a las Leyes Fiscales y la Aplicación de las Penas, expedida en 1929, la cual crea el Jurado de Penas Fiscales, cuyas resoluciones eran recurribles ante la Secretaría de Hacienda.

El Reglamento de la Ley para la Recaudación de los Impuestos Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos, Honorarios y Utilidades de las Sociedades y Empresas, del 21 de febrero de 1924, que instituye un recurso administrativo ante la Junta Revisora.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1925, preveía un recurso contra las resoluciones emitidas por las Juntas Calificadoras.

La Ley de Organización del Servicio de Justicia en Materia Fiscal para el Departamento del Distrito Federal, que instauró en 1929 el Jurado de Revocación para conocer de las inconformidades de los particulares contra resoluciones dictadas en materia tributaria por las autoridades del Distrito Federal.¹⁰

Por otro lado, es hasta la iniciación de la vigencia de la Ley de la Tesorería de la Federación del 10 de febrero de 1926, que en el capítulo 5º contemplaba el recurso de oposición, cuando volvemos a encontrar otro antecedente importante de nuestra justicia fiscal.

Este juicio sumario de oposición era un medio de defensa especial que se interponía ante el Juzgado de Distrito de la jurisdicción del opositor, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se hubiere otorgado la garantía del interés fiscal, y versaba sobre la oposición promovida en contra del procedimiento económico coactivo que para hacer efectivos los créditos fiscales estaba facultada a realizar la Tesorería.

¹⁰ Armenta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, pp. 50 y 51

El recurso en comento, según el artículo 32 de la Ley de la Tesorería de la Federación, procedía cuando se demandaba de la autoridad judicial la declaración de que la persona afectada no era deudora del crédito, ni tenía responsabilidad exigible, el crédito era inexistente, se había extinguido legalmente, o bien el monto del mismo era inferior al exigido.¹¹

Es pues, a través de este recurso, como el gobernado podía defenderse en esa época, de los actos de la autoridad hacendaria que causaran un perjuicio en su patrimonio.

Sobre el particular, podemos decir que se dan dos aspectos muy importantes:

a).- Procedencia limitada del recurso.

b).- Es el antecedente de nuestro actual recurso de oposición al procedimiento económico coactivo.

Por lo que se refiere al primer aspecto, cabe mencionar que el recurso de oposición solo procedía en los casos antes mencionados, y siempre y cuando se hubiere garantizado en tiempo el crédito fiscal relativo.

En cuanto a que constituye el antecedente directo del recurso de oposición al procedimiento ejecutivo que se contempla en el Código Fiscal de la Federación vigente, es importante hacer notar que el artículo 32 de la Ley de la Tesorería de la Federación de 1926 es muy similar a la fracción I del numeral 118 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Desde esa época, y en el caso concreto de la Ley de la Tesorería de la Federación, encontramos la supletoriedad del Código Federal de Procedimientos Civiles; esto es, la sustanciación del recurso de oposición establecido en la ley antes mencionada se sujetaba a las reglas del juicio sumario previsto por el Código Federal de Procedimientos Civiles, estableciéndose además ciertas reglas especiales para la correcta tramitación del mismo.

¹¹ Armenta Hernández, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano*, Primera Edición, Textos Universitarios, S.A., México, 1977, p. 80

En el recurso de oposición contemplado en la Ley de la Tesorería de la Federación encontramos una de las características principales de nuestra actual justicia fiscal.

En efecto, para poder interponer dicho recurso, era requisito indispensable que previamente se asegurara el interés fiscal, ya que sin ésto, el recurso en comento era declarado improcedente.

El recurso de oposición se encuentra también en la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación del 30 de diciembre de 1932, que a su vez había abrogado la ley en la cual se estableció por vez primera el recurso de oposición.¹²

Ahora bien, no obstante que la Suprema Corte de Justicia de la Nación dio un gran respaldo al recurso de oposición, resolviendo que el Juicio de Amparo era improcedente cuando el particular gozaba de un recurso ordinario de defensa, muy pronto se observó que éste no era el camino indicado para resolver las controversias entre la Hacienda Pública Mexicana y el contribuyente, porque era un juicio que al contrario de lo que se pensó en el momento de su creación, era muy tardado y deficiente, lo anterior aunado a que el contribuyente una vez que otorgaba la garantía del interés fiscal, perdía interés en continuar el juicio, el cual envejecía por falta de promoción.

Así las cosas, al entrar en vigor la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, fueron abrogados todos los preceptos que regulaban este procedimiento sui-generis de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación de 1932.

Durante el período del Presidente Lázaro Cárdenas, y mediante la expedición de la Ley de Justicia Fiscal, es cuando aparece en México por primera vez la institución del Tribunal Fiscal de la Federación, surgiendo éste como un órgano formalmente administrativo que viene a ejercer funciones de naturaleza jurisdiccional.

¹² ibid.

Cabe mencionar que la importancia de esta Ley como antecedente de nuestra justicia fiscal, no estriba sobre las cuestiones que sobre procedimientos y recursos trata, sino que es en ella donde aparece por vez primera en nuestro sistema jurídico, lo que hoy conocemos como el Tribunal Fiscal de la Federación.

A diferencia de la Ley de Justicia Fiscal de 1937, el Legislador al expedir el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, creó un ordenamiento que aunque en forma híbrida ya contenía normas tributarias de carácter material, además de las de naturaleza procedimental.

Este primer Código Fiscal de la Federación, incluyó un título denominado "De la Fase Contenciosa del Procedimiento Tributario", y dio todas las normas necesarias para la determinación de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, determinación del sujeto deudor de un crédito fiscal, con todas las normas para el nacimiento, exigibilidad, extinción de los créditos fiscales; la fase oficiosa del procedimiento tributario, las infracciones, los edictos y, finalmente, de las investigaciones fiscales.

El Código Fiscal de 1938, que entró en vigor en enero del siguiente año, ya establecía la regla de que "cuando las leyes o reglamentos no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa...", lo que aunado a la circunstancia de que no se hubiera regulado ningún recurso para objetar las resoluciones que fincaban créditos fiscales, ocasionó que se consideraran improcedentes la mayoría de los casos en que los particulares intentaban defensas contra actos de las autoridades fiscales en la vía administrativa, debido a que en la mayoría de los casos los actos impugnados habían determinado créditos fiscales.

Esta situación se subsanó al incluirse el recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación de 1967, que desde entonces constituye uno de los más importantes recursos administrativos en materia fiscal. El Código Fiscal de la Federación de 1967, fue promulgado por el Señor Presidente Don Gustavo Díaz Ordaz. A través de este Código, se busca principalmente mejorar o ampliar los conceptos del primer Código e incluir en él muchas normas que estaban en

diversas leyes tributarias, aspecto que sin duda alguna fue muy positivo para la materia fiscal en nuestro país.

Otro aspecto de gran relevancia introducida por el nuevo Código Fiscal fue el de que la fracción V del antiguo Código desapareció, al transformarse el medio de defensa concedido contra el procedimiento administrativo de ejecución ante el Tribunal Fiscal, en un recurso administrativo regulado por los artículos 158, 160 y 162 del Código de 1967, quedando reservado para el Tribunal exclusivamente el incidente sobre la negativa de suspensión del procedimiento de ejecución o el rechazo a la garantía ofrecida, tal y como es actualmente.

De esta manera vemos como, en Méxco, la presencia de los recursos administrativos realmente no es reciente. Cabe resaltar, por último, que los recursos administrativos se incrementaron en forma importante a partir del sexenio del Presidente Luis Echeverría Alvarez, ya que la mayoría de las leyes administrativas que fueron expedidas en aquél tiempo, contienen, por lo general, un capítulo correspondiente a los recursos administrativos.

CAPITULO II
LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

- 1.- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO**
- 2.- PRINCIPIOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO**
- 3.- NATURALEZA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO**
 - 3.1.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO PRERROGATIVA DE LA AUTORIDAD**
 - 3.2.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO ACTO O COMO DERECHO**
 - 3.3.- OBJETO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**
- 4.- CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**
- 5.- CARACTERES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**
- 6.- ELEMENTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

Así como los particulares tienen el deber de cumplir con las obligaciones que les marca la ley, las autoridades tienen el deber de ejercer las facultades que las mismas leyes les otorgan para verificar y exigir el cumplimiento de aquellas obligaciones; pero al ejercer estas facultades deberán apegarse a Derecho, es decir, siguiendo las formalidades procesales que establecen las leyes para garantizar los derechos fundamentales.

De este modo, el Derecho no sólo debe establecer de manera clara cuales son los derechos y obligaciones de los particulares, sino también las facultades de las autoridades, así como los procedimientos y las oportunidades procesales a que unos y otras deben ceñir su actuación. Y si al pretender esto último la autoridad no se apega a sus facultades en la forma en que le fueron conferidas, o parte de hechos falsos o inexactos, o viola el procedimiento legalmente establecido para amparar las defensas de los gobernados, u omite requisitos formales, o interpreta indebidamente las normas, o no aplica las debidas, o actúa extemporáneamente, etc., el propio Derecho debe establecer y establece los medios de defensa que el particular puede hacer valer para preservar sus derechos y para que la autoridad corrija su actuación, restableciéndose así el orden jurídico.

En efecto, los administrados tienen derecho a la legalidad de los actos de la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, y que, en consecuencia, los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Es decir, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos, como lo son el derecho a la competencia, el derecho a la forma, el derecho al motivo, el derecho al objeto y el derecho al fin prescrito por la Ley.¹³

Tales derechos del administrado necesitan ser protegidos en forma de dar a su titular los medios legales para obtener la reparación debida en caso de

¹³ Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*, Vigésimosesta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987, p. 435.

violación, es decir, para lograr el retiro, la reforma o la anulación del acto lesivo.

El último momento del proceso en el ámbito de la Administración, es decir, antes de tener que recurrir a los tribunales establecidos, sean administrativos o judiciales, permite hacer efectivas las garantías de audiencia y de legalidad en forma ágil y económica, mediante los recursos administrativos. De ésto y de la oportunidad que dan a las autoridades de conocer y corregir sus faltas oportunamente, deviene la importancia que tienen estos medios de administración de justicia.

1.- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

Se empezará por señalar que recurso significa etimológicamente: "volver al curso de un procedimiento", lo cual como acertadamente lo ha señalado el maestro Ignacio Burgoa Orihuela en su tratado sobre el Juicio de Amparo, nada nos dice para comprender el concepto de recurso.

Según cita Juan José González Bustamante, el término recurso proviene del vocablo Italiano "Ricorsi" que quiere decir "volver a tomar curso".¹⁴

Resulta necesario comprender el concepto genérico de recurso, para posteriormente entrar al estudio del concepto específico de recurso administrativo.

El maestro Eduardo Pallares al hablar de los recursos manifiesta: "Son los medios que concede la ley a la parte, o al tercero que son agraviados por una resolución judicial, para obtener su revocación o modificación por el propio funcionario que dictó la resolución o por un tribunal superior".¹⁵

¹⁴ González Bustamante, Juan José, *Principios de Derecho Procesal Mexicano*, Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1959, p. 264.

¹⁵ Pallares, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, p. 577.

Por su parte, Héctor Jorge Escola señala lo siguiente: "Recurrir es, en sentido general, acudir ante un juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad. En conclusión, pues, puede afirmarse que el recurso es el medio por el cual las partes pueden promover el control de legalidad de la sentencia de un juez o de la resolución de una autoridad cualquiera, siendo esa acción un elemento integrante del derecho de defensa que constitucionalmente les corresponde".¹⁶

Agustín A. Gordillo refiere que los recursos en sentido amplio son: "...Todos los remedios o medios de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos, y en general para defender sus derechos respecto de la Administración Pública."¹⁷

Gonzalo Armienta Hernández, en su obra *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, señala lo siguiente: "Estimo que el recurso es el medio por excelencia con que cuenta el particular para impugnar los actos tanto de la autoridad administrativa como de la jurisdiccional, con el cual debe contar todo país que se considere democrático. Por lo anterior me atrevo a afirmar que un Estado que no tenga una adecuada normatividad referente a los recursos, será indudablemente un régimen totalitario, pues uno de los elementos fundamentales para la existencia de una verdadera democracia es el adecuado control de sus órganos decisorios, lo cual sólo se puede lograr mediante este instrumento jurídico de impugnación."¹⁸

Así, y aplicando este concepto de recurso a la justicia administrativa, podemos afirmar que el recurso administrativo es el medio más conveniente de defensa del particular para obligar a la Administración a modificar o restablecer la situación administrativa legal, esto es, un medio jurídico para poner en marcha el control de la Administración.

¹⁶ Escola, Héctor Jorge, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1967, p. 209.

¹⁷ Gordillo, Agustín A., *Procedimiento y Recursos Administrativos*, Jorge Alvarez Editor, Buenos Aires, 1964, p.87.

¹⁸ Armienta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, p. 54.

Los recursos administrativos se desenvuelven en el marco propio de la Administración Pública que tiene el deber de esforzarse para que se mantenga el orden de legalidad, procurando que no se quebranten los principios jurídicos del orden administrativo.

Los estudiosos del Derecho han estimado en forma generalmente unánime que los recursos administrativos deben reglamentarse en los ordenamientos legales correspondientes, considerando que en no pocas ocasiones los funcionarios de la Administración Pública proceden irregularmente emitiendo actos que pueden y deben ser revisados por ellos mismos; así, el autor mexicano de Derecho Administrativo, Don Andrés Serra Rojas, expresa que "los recursos administrativos se fundan en el derecho que tiene la Administración para mantener el control de la jerarquía administrativa a través del cumplimiento de la ley. El recurso administrativo es un medio en la propia Administración, de carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judiciales o de controles legislativos. La idea de este recurso se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los seres humanos cometer errores y éstos obedecen a causas muy diversas que provocan perjuicios tanto al particular agraviado como al interés general en los casos que señalaremos."¹⁹

Abunda diciendo el maestro Serra Rojas, definiendo al recurso administrativo como: "Una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto."²⁰

Emilio Margain Manautou dice que: "... es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado, o falta de aplicación de la disposición

¹⁹ Serra Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, Decimasegunda Edición, Segundo Tomo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1983, p. 552.

²⁰ *Ibid.*, p. 555.

debida..."²¹. Con ésto, dicho tratadista conceptúa el recurso como una verdadera pugna que la propia autoridad emisora del acto debe resolver, procediendo sólo en los casos en que el particular considere que el acto viole la ley o se aplique indebidamente.

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.²²

Como se puede apreciar, los distintos tratadistas de una u otra forma, ubican al recurso administrativo como un medio de defensa en contra de actos arbitrarios de autoridad, conceptuándolo como una instancia del procedimiento administrativo. Así mismo coinciden al señalar que el recurso administrativo constituye un medio legal de impugnación dentro de la esfera administrativa, a través del cual el gobernado afectado puede oponerse a un acto o a una resolución de carácter administrativo, que se tramita ante la misma autoridad que emitió el acto o la resolución o ante otra jerárquicamente superior.

A diferencia de otros medios de autocontrol de la Administración, los recursos administrativos presuponen una instancia de justicia o excitativa de legalidad por existir un litigio entre el sujeto activante y la Administración Pública (un órgano activo del Estado), esta última implicada en el conflicto de intereses por exteriorizar su voluntad con credibilidad de apego a la Ley.

Para González Pérez, el recurso administrativo puede definirse "como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter".²³

²¹ Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Octava Edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1985, p.162.

²² Fraga, *loc. cit.*

²³ González Pérez, Jesús, *Los Recursos Administrativos*, Primera Edición, Editorial E.I.S.A., Madrid, 1960, p.471

No por sintética deja esta definición de presentar al intérprete todas las características diferenciales del recurso administrativo, que pueden circunscribirse a las siguientes:

a) Impugnación, o sea, observación de un acto anterior, con el propósito de que, mediante un nuevo procedimiento, la Administración se pronuncie sobre su modificación, revocación, o anulación.

b) Dirigida contra un acto administrativo, excluyéndose así aquellos procedimientos que tienen por finalidad otros efectos distintos.

c) Deducida ante un órgano de la Administración, o sea, planteada en vía administrativa, incluso ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado, tal y como se verá más adelante.

En general, todas las definiciones coinciden con las que hemos examinado, destacando como elementos diferenciales del recurso administrativo los siguientes: 1) impugnación; 2) de un acto administrativo; 3) cumplida en vía administrativa; 4) con el objeto de que se confirme, anule, modifique o revoque el acto impugnado.

Es pues el recurso administrativo una forma de solucionar un conflicto, donde una de las partes es, a su vez, el órgano público encargado de dirimirlo. Por ésta razón, y en vista de culminar en múltiples ocasiones en una solución parcial de un litigio, esta forma de autocontrol debe ser considerada como una forma de autodefensa, ya que la resolución vinculativa depende en forma subjetiva de la voluntad de una de las partes del litigio.

2.- PRINCIPIOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

La existencia y tramitación de estos medios de defensa están sujetas a una serie de principios que informan sobre su procedimiento, y que de una u otra forma el legislador debe incluir al establecer los recursos:

1. Principio de legalidad objetiva.- Además de procurar la protección de los intereses de los administrados, se pretende mantener el empleo de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la Administración.

2. Principio de oficialidad.- Independientemente de que el procedimiento sólo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no sólo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, consistente en la actuación legal de la Administración.

3. Principio de la verdad material.- La autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no sólo lo alegado por el particular por lo que, para resolver lo que legalmente proceda debe allegarse de todos los elementos que considere necesarios con el fin de tomar una decisión justa.

4. Principio de informalidad.- Conforme a este principio, se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión, debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso.

5. Principio de debido proceso.- Consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, se ha interpretado como una garantía de los gobernados, lo cual se traduce en:

- a) Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
- b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- c) Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.

f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas

g) Que se funde y motive la resolución.²⁴

3.- NATURALEZA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

3.1.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO PRERROGATIVA DE LA AUTORIDAD.

Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Así, hay quienes opinan que es un derecho de instancia del particular, y para otros es sólo una prerrogativa de la autoridad. Entre estos últimos tenemos a Jesús González Pérez, quien al analizar esta cuestión nos dice que si ésta puede por sí, sin acudir a los tribunales, dirimir los conflictos que surgen entre ella y los administrados, precisamente en ejercicio de esa misma facultad decide los recursos que se deducen contra los actos administrativos.²⁵

Por su parte, el maestro Niceto Alcalá Zamora, cataloga al recurso administrativo como una de las especies de la autodefensa, por medio de la cual la Administración regulariza aquellos actos que se desvían de la legalidad, cuya observancia constituye su fin primordial.²⁶

Hauriou opina que los recursos administrativos son una forma de que la Administración Pública se haga justicia por sí misma.²⁷

Gonzalo Armienta Hernández considera que mediante el recurso administrativo se le da la oportunidad a la Administración Pública para corregir sus errores, pero ello no significa que su finalidad sea precisamente otorgar una prerrogativa a la autoridad, si no más bien es su consecuencia pues

²⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis H. y Lucero Espinosa, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo*, Segundo Curso, Primera Edición, Editorial Limusa, México, 1991, pp. 185 y 186.

²⁵ González Pérez, *op. cit.*, pp. 35 y 36

²⁶ Alcalá Zamora y Castillo, Niceto, *Proceso, Autocomposición y Autodefensa*, Imprenta Universitaria, México, 1947, p. 48

²⁷ Hauriou, Maurice, *La Jurisprudence Administrative de 1892 à 1929*, Paris, 1929.

fundamentalmente sirve de instrumento al particular para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o la invalidación de una resolución ilegal.²⁸

3.2.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO COMO ACTO O COMO DERECHO.

La mayoría de los autores consideran al recurso administrativo como un derecho del particular para impugnar las resoluciones administrativas, pero hay algunos que señalan que se trata de un acto jurídico, propiamente una instancia del particular.

Juan Carlos Cassagne señala lo siguiente: "Tratándose de una declaración de voluntad del particular que produce efectos jurídicos respecto de la Administración y las demás personas legitimadas en el procedimiento, es evidente que el recurso administrativo es un acto jurídico y no un derecho. No debe confundirse, pues, el derecho de recurrir que es una emanación conjunta del derecho de peticionar a las autoridades y de la garantía de la defensa trasladada al plano administrativo, con su manifestación concreta en el acto por el cual se recurre."²⁹

De igual manera, Agustín A. Gordillo señala que el recurso es un acto cuando se refiere al ejercicio efectivo y concreto del derecho a recurrir, o sea, a la presentación de un escrito para interponer el remedio procesal pertinente.³⁰

Briseño Sierra conceptúa al recurso administrativo como un derecho de instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido . . . el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares. Al efecto, elabora la siguiente clasificación:

²⁸ Armenta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, pp. 57 y 58.

²⁹ Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Tomo II, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1985, pp. 475 y 476

³⁰ Gordillo, *op. cit.*, p. 93

A) El más elemental es el derecho de petición, porque, se ha visto, es de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida.

B) Después de la simplicidad de la petición, se encuentra una instancia cuya pretensión va un poco más allá de la simple eficacia de la respuesta: la denuncia.

C) Otro paso adelante establece el tercer derecho de instancia: la querrela.

D) La queja administrativa, especialmente la fiscal, se distingue de la querrela penal, en que no se endereza contra otro particular, sino por razón de actos de autoridad.

E) En cambio, el derecho de instancia llamado recurso, es ya un título que significa la objeción al acto de autoridad.³¹

Opino que los tratadistas citados están en lo cierto al clasificar al recurso entre los actos jurídicos y a la instancia como un derecho, pues lo que constituye un derecho es, en sí, la facultad de inconformarse, la cual se objetiva o manifiesta mediante un acto inicial del administrado, que configura, conjuntamente con otros actos de la autoridad y, eventualmente de terceros, la figura procedimental denominada recurso.³²

3.3.- OBJETO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

El objeto del recurso administrativo no es sólo el control que puede ejercer el particular, pues, como lo advierte Rafael Bielsa, son cuatro los objetivos básicos, a saber:

³¹ Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, Segunda Edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1975, pp. 97 a la 100.

³² Armentis Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, p. 59.

1. Importa una autolimitación de sus atribuciones discrecionales.
2. Es una forma de contralor jurisdiccional sobre la actividad administrativa.
3. Es expresión de una tendencia hacia la protección de los derechos e interés legítimo de los administrados.
4. Es una forma de centralización del contralor administrativo sobre los órganos descentralizados.³³

La autoridad al emitir una resolución, debe tomar en cuenta que si esa facultad no la ejerce conforme a derecho, el gobernado podrá impugnar el acto que se deriva de su ejercicio, a través del correspondiente recurso administrativo. Es por ello, que el recurso administrativo constituye una autolimitación de las atribuciones discrecionales de la autoridad.

Es una forma de contralor jurisdiccional sobre la actividad administrativa, ya que representa un medio de control de la legalidad de las resoluciones de la autoridad. Cabe hacer la aclaración, que el carácter jurisdiccional del recurso administrativo sólo lo encontramos cuando se le da a dicho carácter un sentido lato y se le extiende a aquellos medios de impugnación que se hacen valer ante órganos jurisdiccionales independientes de la Administración activa, ya que en sentido estricto, el recurso administrativo es tramitado y resuelto por las propias autoridades administrativas.

En varios países existe una tendencia a proteger los derechos e intereses que les son propios a los administrados, ya que todo gobierno que realmente quiere tutelar los derechos de los particulares, crea los instrumentos adecuados para controlar a las autoridades. En tal medida, se faculta a los particulares para impugnar los actos administrativos. Es por ello, que cuando los Estados cuentan con adecuados medios de control, se protege a los gobernados de cualquier abuso de poder o arbitrariedad por parte de la Administración, que lesionan las garantías y derechos de los mismos.

³³ Bleisa, Rafael, *El Recurso Jerárquico*, Quinta Edición, Ediciones De Palma, Buenos Aires, 1966, pp. 26 y 27

Por último, cuando el recurso administrativo es del conocimiento de un órgano de la Administración Pública centralizada, constituye un medio de control para lograr que las resoluciones que emiten dichos organismos, se ajusten a derecho, tal y como sucede con el recurso jerárquico.

Ahora bien, por otro lado, haré un paréntesis respecto a una discusión que se ha suscitado con motivo de la facultad de los órganos de la Administración de resolver los recursos administrativos, al ser considerada bajo el parecer de la postura formalista como el desempeño de una función jurisdiccional, subsistiendo por el lado opuesto la posición objetiva que limita a la postura formalista y considera que es una facultad cuya realización implica el ejercicio de una función administrativa.

La primera postura sostiene que es jurisdiccional la función, por el dimitir en el fondo una controversia y por existir, en la tramitación del recurso, etapas procedimentales al igual que un verdadero proceso.

Así también, esta postura considera que los recursos administrativos implican una función jurisdiccional por parte de la autoridad debido a que al elegir la vía judicial o contencioso administrativa, en su caso, no podrá llevarse a cabo, al mismo tiempo, el recurso administrativo.

La segunda postura sostiene que la facultad de resolver recursos planteados ante las autoridades administrativas, implican el ejercicio de una actividad administrativa en su sentido objetivo o material. Las razones aducidas son las siguientes:

a) Aún y cuando existe una controversia y una pretensión por parte del particular afectado por el actuar del órgano administrativo, no es posible hablar de proceso, ya que por un lado la resolución del recurso será el efecto jurídico que resulte de la secuela de actos en marcha (procedimiento), y que, aún y cuando pueda resolver la controversia, no es razón suficiente para encuadrarla dentro del proceso, ya que las figuras de autodefensa y autocomposición consiguen el mismo fin, y son excluyentes de la función jurisdiccional.

b) Cuando la resolución del recurso siga causando perjuicio al particular, ésta podría ser impugnada en una relación heterocompositiva con naturaleza de proceso.

c) La idea de proceso, va ligada a la de acción, considerada ésta última como instancia proyectiva.

En el recurso administrativo la pretensión está envuelta en el reexamen o ulterior examen de una operación de la autoridad por virtud de la cual consideró ciertos hechos apegados a una hipótesis normativa. Este reexamen lo realiza la misma autoridad emisora o su superior jerárquico, este último siempre integrante de la Administración Pública.

En cambio, la idea de proceso, concebido como el conjunto de actos por los cuales se desarrolla la función jurisdiccional, se reduce en su inicio, a la existencia de una acción, a través de la cual se vincularán tres partes distintas (accionante, juez y reaccionante), y el conjunto de actos por éstos realizados pondrán fin a la controversia.

d) Por último, la imposibilidad jurídica de actuar ante tribunales administrativos o judiciales al mismo tiempo en que se ha optado por acudir a la vía administrativa, no hace sino corroborar la idea de que la figura del recurso excluye a la del proceso aún y cuando entre éstos existen múltiples nexos en la vida procesal.

Lo que pretende la ley con esta prohibición, es que no surjan resoluciones dispares, debido a que la autotutela y el proceso son formas de dirimir controversias, por ende, deberá agotarse la primera cuando la ley determine su obligatoriedad y en caso de que se establezca su agotamiento opcional podrá agotarse la primera y posteriormente acudir a la relación procesal, pero nunca viceversa. La razón es lógica, ya que el recurso, como forma de autodefensa administrativa, constituye la mayoría de las veces una solución parcial de la controversia a diferencia del proceso, donde el órgano cognoscente jamás es accionante o reaccionante en el proceso de su conocimiento. Así, es preciso que sea la noción del proceso la que culmine en

última instancia con la controversia, por ser la solución más justa e imparcial de un litigio.

Tanto Gabino Fraga como Andrés Serra Rojas, sustentan el criterio de que la autoridad al resolver el recurso administrativo, está ejerciendo una función administrativa; el primero de los citados autores nos dice que: "Los recursos administrativos no implican una función jurisdiccional, por lo que sólo significa una revisión que de sus actos hace la propia Administración para deshacer los errores que hubiere. Estimamos que el punto es dudoso y que podrían esgrimirse todavía razones en favor y en contra de ambas opiniones. Sin embargo, nos parecen más fundados los argumentos aducidos por la que sostiene que el recurso administrativo no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera como se acaba de indicar que no hay una autoridad distinta de las partes que resuelva la controversia".³⁴

Por su parte, Serra Rojas sostiene que "en los recursos administrativos el Poder Público no actúa como parte ni participa en un procedimiento jurisdiccional. Se concreta a confirmar o modificar su propio acto, o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la ley".³⁵

4.- CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Han existido variadas clasificaciones en torno a los recursos administrativos, desde autores que los dividen en dos grandes grupos hasta aquellos que han elaborado una catalogación más amplia.

Agustín A. Gordillo ha clasificado a los recursos administrativos en tres grandes grupos:

A) Por su origen legal y expreso.- Como es el caso del recurso de reclamación administrativa previa.

³⁴ Fraga, op. cit., p. 438.

³⁵ Serra Rojas, op. cit., p. 552.

B) Por su origen reglamentario.- Corresponde a los recursos revocatorios, jerárquicos y jerárquicos impropios.

C) Por su origen analógico e interpretativo.- Tal es el caso del recurso jerárquico no reglado, de reconsideración y de revisión. Dentro de los recursos de revisión incluye a las reclamaciones de queja y de denuncia.³⁶

Por su parte, Emillo Margain Manautou hace la siguiente clasificación:

A) En atención a la autoridad ante quien se interpone: Los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto, los que proceden ante el superior jerárquico, y aquellos de los que conoce una comisión o dependencia especial.

B) Por razón de la persona que interpone el recurso administrativo; según que ésta tenga un interés legítimo directo o bien un interés legítimo indirecto.

C) En cuanto al objeto que se persigue: Esta división corresponde a los recursos de reconsideración y de revisión.

D) En atención a la materia: Recursos contra resoluciones de derecho público o de derecho privado.

E) De conformidad con el ordenamiento que los establece: Son aquellos que se promueven en base a una ley, o en base a un reglamento.

F) Por razón de su naturaleza: Recursos obligatorios y optativos.³⁷

Por otro lado, hay corrientes doctrinarias que clasifican a los recursos administrativos de la siguiente manera:

³⁶ Gordillo, op. cit., p.95

³⁷ Margain, op. cit., pp. 176 a 179.

A) Según el órgano que conoce:

a) De reposición o gracioso, (según la doctrina española o francesa respectivamente) y por algunos autores también denominado como recurso de oposición, o en su defecto, de inconformidad.- Debe ser intentado y resuelto ante la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

b) De alzada o jerárquico, también llamado de revisión.- Debe ser intentado y resuelto ante y por el superior jerárquico de la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

Aún y cuando el recurso es conocido por la Administración, es posible distinguir, según la competencia de cada órgano de la Administración, a que tipo de recurso nos estamos refiriendo.

Puede suceder que el propio órgano de la Administración que emitió el acto por el cual se lesionan los intereses del particular cuya pretensión se ventilará a través de un recurso administrativo, sea el competente para conocer de éste. Si es el caso, estaremos en presencia de un recurso de reposición, ya que es el propio ente emisor quien resolverá, respetando las formalidades en la ley establecidas, las cuestiones planteadas con motivo de la vida jurídica de un acto administrativo.

Cuando el órgano que conozca de la instancia sea el superior jerárquico del emisor, o en su caso, un órgano administrativo con facultades exclusivas para anular o modificar los actos administrativos ilegales o inoportunos, estaremos en presencia de un recurso de alzada.

Martínez Rosaslanda señala: "La doctrina del recurso administrativo acepta, entre otras clasificaciones, la división del recurso en el de inconformidad y en el de revisión. Al primero, también denominado de oposición, lo caracteriza el hecho de que la autoridad encargada de resolverlo es superior jerárquico de la

emisora del acto recurrido. A ello obedece también la denominación de jerárquico para este último".³⁸

B) Según la definitividad del acto para ser impugnado jurisdiccionalmente, los recursos administrativos pueden ser:

a) De agotamiento obligatorio.- Cuando necesariamente debe agotarse esa instancia antes de acudir a juicio.

b) De agotamiento opcional.- Cuando se puede elegir entre agotarlo primero y después, llegado el caso, acudir a juicio ante los tribunales, o bien acudir directamente al juicio.

C) Según la amplitud de la causa de procedencia, los recursos administrativos pueden clasificarse de la manera siguiente:

a) Ordinarios.- A través de éstos puede objetarse cualquier violación legal sin tipificar las causas o motivos de impugnación.

b) Extraordinarios.- Aquellos establecidos para combatir determinado tipo de actos. Estos recursos también son llamados excepcionales.

No obstante el gran número de clasificaciones que se han elaborado al efecto, consideramos que la más adecuada y práctica es la que divide a los recursos administrativos en aquellos que se interponen ante la misma autoridad y los que se hacen valer ante una autoridad superior. En efecto, el maestro Nava Negrete señala lo siguiente: "Comparando las clasificaciones de la doctrina y la regulación de la ley de los recursos administrativos, podemos hablar de dos grandes tipos o grupos de recursos: los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa, que

³⁸ Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, A.C., *Justicia Administrativa*, Editorial Trillas, México, p. 26

puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial".³⁹

La idea generalmente aplicada es que el recurso que se promueve ante la misma autoridad emisora del acto es un recurso de reconsideración, independientemente del nombre con el que se le haya designado: de oposición, de revocación, de inconformidad, etc., y el que se promueve ante una autoridad diferente se le identifica como recurso jerárquico o de alzada, aunque se le denomine de revisión, de revocación, etc. Lo importante, en todo caso, será determinar cual autoridad lo tramitará y resolverá, si la que emitió el acto impugnado o una distinta, ya que en la práctica se ha podido ver en un gran número de casos, que cuando se trata de la misma autoridad, la tendencia es hacia la confirmación del acto.

El recurso administrativo ante la misma autoridad, es aquél que se interpone ante el mismo órgano administrativo emisor de la resolución sujeta a impugnación. En este tipo de recursos, es donde más se acentúa la tendencia a confirmar la resolución impugnada, ya que existe identidad entre la autoridad emisora del acto y la revisora. Este tipo de recursos resulta de gran utilidad cuando la autoridad ante la que se interpone, es respetuosa del principio de legalidad y emite sus resoluciones de manera imparcial.

Existen otros tipos de recursos que se tramitan ante autoridad superior o ante órganos especializados. En tratándose de los primeros, puede darse el caso, que la autoridad superior tienda a confirmar el acto impugnado, ello en virtud de la relación de trabajo que existe con la autoridad inferior. Por su parte, el órgano especializado para el conocimiento y resolución de los recursos, puede no tener conocimiento de todos los aspectos que se le presentan, ello aunado a que se puede convertir en un órgano con demasiado poder, al estar ella encargada de todos los asuntos de determinada unidad. Independientemente de ello, el trámite y resolución de los recursos, ya sea por una autoridad jerárquicamente superior o de competencia exclusiva, es del todo acertado, ya que existirán mayores garantías para el particular de que la decisión que tomen será la acertada.

³⁹ Nava Negrete, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1969, p.103

El recurso jerárquico es aquél que se promueve ante una autoridad superior, con el objeto de modificar o revocar la decisión de una autoridad inferior. De acuerdo con Bielsa, "El recurso jerárquico es una reclamación promovida contra un acto o decisión de un agente administrativo, ante el superior jerárquico, para que éste modifique o revoque esa decisión, por considerar que lesiona un derecho o interés legítimo del recurrente, e implica a la vez una transgresión de normas legales que imperan en la actividad administrativa."⁴⁰

Por último, existe el recurso administrativo que se promueve ante una autoridad autárquica, siendo ésta la entidad de la Administración Pública que cuenta con personalidad y patrimonio propio. Por tal razón, se puede pensar que al tener estas entidades personalidad y patrimonio propio, estarían exentas de todo control administrativo, ya que no habría otra autoridad que pudiera revisar sus resoluciones. Sin embargo, no sería lógico aceptar que esa autonomía pueda significar la imposibilidad jurídica de ejercer control sobre sus actividades, pues entonces se les daría el carácter de entes soberanos. Es por ello, que en el campo de las entidades autárquicas, encontramos dos tipos de controles: uno es el que se ejerce por los mismos órganos de control interno; y otro es el que se realiza por una entidad diversa.⁴¹

5.- CARACTERES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los caracteres del recurso administrativo de acuerdo con Armlenta Hernández, son aquellas notas esenciales que debe contener.

"Como nota primaria podemos destacar que su finalidad es controlar las decisiones de los órganos administrativos, para que éstas se emitan conforme a derecho.

⁴⁰ Bielsa, *op. cit.*, pp. 51 a la 53.

⁴¹ Armlenta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, pp.73 a la 77.

Otra característica es que siempre habrá de interponerse ante un órgano de la Administración Pública para su trámite y resolución.

Otra nota específica es que el objeto del recurso administrativo es el reexamen de actos de la Administración Pública.

Por último, los recursos administrativos tienen como finalidad preservar la juridicidad de la actividad administrativa." 42

6.- ELEMENTOS DE LOS LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

En todo recurso administrativo existen dos clases de elementos: los esenciales y los secundarios.

Los elementos esenciales son aquéllos que como su nombre lo indica, son consubstanciales a la existencia y a la validez del recurso administrativo.

Como elementos esenciales de validez del recurso administrativo, Margain Manautou señala dos: el primero es que el recurso administrativo esté establecido por el ordenamiento legal correspondiente; y el segundo, la existencia de una resolución administrativa.⁴³

En relación con el primer elemento, cabe resaltar que al ser nuestro sistema jurídico de legalidad, toda la actividad de la Administración Pública debe de estar regulada por normas jurídicas.

De igual manera, es indispensable la existencia de una resolución administrativa, ya que ésta constituye el presupuesto material de este medio de impugnación; por lo que no es posible que una simple observación hecha por algún funcionario público sea considerada como una resolución administrativa, ya que no afecta el interés jurídico del particular. En efecto, no todas las

42 Armienta Hernández, Gonzalo, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Segunda Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1992, pp.79 y 80.

43 Margain, *op. cit.*, p. 181.

resoluciones administrativas son recurribles, sólo lo son aquellas que reúnen las siguientes características:

1. Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de trámite o sea susceptible de ser revisada de oficio; debe ser la decisión que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento.

2. Que sea personal y concreta, es decir, que esté dirigida a una persona determinada afectando su esfera jurídica y verse sobre una situación específica. La doctrina señala que si una resolución es general y abstracta no puede deparar perjuicio a una persona sino hasta que se produce un acto de aplicación, que es personal y concreto. En todo caso, la vía adecuada para impugnar resoluciones de carácter general y abstractas que con su sola expedición causan perjuicio al gobernado, es el juicio de amparo.

3. Que cause agravio, es decir, que lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es interés indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.

4. Que conste por escrito, salvo la resolución negativa ficta. En efecto, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 de la Ley Fundamental, todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito.

5. Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra resolución definitiva de la autoridad administrativa, y haya sido consentido expresa o tácitamente, o bien sea materia de algún medio de defensa.

Los elementos secundarios no resultan indispensables para la existencia de los recursos, ya que solo son necesarios para su substanciación. Pero, estos elementos sí resultan necesarios para que el recurso administrativo cumpla con aquellos requisitos que dentro de un régimen de derecho, debe satisfacer la autoridad administrativa y, fundamentalmente, cuando se trata de

revisar la legalidad de sus propios actos. Margain Manautou especifica los siguientes:

- a) Término dentro del cual ha de hacerse valer.
- b) Autoridades ante quien debe hacerse valer.
- c) Periodo de admisión de pruebas.
- d) Plazo en el cual ha de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas.
- e) Momento en que empieza a correr el término.
- f) Libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales.⁴⁴

De acuerdo con Sergio Francisco de la Garza, los elementos de los recursos administrativos pueden clasificarse en esenciales y de su naturaleza.

Los elementos esenciales son los siguientes:

- a) Una ley que establezca el recurso;
- b) Un acto administrativo contra el que se promueve el recurso;
- c) La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo;
- d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y
- e) Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

⁴⁴ Margain, op. cit., p. 186.

Los elementos de su naturaleza son:

- a) Plazo de interposición del recurso;
- b) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso;
- c) Fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso;
- d) Pruebas, y
- e) Posible suspensión y requisitos de ella.⁴⁵

Por su parte, Gabino Fraga, no hace ninguna diferenciación en cuanto a los elementos del recurso administrativo, y señala que los característicos son los siguientes:

1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.

2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.

3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.

4. Los requisitos de forma y elementos que deban incluirse en el escrito de interposición del recurso.

5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.

⁴⁵ Garza de la, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Decimasexta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1990, pp. 845 a la 855.

6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.⁴⁶

Ahora bien, por otro lado, estudiando los distintos tipos de recursos administrativos, tal como han sido reconocidos por la doctrina, y teniendo en cuenta su distinto valor y significado jurídico, es posible llegar a precisar la existencia de los siguientes elementos, que los caracterizan:

A) Los recursos administrativos constituyen siempre una actividad de control. En efecto, cualquiera que sea la forma que ellos adopten, estos recursos no son sino un juicio lógico jurídico sobre la actividad administrativa impugnada, es decir, una apreciación sobre si esa actividad está o no conforme a Derecho, sobre si es legítima, juicio que se expresa en la resolución que pone fin al recurso.

Decimos que es una actividad de control ya que al ser el órgano de la Administración a quien le corresponde resolver la forma o fondo del asunto, es este mismo quien va ir corrigiendo las anomalías que se van presentando en su actuar, con la gran ventaja que al ir modificando su falta de adecuación a Derecho mediante la resolución recaída a las promociones presentadas, no se sienta precedente alguno y no se crea jurisprudencia a diferencia de lo que acontece con las sentencias judiciales o administrativas; por eso se considera el medio de control por excelencia.

B) Los recursos administrativos constituyen una actividad de control administrativo, o sea, que se lleva a cabo por los órganos de la misma Administración, ya se trate de órganos especializados o comunes, pero siempre integrantes de la llamada Administración activa.

Son pues, los órganos administrativos, y muchas veces como ya hemos dicho, el órgano que dictó el acto objetado, los que consideran y resuelven el recurso, lo que ha dado lugar a que se diferencien, sobre tal base, los recursos administrativos de los llamados recursos contenciosos, que están a cargo de órganos independientes, que aunque sean administrativos no integran sin

⁴⁶ Fraga, op. cit., pp. 435 y 436.

embargo, la Administración activa, manteniendo una función de tipo jurisdiccional exclusivamente.

C) Los recursos administrativos constituyen una actividad de control de tipo represivo, o como nosotros los hemos denominado, correctivo.

En efecto, estos recursos se articulan contra actos o decisiones ya dictadas por la Administración, a fin de examinarlos y expedirse sobre su regularidad. Es así un control a posteriori, que busca la sustitución, modificación o corrección del acto ya existente.

D) Los recursos administrativos sólo se originan por la instancia de una parte interesada, que es quien los articula y promueve, determinando, asimismo, el objeto y dirección de la impugnación que a tal fin efectúa.

La Administración no puede, de oficio, tramitar un recurso administrativo, y los actos no impugnados por esta vía quedan, pues, válidos y eficaces, sin que su ejecución pueda cuestionarse, salvo los casos en que procedan otras formas de control.

E) Los recursos administrativos se plantean y deducen contra actos administrativos y en procura de otro acto administrativo que sustituya, modifique o revoque el que ha sido objeto, totalmente o al menos en la parte motivo de la impugnación.

F) Los recursos administrativos tienen por finalidad el mantenimiento de la juridicidad de la actividad administrativa, garantizando, subsidiariamente, los derechos e intereses de los administrados.

Es evidente que, en su origen, los recursos administrativos respondieron fundamentalmente al objetivo de proteger esos derechos e intereses. Pero esta idea, puramente individualista, va siendo reemplazada por una concepción de mayor valor social, según la cual si bien siempre subsiste, como finalidad, esa defensa subjetiva, el objeto primordial es ahora el de asegurar la juridicidad de la acción administrativa en el complejo alcance que ya

conocemos, y con ella el interés de la Administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulen su actuación.

De tal modo, al instar los recursos administrativos, los particulares, defendiendo sus derechos subjetivos, concurren a mantener la regularidad administrativa y el predominio del principio de legalidad, sobre cuya trascendencia es ya innecesario insistir.

Sobre la base de las consideraciones indicadas, podemos definir a los recursos administrativos diciendo que éstos son una actividad de control administrativo correctivo, que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo, con el objeto de mantener la juridicidad de la actividad de la Administración, concurriendo, al mismo tiempo, a garantizar los derechos e intereses de los administrados.

Algunos autores señalan que los recursos administrativos constituyen el presupuesto necesario de la impugnación de los actos administrativos en la vía jurisdiccional. Conforme a ello, para que pueda admitirse el recurso contencioso administrativo es menester que, previamente, se haya agotado la instancia administrativa, es decir, que se hayan tramitado estos recursos hasta agotar sus posibilidades.

No obstante lo anterior, estimamos que esta circunstancia no constituye una nota diferencial de los recursos administrativos, como se ha sostenido, ya que es externa a ellos, siendo simplemente un recaudo que habilita la vía contencioso administrativa, una condición de esta acción, que debe valorarse al estudiar este último tipo de recurso, ya que en algunos de ellos este requisito es de carácter optativo.

CAPITULO III
LOS RECURSOS ESTABLECIDOS POR
EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

- 1.- RECURSO DE REVOCACION**
- 2.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION**
- 3.- RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

Como hemos venido sosteniendo, se le llama recurso al medio de defensa que establece la Ley para que el sujeto pasivo agraviado por alguna resolución de carácter administrativa solicite su revocación o modificación a la autoridad que la dictó o a otra jerárquicamente superior a aquella.

El Código Fiscal de la Federación de 1981 reguló originalmente tres recursos: el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (dentro del cual se hacen valer la oposición de tercero o tercería excluyente de dominio y la reclamación de preferencia o tercería de preferencia) y la nulidad de notificaciones. La reforma llevada a cabo en diciembre de 1987 suprimió como recurso el de nulidad de notificaciones, el que no obstante lo consideramos como un procedimiento de impugnación absorbido o fusionado por los recursos administrativos o el juicio contencioso administrativo con el que tengan conexión.

Estos medios de defensa se encuentran contemplados y regulados en el Título V Capítulo I del Código Fiscal de la Federación, donde se especifica que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán interponer los siguientes recursos:

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

El Código Fiscal de la Federación deja fuera todos los medios de defensa que el particular utilice en contra de los actos de la administración fiscal que no estén previstos en él como recursos, reconociendo el principio doctrinal y jurisprudencial de que el recurso administrativo no existe en ausencia de Ley.

Ahora bien, es pertinente tener presente lo que en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación se menciona en el sentido de que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

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

Por lo que respecta a la aplicación estricta de las normas tributarias, el artículo 5º del citado Código menciona que: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se consideran que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

Debe hacerse la distinción de que por su naturaleza, el recurso de revocación es procedente en contra de resoluciones definitivas que consignent agravios, en tanto que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en términos generales es procedente contra actos realizados por las autoridades fiscales, que causen agravios al recurrente.

Es pertinente mencionar que el recurso de revocación es el que reviste la mayor importancia de estos dos, debido a que por este medio de defensa se va a resolver el fondo del asunto, y es por lo que consideramos conveniente tratar primero este recurso administrativo para que con posterioridad nos avoquemos al estudio del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

1.- RECURSO DE REVOCACION.

Es el más importante de los recursos administrativos.

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

I. Determinen contribuciones o accesorios.

Dentro de las contribuciones quedan comprendidos los impuestos y dentro de los accesorios quedan los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por impago del cheque.

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

III. Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.

Esta limitación tiene por objeto evitar que cualquier resolución administrativa pueda ser materia de revocación, a fin de que las autoridades no se vean agobiadas innecesariamente con recursos.

Cabe mencionar que mediante disposición miscelánea del 20 de diciembre de 1991, se derogó el último párrafo del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, en el cual se señalaba que no procede el recurso en comento contra las resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia, ya que el citado último párrafo reñía con la Ley Aduanera que señala que el recurso de revocación deberá agotarse por el interesado antes de interponer el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Los legitimados para recurrir vía recurso de revocación son todas aquellas personas que tengan un interés jurídico en la revocación del acto combatido.

Se considera como regla general para la procedencia del recurso de revocación, el que éste solo se puede hacer valer contra actos o resoluciones definitivas de la autoridad fiscal que afecten el interés jurídico del contribuyente.

Se entiende que hay afectación jurídica de los intereses del contribuyente, cuando el acto o la resolución limitan sus derechos o le imponen obligaciones, y se conceptúa que un acto o resolución es definitiva cuando al emitirse y notificarse al contribuyente afecta el interés jurídico de este mismo, situación ante la cual el sujeto pasivo puede interponer los

recursos administrativos, además de algún otro medio de defensa que establezcan las Leyes Fiscales.

La interposición del recurso de revocación es optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, a diferencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución el cual deberá agotarse previamente a la promoción del juicio ante dicho Tribunal.

Sin embargo, dispone el propio Código, que se debe intentar la misma vía elegida (recurso de revocación o juicio de nulidad) si se pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Por otra parte, también se dispone que si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo debe hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo.

La razón lógica por la cual la interposición del recurso de revocación se vuelve optativo, es debido a que como se impugnan cuestiones de fondo, éstas pueden ser resueltas por la autoridad que las emitió o por el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que se va a resolver en definitiva el asunto, a diferencia de que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en el cual, como no es una cuestión de fondo, sería inoportuno además de absurdo el llamar la atención de los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación para resolver un asunto que no versa sobre el punto medular o de fondo del asunto, siendo que la autoridad emisora puede conocer de éste y dictar la resolución que corresponda al asunto.

Lo optativo del recurso constituye una excepción a la regla general y tradicional de que el juicio de nulidad no puede iniciarse si existe algún recurso administrativo del que pueda hacer uso el particular.

Situación muy diferente es el que el contribuyente acuda al Tribunal Fiscal de la Federación a demandar la nulidad de la resolución recaída al medio de defensa intentado, en el cual se confirmó el acto por el cual se realizó el procedimiento administrativo de ejecución.

El escrito de interposición del recurso de revocación deberá presentarse ante la autoridad que emitió el acto impugnado, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Las causas de revocación en este recurso, de acuerdo con Sergio Francisco de la Garza, son las siguientes:

- a) La falta de competencia del funcionario o del órgano para determinar los créditos fiscales.
- b) La falta de fundamento legal, o un fundamento legal mal aplicado.
- c) La falta de motivación o la indebida motivación del acto recurrido.
- d) El desvío de poder en caso de sanciones.
- e) La caducidad de las facultades de la autoridad para hacer la determinación.⁴⁷

Cuando el recurso se interponga ante autoridad incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente, tomando como fecha de presentación la que se haya realizado ante autoridad incompetente.

El propio Código Fiscal de la Federación da la posibilidad de que el escrito de interposición del recurso administrativo pueda presentarse ante la oficina exactora más cercana al domicilio del contribuyente o que se envíe a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, cuando el particular tenga su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado.

Cuando el envío se realice por correo certificado con acuse de recibo, únicamente será procedente cuando se deposite la pieza en el lugar en que el contribuyente resida, obligándolo con ello, a que si se encuentra el contribuyente en el lugar en que reside la autoridad emisora del acto impugnado, interponga el medio de defensa que haga valer ante ésta,

⁴⁷ Garza de la, op. cit., p. 857.

prohibiéndole o excluyéndole la posibilidad de enviarlo por correo certificado.

En ambos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

El plazo de interposición del recurso administrativo se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión, en caso de fallecimiento del afectado por un acto o resolución recurrible, siempre y cuando haya acaecido durante el plazo de 45 días arriba mencionado.

Es importante hacer la aclaración que aunque la Ley establezca la suspensión del término de impugnación en el caso de fallecimiento del particular agraviado, sin embargo, no señala la necesidad de una nueva notificación, ya fuere únicamente para hacer saber al representante de la sucesión la situación fiscal del contribuyente fallecido, es decir del recurso administrativo interpuesto por este mismo, para continuar con el transcurso del término para la impugnación, de donde resulta una grave carga y una gran responsabilidad para el representante de la sucesión, al poder ignorar la situación fiscal del contribuyente fallecido, y consecuentemente, el tiempo por transcurrir para la defensa de los intereses legales de la sucesión.

Para este caso y sin menoscabo de los intereses del fisco federal, mejor sería, para preservar también los importantes intereses de la sucesión, que se volviere a realizar una notificación del acto o resolución impugnables, con el objeto de que el representante de la sucesión pudiere abocarse a la defensa de los intereses de esta misma.

Por último y como consecuencia del plazo de 45 días con que cuenta el recurrente para presentar su recurso administrativo, este mismo puede legalmente corregir, adicionar o modificar el escrito original del recurso, mediante la presentación de otro escrito, siempre y cuando este mismo se presente ante la autoridad fiscal dentro del plazo de 45 días previsto por la Ley, y no se haya pronunciado resolución por parte de la autoridad.

Cuando se interponga recurso de revocación en contra de la determinación del crédito fiscal, se tiene la obligación de garantizar el

interés fiscal con la intención de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, ya que al haberse notificado el crédito obtenido y no pagarse éste en forma espontánea, la autoridad una vez transcurrido el plazo que se concedió para realizar el pago, exigirá el pago de éstos dentro del plazo señalado por Ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo tanto no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal. Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal, que lo interpuso dentro de los 45 días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando en el recurso de revocación se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos y actualización correspondientes.

Si se controvierten solo determinados conceptos de la resolución administrativa que determine el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito junto con sus recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En este supuesto, si el particular no presentara declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponda a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieren embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal, y no se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

En caso negativo o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. El superior jerárquico ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda un informe en un plazo de tres días, debiendo resolver la cuestión dentro de los cinco días siguientes a su recepción. Si se está tramitando juicio de nulidad, el incidente de suspensión se interpone y resuelve por la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca el juicio respectivo.

Ya que hemos hablado de garantizar el interés fiscal debemos mencionar cuales son las formas de como llevar a cabo este mismo:

I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

La garantía del interés fiscal para que pueda ser aceptada por el fisco, debe contener:

a) Comprender las contribuciones adeudadas actualizadas.

b) Los accesorios causados.

c) Los accesorios que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento.

d) Y si al terminar ese período de doce meses no se ha cubierto el crédito, ya sea por cualquier razón (como puede ser la interposición de un recurso), deberá actualizarse la garantía cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El contribuyente o responsable debe ofrecer la garantía ante la autoridad recaudadora correspondiente para que la califique, acepte si procede y se le de el trámite correspondiente.

La autoridad recaudadora debe calificar la garantía ofrecida, para lo cual debe verificar que se cumplan los requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento en cuanto a la clase de garantía ofrecida, el motivo por el cual se otorgó y que su importe cubra los conceptos ya señalados; cuando no se cumplan, la autoridad requerirá al promovente, a fin de que en un plazo de 5 días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique dicho requerimiento, cumpla con el requisito omitido; en caso contrario, no se aceptará la garantía.

Aceptada la propuesta de garantía se debe proceder a constituiría.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito podrán combinarse las diferentes formas de garantía, así como sustituirse entre sí, caso en el cual, antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la sustituta, cuando no sea exigible la que se pretende sustituir.

Debe cancelarse la garantía en los siguientes casos:

- I. Por sustitución de garantía.
- II. Por el pago del crédito fiscal.
- III. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico deberá presentar solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos que en la misma se señalan.

La cancelación de las garantías en que con motivo de su otorgamiento se hubiere efectuado la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, se hará mediante oficio de la autoridad recaudadora al Registro Público que corresponda.

Para la presentación del escrito en que conste el recurso administrativo de revocación que se va hacer valer, debe de contener ciertos requisitos que son los elementos internos y externos los cuales están regulados en la Ley.

Los elementos internos del escrito que se deberán reunir se encuentran vertidos en primera instancia, en los requisitos que debe contener todo escrito que se presente ante las autoridades fiscales, es decir, estar firmados por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello y si el promovente no sabe o no puede firmar, deberá imprimir su huella digital en el escrito; deberá señalar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio manifestado al Registro Federal de Contribuyentes del promovente y la clave que le correspondió en dicho registro; deberá señalarse la autoridad a la que se dirige la promoción y el propósito de la misma; en su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona o personas autorizadas para tal efecto.

Como segunda instancia el escrito deberá contener los siguientes elementos internos, es decir señalar:

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

Cuando no se haga alguno de los señalamientos de las fracciones I y II, la autoridad fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Si se omiten los de la fracción III, se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

Por último, mencionaremos que los elementos internos del escrito en que se interponga el recurso administrativo son elementos esenciales de existencia.

También hay que considerar que por la dificultad técnica que requiere la materia fiscal, la Ley menciona que cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en Licenciados en Derecho. Se especifica que esta disposición no será aplicable, si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la Ley que la regula, y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. Esto resulta lógico, ya que las personas morales únicamente pueden ejercer sus derechos y obligaciones a través de su representante legal, llámese apoderado general, administrador único, etc.

Como tercera instancia, el promovente estará obligado a acompañar a su escrito los elementos externos los cuales son:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.

Cuando el recurrente lo haga a nombre de una persona moral o de otra persona física deberá demostrar la autorización que tiene conferida y que esta misma le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente la promoción.

II. El documento en que conste el acto impugnado. En el caso de que la notificación del acto impugnado se hubiere practicado por edictos, deberá acompañarse la hoja del periódico o del "Diario Oficial de la Federación" en donde conste la resolución que se notificó por ese medio.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, 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 negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalarse la fecha de la última publicación y del órgano en que se hizo.

IV. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

En el caso de que la prueba documental no se encuentre en poder de la recurrente y éste no las hubiere podido obtener a tiempo a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar en el escrito del recurso el archivo o lugar en que se encuentra para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

Para este efecto, se deberán identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe al escrito del recurso la copia sellada de la solicitud de los mismos efectuada oportunamente. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente puede obtener copia autorizada de los originales o las constancias de éstos.

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

La Ley nada establece para el caso de que la resolución del recurso deba dictarse aún antes de que las pruebas documentales ofrecidas sean recibidas por la autoridad que deba dictar dicha resolución. Se considera conveniente que la Ley aclarase lo que debe hacerse a este respecto, toda vez que está fuera de la posibilidad física y legal del recurrente el conseguir las pruebas aludidas, si la autoridad no ha podido conseguirlas a su vez.

En el caso de que no se acompañe el documento que acredite la personalidad del promovente cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, el documento en que conste el acto impugnado, o la constancia de notificación del acto impugnado, la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En el caso de no acompañar al escrito las pruebas documentales, se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

El Código Fiscal de la Federación considera y da efectos de prueba documental a la prueba pericial, ordenando que el dictamen correspondiente de los peritos, debe acompañarse al escrito del recurso, lo que se contempla

en un tratamiento especial por lo que a esta prueba se refiere, ya que en materia del fuero común la prueba pericial se ofrece en la demanda y en la misma se expresan los puntos sobre los cuales versará, sin lo cual no será admitida.

Posteriormente el Juez admite y abre el período para el desahogo de la prueba pericial ofrecida y da la oportunidad a la contraparte de nombrar su perito.

En el momento de llevarse a cabo la diligencia, las partes pueden en todo momento formular las cuestiones que sean pertinentes.

En caso de que los peritos nombrados por las partes no se pongan de acuerdo, el Juez nombrará un perito tercero en discordia. Caso muy distinto es lo que sucede en materia fiscal y por lo que toca a los recursos administrativos la prueba del peritaje, al mismo tiempo que se ofrece se desahoga, con la consecuencia de que el perito que rinde o desahoga la prueba en cuestión, es nombrado y cuestionado por el promovente, por lo cual el sujeto pasivo va a darle el matiz que desee al peritaje ya que las preguntas se harán en relación a lo que más le convenga a éste.

Sin embargo, la Ley no señala los elementos que deben concurrir en dicho dictamen pericial, pero debe suponerse que son los comunes a la prueba pericial en general, esto es, que debe ser un dictamen emitido por perito con título profesional expedido y registrado en la materia a la que se refiere el peritaje, señalándose su número de cédula profesional, el sentido claro y preciso de su opinión vertida en su dictamen, su nombre, su domicilio y demás datos de identificación personal e incluso de ser posible y para mayor claridad, el cuestionario que contestó al emitir su dictamen pericial.

Las causales de improcedencia que se encuentran contempladas en Ley son las siguientes:

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que:

1.- No afecten el interés jurídico del recurrente (se entiende que se afecta el interés jurídico del recurrente, cuando el acto o resolución de la autoridad limitan sus derechos o le imponen obligaciones).

2.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.

3.- Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

4.- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

Esta cuestión tiene la enorme importancia de terminar de una vez por todas, con la cuestión de que en ocasiones, el contribuyente firmaba al calce de las resoluciones administrativas que le eran notificadas por la autoridad, allanándose a las pretensiones de la misma, incluso manifestando su expresa conformidad respecto del contenido de las resoluciones o actos, pretendiendo renunciar así a sus derechos de defensa establecidos por Ley. Así las cosas, ahora únicamente se entienden como consentidos los actos o resoluciones administrativas respecto de los cuales el contribuyente no interponga oportunamente los medios de defensa establecidos por la Ley y no son actos consentidos ni siquiera los así expresamente manifestados por el contribuyente respecto a los actos y resoluciones de la autoridad.

5.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

La conexidad de la causa es una institución del derecho procesal que trata de evitar que respecto a las mismas o similares situaciones se pronuncien resoluciones que puedan ser contrarias o contradictorias.

En el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal se establece que hay conexidad de causas cuando hay identidad de personas y acciones, aunque las causas sean diferentes y cuando las acciones provengan de una misma causa. Se supone la existencia de dos juicios que, por ser conexos, deben resolverse en una misma sentencia aún cuando se sigan por cuerdas separadas. También se supone que ambos juicios están sujetos a una

misma jurisdicción, pues de otra manera no sería posible que se resolviera con una sola resolución. En el derecho procesal civil, simplemente se trata de que dos cuestiones conexas se resuelvan con una única resolución para evitar contradicciones en las sentencias, pero no supone la pérdida de los derechos en los juicios.

En el aspecto fiscal, y por lo que toca a los recursos administrativos, la conexidad supone la pérdida de los derechos del recurrente, se establece, como regla general, que los casos conexas deberán ser impugnados en la misma vía de los recursos administrativos o en la vía del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación o en cualquier otra vía, sin que sea legalmente posible que los casos conexas, sean resueltos por autoridades diferentes, por ejemplo, si uno de ellos se resuelve por la vía de los recursos administrativos y la otra ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación en vías diferentes de dos casos conexas da lugar a la improcedencia del recurso administrativo intentado y también por lo que respecta al juicio de nulidad intentado.

De aquí la importancia de determinar previamente a la interposición del recurso administrativo correspondiente, si existe ya y si se encuentra pendiente de resolución un caso conexo impugnado en otra vía distinta de defensa.

Esta causal de improcedencia también se encuentra contenida en lo relativo al juicio de nulidad iniciado ante el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que la misma Ley señala que es improcedente el juicio de nulidad contra actos conexas y otros que hayan sido impugnados por medio de algún recurso o medio de defensa diferente y que para estos efectos, se entenderá que hay conexidad siempre que concurran las causas de acumulación.

Se considera que se presenta la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos que:

- a) Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.
- b) Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugnen varias partes del mismo acto.

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

En el caso de los recursos, no existe disposición legal que aclare o determine cuando se está en presencia de actos administrativos conexos.

Esta cuestión debe dilucidarse tomando como base la consideración general de que se trata de evitar que los mismos actos puedan ser objeto de impugnación por vías diferentes y se obtengan o pudieran obtenerse resoluciones contrarias o contradictorias.

De esta manera, podemos señalar que estamos en presencia de actos conexos para efectos de los recursos administrativos cuando:

- I. Exista identidad de personas y causas.
- II. Exista identidad en el sujeto pasivo y de causas.

En el primer caso, por ejemplo, cuando se trata de dos resoluciones emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por las cuales se establecen créditos fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta a cargo de una misma persona, por dos ejercicios fiscales diferentes y las resoluciones se emiten como consecuencia de una misma y única visita domiciliaria realizada. En este caso, existe identidad de personas, éstos son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el sujeto pasivo de la relación tributaria e identidad de causas, esto es, liquidación de la misma acta de visita domiciliaria.

En el segundo caso, por ejemplo, cuando tratándose de la liquidación de la misma acta de visita domiciliaria, la resolución es emitida, una de ellas, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y la otra, la sancionada por la autoridad de la Tesorería del Distrito Federal correspondiente en los términos de los acuerdos delegatorios de facultades.

En la primera de las situaciones contempladas, fueron conexos los actos por identidad de personas y causas, en la segunda, los actos fueron conexos por identidad en el sujeto pasivo y en las causas.

En el caso de los recursos administrativos, nunca serán conexos los actos administrativos que se refieren a sujetos pasivos distintos o al mismo sujeto pasivo, pero por causas diferentes.

Para que la causal de improcedencia y de conexidad pueda ser invocada por la autoridad requiere:

- a) Que existan actos conexos según las notas anteriores.
- b) Que dichos actos administrativos conexos hubieren sido impugnados uno en la vía de los recursos administrativos y el otro por un medio de defensa diferente.
- c) Que en ambos casos, se encuentre pendiente de dictarse la resolución definitiva correspondiente. Si alguno de los casos ya fue resuelto en forma definitiva, no se podrá invocar esta causal de improcedencia.
- d) Que la autoridad que deba resolver el recurso administrativo invoque y pruebe la causal de improcedencia, esto es, que demuestre la existencia del caso conexo y del medio de impugnación diferente.

El contribuyente deberá tener presente que tratándose de un mismo caso, todas las resoluciones y actos que de ella se deriven, deberán ser impugnados en la misma vía, esto es, en la de los recursos administrativos, o en cualquier otro procedente, para evitar caer en la causal de improcedencia por conexidad señalado por la Ley.

6.- En caso de que no se amplie el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el artículo 129 señala lo siguiente: "Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme a los artículos 117 y 118, se estará a las reglas siguientes:

Fracción II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le

dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, 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 facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de 45 días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o solo la notificación."

Consideramos que por lo que se refiere a que no amplíe el recurso administrativo dentro del término de 45 días, se debería de dar la consecuencia jurídica contemplada en el artículo 124 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en la inteligencia de que se trata de un acto consentido por el recurrente, ya que al no ser ampliado el medio de defensa que se impugna, se tendrá como aceptada la notificación y el acto impugnado, es decir, que éstos se llevaron a cabo correctamente siguiendo los lineamientos de las leyes respectivas por lo que consideramos que debería de haber una adecuación con el artículo 124 fracción IV del Código ya citado.

Por lo que respecta a que si en la ampliación no se expresa agravio alguno consideramos que deberá de entenderse como no presentado, siendo coherente con el artículo 122 fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto creemos que este penúltimo párrafo no debería de existir como actualmente está redactado, ya que no explica las consecuencias que se dan en el incumplimiento de las disposiciones que ahí se vierten y por lo tanto deberá haber una adecuación de los artículos 124 fracción IV y 122 fracción II con el artículo 129 fracción II.

7.- Si son revocados los actos por la autoridad. Esto resulta lógico, ya que al existir una disposición por la cual desaparece el acto de autoridad y éste mismo se impugna, se desprende de lo anteriormente mencionado que se está impugnando un acto inexistente.

En el caso de los recursos administrativos se admitirán todos los medios de prueba, con excepción de la prueba testimonial y de la prueba de confesión de las autoridades a través de absoluciones de posiciones. De lo que

podemos concluir, que si para que el contribuyente pueda obtener una resolución favorable, depende de la prueba testimonial y se tiene la opción entre interponer un recurso administrativo o acudir al Juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, siempre será preferible utilizar la vía del Juicio de nulidad, ya que al no admitir la prueba testimonial en los recursos administrativos, debe suponerse la resolución desfavorable en este caso.

La petición de informes que se realice a las autoridades de hechos y de documentos que consten en los expedientes administrativos no se considerará como confesión de las autoridades y por lo mismo esta petición de informes debe de utilizarse como prueba en el caso de ser necesaria.

Anteriormente ya se había mencionado que el recurrente debe acompañar al escrito del recurso las pruebas documentales que ofrezca, también se señala que en los recursos administrativos la Ley dispone que pueden utilizarse todos los medios de prueba, excepto la testimonial y la confesional a cargo de las autoridades mediante la absolución de posiciones. Además, en la Ley vigente se eliminó la taxativa que existía en el Código Fiscal para el año de 1980 que consistía en que si dentro del trámite que hubiere dado origen a la resolución recurrida el interesado tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, en el trámite del recurso solo se admitirían las que se hubieren allegado en la oportunidad anterior, esto es, dentro del procedimiento administrativo en el que se hubiere dictado la resolución impugnada.

Lo anterior lleva a la cuestión fundamental de si conformidad con las disposiciones de la Ley actual, deben admitirse todas las pruebas documentales y otras de que disponga el recurrente, sin considerar que las mismas pudieron y debieron ya ser ofrecidas y exhibidas en otra oportunidad dentro del procedimiento administrativo en el que se dictó la resolución que se impugna, o únicamente deben admitirse en el recurso aquellas pruebas que el recurrente no hubiere tenido oportunidad de ofrecer y exhibir en el procedimiento administrativo de referencia (pruebas supervenientes).

Actualmente ya se admiten en la interposición de los recursos administrativos las pruebas supervenientes. Estas son aquellas que el recurrente no conocía en el momento de la interposición del recurso o que se generaron y existieron con fecha posterior a la de la presentación del escrito correspondiente y desde luego, fuera del plazo de 45 días previstos por la Ley

para la interposición del recurso siempre y cuando éstas sean rendidas antes de que la autoridad fiscal dicte la resolución correspondiente.

Si el recurrente conoció las pruebas o se generaron y existieron y las tuvo en su poder después de la presentación del escrito original del recurso pero antes de que se cumpliera el trámite de 45 días previstos por la Ley para la interposición del recurso, deben ser exhibidas con un escrito adicional y no serán pruebas supervenientes. Únicamente en el caso de que tales pruebas hubieren sido conocidas por el recurrente o se hubieran generado o existido y las hubiere tenido en su poder en fecha posterior a la de la presentación del recurso y después de transcurrido el plazo legal para la interposición del mismo, tales pruebas tendrán el carácter de superveniente de donde se deduce que es muy importante la presentación de dichas pruebas con el escrito del caso.

Las pruebas se valorarán en la forma siguiente:

a) Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario y los hechos legalmente afirmados por las autoridades en documentos públicos.

b) En el caso de que los documentos públicos contengan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

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

2.- RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de los actos que:

1.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

Esto nos lleva a la conclusión de que este recurso procede en contra del cobro del crédito ya determinado y aceptado por el contribuyente; decimos ya aceptado, porque al no haber interpuesto el medio de defensa que correspondía en contra de la determinación del crédito o al haberle recaído resolución o sentencia confirmatoria del acto de autoridad, se entiende consentido éste y por lógica el Estado procederá a cobrar ese crédito; y el contribuyente impugnará ya sea la caducidad o prescripción del crédito; o se defenderá de la autoridad ejecutora cuando quiera cobrar una cantidad diferente a la consignada en el crédito aceptado o bien que los recargos o indemnizaciones de este mismo crédito esten mal calculados o determinados.

Si el cobro en exceso es imputable a la autoridad determinadora del crédito fiscal, procede el recurso de revocación contra el acto de determinación, y no el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

En cuanto a los recargos, la redacción del precepto es confusa. En efecto, los recargos pueden ser determinados por la autoridad administradora y no por la ejecutora, y en virtud de su ilegalidad resultar impugnables. Creemos que debe entenderse el precepto en el sentido de que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procede cuando los recargos han sido determinados por la oficina ejecutora y no por la administradora, pues si ésta lo hizo ilegalmente, contra su resolución procede el recurso de revocación.

2.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

3.- Afecten el interés jurídico de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos

embargados. Aquí se están incluyendo los recursos que antes se regulaban en forma separada que son el de oposición de terceros y el de reclamación de preferencia.

4.- Determinen el valor de los bienes embargados, o sea el de avalúo pericial practicado por la autoridad.

La interposición del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución deberá agotarse previamente a la promoción del juicio que se presente al Tribunal Fiscal de la Federación. Es oportuno mencionar que es obligatoria su interposición, ya que en éste se van a estudiar cuestiones de forma, lo cual puede y debe ser resuelto por la autoridad que emitió el acto, para no desviar la atención de los señores Magistrados en cuestiones que no son tan importantes como las de fondo y como ya dijimos pueden ser resueltas por la autoridad emisora.

El escrito de interposición del recurso administrativo de oposición al procedimiento administrativo de ejecución deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, a excepción del término de 10 días que estipula para la impugnación de la base que la autoridad determina para la enajenación de los bienes embargados.

Le serán aplicables al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución todas las disposiciones y observaciones que hicimos con anterioridad respecto al recurso de revocación, por lo que se refiere en primer término a las excepciones que se tienen con el término de interposición, segundo los elementos internos y externos que deben contener éstos y tercero a las causales de improcedencia de los recursos.

Como consecuencia lógica y siguiendo los principios del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, cuando se interponga éste, no se podrá alegar o discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal; primero porque se entiende que el contribuyente ya lo consintió debido a que en el momento no lo impugnó a través de los medios de defensa establecidos en Ley y segundo porque este recurso se interpone únicamente en contra del cobro incorrecto del crédito fiscal que pretenda hacer la autoridad ejecutora sobre el crédito consentido. Es importante mencionar que cuando el recurso de

oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate solo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

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

También este recurso podrá hacerlo valer todo tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados, en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

No procede este recurso contra requerimientos para hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

3.- RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla, en el caso de los recursos administrativos fiscales, en un término que no exceda de 4 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

Si en ese plazo la autoridad no dicta resolución, significará que se ha confirmado el acto impugnado, esto es, que la resolución del recurso es contraria al contribuyente, ya que al silencio de la autoridad se le dan esos efectos jurídicos.

Esta disposición que contiene el Código Fiscal de la Federación se da con una doble intención, primero de obligar a la autoridad a darle agilidad y rapidez a la resolución de los medios de defensa administrativos intentados y segundo como consecuencia de la obligación que se impone a la autoridad de darle respuesta a los recursos administrativos en el término de 4 meses o se considerará confirmado el acto impugnado, con lo que se rompe la angustia o inseguridad que pudiera tener el promovente con respecto al tiempo que tiene que esperar para que le recaiga la resolución respectiva a su escrito o el sentido de la misma ya que para poder acudir a la instancia superior es obligación primero, el agotar los medios de defensa administrativos establecidos en Ley (a excepción del recurso de revocación, el cual ya fue tratado en su oportunidad).

El mismo Código deja abierta la posibilidad al recurrente de impugnar en cualquier tiempo la supuesta confirmación del acto impugnado después de haber transcurrido el plazo de 4 meses sin que la autoridad hubiere otorgado la resolución respectiva, o si le conviene esperar a que se rinda esta misma.

Consideramos de gran importancia lo vertido en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación el cual menciona: "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido." Lo vertido en este artículo suple la carencia que se observa en el artículo 131 del mismo Código, por lo que con esta fracción se rompe la seguridad del contribuyente y la rapidez para contestar por parte de la autoridad que anteriormente analizamos.

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios. Cuando uno de los agravios

sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

Desde la reforma que se hizo al Código Fiscal de la Federación en el año de 1985, se incluyó en él una especie de suplencia de la queja a favor del contribuyente, ya que la Ley señala que: "La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente.

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

Las resoluciones que pongan fin a los recursos podrán:

- I.- Desechar por improcedentes o sobreseerlos en su caso.
- II.- Confirmar el acto impugnado.
- III.- Ordenar la reposición del 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.

Si la resolución ordena realizar determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código.

Aquí se puede apreciar que la autoridad sigue protegiendo sus intereses, ya que con esta disposición amplía la incapacidad que ha demostrado para la determinación y cobro de los créditos fiscales, pues aún cuando se configure la caducidad de sus facultades, este mismo otorga la posibilidad de hacerlas efectivas en un lapso de 4 meses a través de la prórroga que contempla este artículo.

CAPITULO IV
EL RECURSO DE REVOCACION
EN MATERIA ADUANERA

- 1.- PROCEDIBILIDAD DEL RECURSO**
- 2.- RESOLUCION ADMINISTRATIVA ADUANERA**
 - 2.1.- ATENDIENDO A LA AUTORIDAD QUE LO EMITE**
 - 2.2.- ATENDIENDO A LAS CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS DETERMINADOS**
- 3.- RESOLUCION DEL RECURSO**
- 4.- INTERPOSICION DEL RECURSO**
- 5.- COMENTARIOS**

Las autoridades aduaneras tienen la obligación ineludible de ceñirse en sus resoluciones a las disposiciones legales que les regulan en cuanto a su actividad, potestad, competencia y funcionamiento.

En efecto, toda autoridad aduanera debe fundar y motivar debidamente sus resoluciones en las que determinen créditos y multas relativas al comercio exterior.

Cuando en su actuación las autoridades aduaneras violan en perjuicio de una persona, ya sea física o moral, el contenido del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, se podrán hacer valer los recursos administrativos que legalmente correspondan.

La Ley Aduanera en su Título Octavo contempla los recursos administrativos que se pueden hacer valer en esta materia, siendo éstos el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el recurso de revocación, éste con las excepciones que a continuación señalaremos.

Respecto a estos recursos cabe puntualizar que el Código Fiscal de 1938, que entró en vigor en enero del siguiente año, ya establecía la regla de que "cuando las leyes o reglamentos no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa...", lo que aunado a la circunstancia de que no se hubiera regulado ningún recurso para objetar las resoluciones que fincaban créditos fiscales, ocasionó que se consideraran improcedentes la mayoría de los casos en que los particulares intentaban defensas contra actos de las autoridades fiscales en la vía administrativa, debido a que en la mayoría de los casos los actos impugnados habían determinado créditos fiscales.

Esta situación se subsanó al incluirse el recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación de 1967, que desde entonces constituye el más importante de los recursos administrativos en materia fiscal. Este recurso, como ya se dijo, procede en contra de las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, nieguen la devolución de dinero que proceda

conforme a la ley, y contra las que, aún siendo diversas de las anteriores, hayan sido dictadas por las autoridades aduaneras. Este recurso originalmente no tenía un alcance tan amplio, ya que durante toda la vigencia del Código de 1967, sólo procedió contra las resoluciones que estuvieran en el primero de los supuestos citados, es decir, las que determinaban créditos fiscales; por ello puede decirse que el actual Código Fiscal amplió su ámbito de operación, especialmente en materia aduanera, ya que anteriormente la propia Ley Aduanera contemplaba y regulaba sus propios recursos.

En efecto, el artículo 142 de la citada Ley dispone: "En contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, salvo lo previsto en este artículo."

Ahora bien, antes de entrar al estudio y análisis del recurso de revocación contemplado por la Ley Aduanera, resulta necesario explicar el contexto jurídico en el cual se desarrolla, por lo cual empezaremos con precisar ciertos aspectos del Derecho Aduanero:

a) *Primero*: El Derecho Aduanero es un conjunto de reglas jurídicas.

b) *Segundo*: Dichas reglas se fundamentan en el comercio exterior de mercancías.

c) *Tercero*: La aplicación de las reglas se genera por el movimiento de entrada o salida de bienes, efectos o mercancías al o del territorio de un país.

d) *Cuarto*: Estas disposiciones jurídicas se aplican también a las personas que intervienen en esta actividad.

e) *Quinto*: Las facultades del Estado en relación con el cometido del comercio exterior de mercancías, se ejecutan por medio de un ente administrativo creado para tal efecto.

f) **Sexto:** Los propósitos de la legislación aduanera son, en su esencia, procurar recursos al Estado para el financiamiento del presupuesto y proteger los intereses generales del país y el aparato productivo interno, de los efectos derivados de la competencia comercial exterior en perjuicio de su economía.

En base al análisis de los aspectos que contiene el Derecho Aduanero podemos tipificar los elementos que lo constituyen: un conjunto de reglas jurídicas, un ente administrativo, unas actividades o misiones del Estado, y una regulación de los medios y tráficos.

a) **Conjunto de reglas jurídicas:** En otros términos, la existencia de una legislación aduanera, que comprende desde mandatos constitucionales de orden general, leyes reglamentarias, Ley Aduanera, reglamentos y diversas otras disposiciones de carácter concreto o singular tales como acuerdos, decretos, etc.

b) **Ente administrativo:** Está encargado de la aplicación de dichas reglas jurídicas, normalmente en todos los países llamados "Aduanas". Se le define como las oficinas encargadas de percibir los tributos sobre las mercancías, a su entrada o salida del territorio nacional, y exigir que se realice la importación y exportación en la forma prevenida por la ley.

c) **Actividades o misiones del Estado:** Son las relacionadas con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan, en sus diferentes regímenes, al o del territorio de un país.

Estas misiones del Estado, se dividen en principales y secundarias.

Las misiones principales son: La fiscal, la económica, y la social. Las misiones secundarias son: Higiene, vigilancia, financiera, e Internacional.

d) **Regulación de los medios y tráficos:** Es la relativa a la conducción de las mercancías y las personas que intervienen en cualquier fase de esa actividad o que violen las disposiciones jurídicas.

Se regula el tráfico marítimo, terrestre, aéreo, postal, fluvial y otros medios de conducción, con reglas particulares para cada uno de ellos. Regula también a las personas que intervienen en el comercio internacional, tales como son los importadores y exportadores, llamados también destinatarios y remitentes, consignatarios, agentes aduanales, responsables solidarios y conductores de los diversos medios de transporte.

Igualmente regula a las personas que violen las disposiciones en materia de comercio exterior.

Para efectos del presente trabajo, sólo nos dedicaremos al estudio del recurso de revocación en materia aduanera.

1.- PROCEDIBILIDAD DEL RECURSO

Como ya vimos en el capítulo anterior, el recurso de revocación procede en contra de las resoluciones definitivas que:

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

De acuerdo con la Ley Aduanera, dicho recurso procede en contra de resoluciones definitivas, entendiéndose que una resolución tiene el carácter de definitiva, cuando afecta los intereses jurídicos de una persona física o moral, cuando el acto de autoridad le limita sus derechos o le impone una serie de obligaciones.

De acuerdo con la Ley Aduanera, el recurso de revocación debe de agotarse previamente a la interposición del juicio de nulidad que se haga valer

ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuestión ésta que ha suscitado una serie de inconvenientes, los cuales analizaremos con posterioridad.

En cuanto a los requisitos que debe contener el escrito mediante el cual se haga valer el recurso de revocación en materia aduanera, le son aplicables todas las disposiciones y observaciones que ya hicimos con anterioridad cuando tratamos lo referente al recurso de revocación contemplado por el Código Fiscal de la Federación, tales como el plazo para su interposición, las excepciones que se tienen con el término de interposición, los elementos internos y externos del recurso, las pruebas que son admitidas, las causales de improcedencia, etc.

El artículo 142 de la Ley Aduanera en su tercer párrafo prevé la posibilidad de que al interponerse el recurso de revocación en contra de las resoluciones provisionales dictadas en los términos de los artículos 31 y 122 de la citada Ley, la autoridad pueda reponer el procedimiento administrativo antes de dictar la resolución que ponga fin al recurso, así como al resolver dicho recurso de revocación, emita un nuevo acto sustituyendo al primero.

Consideramos que la disposición contenida en el artículo 142 de la Ley Aduanera, en el sentido de darle la posibilidad a la autoridad de reponer el procedimiento administrativo, es del todo inconstitucional, ya que deja en notorio estado de indefensión a los gobernados, al darle la oportunidad a la autoridad de corregir todos los vicios que cometió en el acto impugnado, violando con ello abiertamente el contenido de la Jurisprudencia 248 del Tribunal Fiscal de la Federación, que a continuación me permito transcribir:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. AL RESOLVERLOS, LA AUTORIDAD NO PUEDE DAR O MEJORAR LA MOTIVACION Y FUNDAMENTACION DE LA RESOLUCION RECURRIDA.- Tomando en consideración que los recursos administrativos son medios de defensa legalmente previstos en favor de los gobernados con el objeto de que se revise la legalidad de un acto de molestia de la autoridad administrativa, al pronunciar la resolución correspondiente la autoridad debe limitarse a analizar el referido acto tal como fue emitido, estudiando y resolviendo los argumentos expresados por el recurrente, sin que le esté jurídicamente permitido

proporcionar o mejorar su motivación y fundamentación, ya que con ello se desvirtuaría su naturaleza jurídica y finalidad."

Revisión No. 519/84.- Resuelta en sesión de 9 de agosto de 1985, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 840/85.- Resuelta en sesión de 11 de febrero de 1986, por unanimidad de 7 votos.

Revisión No. 855/84.- Resuelta en sesión de 13 de febrero de 1986, por unanimidad de 8 votos.

Texto apobado en sesión de 20 de marzo de 1986.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Año VII, No. 76, Abril 1986, p. 823.

En efecto, se viola con grave perjuicio de los gobernados la litis materia del recurso de revocación, ya que la autoridad que conozca de dicho recurso, ilegalmente se erige en un tribunal de refundamentación y remotivación de los actos de la autoridad aduanera que emitió el acto recurrido, ya que se le permite purgar los vicios de los actos que de ella emanen, situación del todo contraria a derecho.

Resulta claro que si la autoridad no puede dar o mejorar la fundamentación y motivación del acto recurrido, con mayor razón legalmente no puede emitir un nuevo acto o reponer el procedimiento, sin violar en perjuicio del contribuyente sus garantías de audiencia, legalidad, debido proceso y autoridad competente consagradas en los artículos 14 y 16 de la Ley Fundamental.

2.- RESOLUCION ADMINISTRATIVA ADUANERA

Tal como dijimos, el artículo 142 de la Ley Aduanera señala que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, salvo lo previsto por este artículo.

Ahora bien, se le da el carácter de definitiva a una resolución administrativa, cuando no existe en contra de ésta algún recurso previo y de interposición obligatoria para el interesado, por lo que ésta y no otra es la definitividad en materia fiscal. Al respecto resulta aplicable, por analogía, el siguiente criterio :

"DEFINITIVIDAD DE UN ACTO.- Se presenta cuando el mismo no es susceptible de ser impugnado por un medio ordinario de defensa, independientemente de que la resolución dictada por la autoridad constituya un acto de mero trámite o que haya decidido sobre la cuestión sustancial."

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en Revisión 2163/88.- Reconstructora y Arrendadora de Maquinaria y Equipo, S.A.- 3 de noviembre de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: Fernando Cárdenas.- Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Julio - Diciembre de 1988, 2a. parte 1.

Cabe señalar que el artículo 142 aludido, no conceptúa ni clasifica que tipo de actos pueden ser recurribles, solamente señala que dichos actos deben ser definitivos, más no define ni conceptúa que actos o resoluciones se consideran definitivos, ni mucho menos en que consiste dicha definitividad.

En tal tesitura, resulta pertinente destacar que el artículo 202 fracción VI interpretado a contrario sensu del Código Fiscal de la Federación, nos da la pauta para determinar la definitividad de un acto, por lo que resulta procedente transcribir dicho artículo:

"ARTICULO 202.- Es improcedente el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa."

En tal medida, las resoluciones administrativas adquieren el carácter de definitivas al momento de no existir en contra del acto de molestia, recurso previo de interposición obligatoria.

2.1.- ATENDIENDO A LA AUTORIDAD QUE LO EMITE

Ya que el multicitado artículo 142 de la Ley Aduanera señala que procede el recurso en comento, en contra de las resoluciones dictadas por las autoridades aduaneras, resulta pertinente hacer un análisis de las autoridades aduaneras.

Para tal efecto, a continuación se transcribe textualmente el contenido del artículo 3° de la Ley Aduanera:

"Artículo 3.- Las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras.

Los funcionarios y empleados públicos federales y locales, en la esfera de sus respectivas competencias y cuando las citadas autoridades aduaneras lo soliciten, deberán auxiliarlas en el desempeño de sus funciones. Asimismo, están obligados a denunciarle los hechos de que tengan conocimiento sobre presuntas infracciones a esta Ley y a poner a su disposición las mercancías objeto de las mismas, si obran en su poder. Las autoridades migratorias, sanitarias, de comunicaciones, de marina, aduaneras y otras, ejercerán sus atribuciones en forma coordinada y colaborarán recíprocamente en el desempeño de las mismas.

Las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, colaborarán con las extranjeras en los casos y términos que señalen las leyes y los tratados internacionales en materia aduanera.

Las empresas de participación estatal y las de carácter privado que operen puertos de altura o aeropuertos internacionales, así como quienes

participen en la administración de los mismos, deberán poner a disposición de las autoridades aduaneras las instalaciones adecuadas para las funciones propias del despacho aduanero y las demás que deriven de esta Ley, y serán responsables de los gastos y costos que implique el mantenimiento de dichas instalaciones. Cuando se trate de puertos sujetos a administración portuaria integral, las instalaciones para la función del despacho aduanero deberán estar señaladas en el respectivo programa maestro de desarrollo portuario, mismo que deberá ser aprobado por la autoridad aduanera.

Para los efectos de esta Ley se entiende por autoridades aduaneras las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tengan competencia para ejercer las facultades que esta Ley establece."

El primero de los cinco párrafos del citado artículo, se refiere al ámbito de competencia de las autoridades aduaneras atento a las funciones administrativas que conciernen a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo. Para efecto de conocer con precisión quiénes en México de acuerdo con la Ley se consideran autoridades aduaneras, debemos recurrir en primer término, a las disposiciones Constitucionales para, posteriormente, pasar a las de carácter ordinario y reglamentario. Las normas en esta materia contenidas en las disposiciones de la primera jerarquía se localizan en los artículos 89 fracciones I y XII, y 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El artículo 89 de nuestra Ley Suprema faculta al titular del Poder Ejecutivo para habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas y designar su ubicación.

Por su parte, el artículo 131 de la Constitución prevé como facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, así como aquellas que se encuentren en tránsito por el territorio nacional.

De igual manera, dicho artículo 131 permite al Congreso de la Unión facultar al Presidente de la República para que disminuya o suprima las cuotas de las tarifas de importación y exportación, así como para restringir y prohibir

las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente.

En relación con lo anterior, resulta pertinente transcribir el siguiente criterio emitido por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

"EXPORTACION E IMPORTACION. FACULTADES LEGISLATIVAS DEL PRESIDENTE.- El artículo 131 de la Constitución Federal establece que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o para realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Pero es claro que esto incluye facultades para dictar normas relativas a la interpretación y aplicación de dichas cuotas, ya que tales facultades no pueden considerarse mayores o separadas de las consistentes en modificar o suprimir cuotas anteriores, o crear otras nuevas. Pues cuando la Constitución otorga ciertas facultades a una autoridad, para alcanzar una finalidad determinada, esas facultades incluyen el uso de los medios adecuados para alcanzar ese fin, siempre que no se trate de medios legalmente prohibidos, sino de medios que se adapten al espíritu de la Constitución y de las leyes. Y cuando el Presidente de la República hace uso de tales facultades que le otorga el artículo 131 Constitucional, por medio de una autorización del Congreso, no puede decirse que las normas que dicte sean simplemente reglamentarias y de jerarquía inferior a la de la ley en sentido formal."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo Directo 577/70.- E.R. Squibb & Sons de México, S.A. de C.V.- 18 de febrero de 1974.- Unanimidad de votos.

Volumen 62, Sexta Parte, p. 36

También deben considerarse la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y la Ley Aduanera vigentes.

De acuerdo con el segundo párrafo del citado artículo 3º de la Ley Aduanera, se regula a los sujetos auxiliares de las autoridades aduaneras, por tratarse de asuntos de orden público. Así, cualquier servidor público federal o local deberá auxiliarlos, si éstos lo solicitaren. Además, estarán obligados a denunciar hechos que se presuman violatorios de la Ley, y poner a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las mismas mercancías si obrasen en su poder. La segunda parte de este párrafo alude a la coordinación y colaboración que debe haber entre las autoridades cuyos funcionarios se relacionan estrechamente.

En el tercer párrafo, se reproduce la declaración de que la Secretaría del ramo y sus órganos de autoridad, colaborarán con las extranjeras en materia aduanera de acuerdo con las leyes y tratados internacionales vigentes.

Por otro lado, la regulación legal del sistema aduanero mexicano establece una estructura institucional que parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo esta dependencia y particularmente su Titular la máxima autoridad aduanera.

En efecto, el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala entre las atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la de dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación.

La Ley Aduanera, en sus artículos 115 y 116, señala taxativamente las facultades del Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales, en materia aduanera, sin perjuicio de las señaladas por otras leyes y el Código Fiscal de la Federación.

a) **Facultades del Ejecutivo Federal.-** Además de las que le confieren otras leyes, las principales atribuciones del Poder Ejecutivo Federal en materia aduanera son las siguientes:

1.- Establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y marítimas, designar su ubicación y funciones.

2.- Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente, cuando así lo exija el interés de la nación.

3.- Autorizar que el despacho de mercancías por las aduanas fronterizas nacionales, pueda hacerse conjuntamente con las oficinas aduaneras de países vecinos.

4.- Establecer o suprimir zonas libres y desarrollos portuarios y señalar sus límites.

b) **Facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.-** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:

1.- Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, así como establecer y suprimir secciones aduaneras.

2.- Comprobar que la importación y exportación de mercancías se realicen conforme a lo establecido en la Ley Aduanera.

3.- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados.

4.- Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.

5.- Determinar en cantidad líquida los impuestos al comercio exterior, las cuotas compensatorias y los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.

6.- Exigir el pago de las cuotas compensatorias y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivas dichas cuotas, los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.

Consideramos que la última fracción del artículo 116 de la Ley Aduanera, otorga facultades demasiado amplias a la autoridad, trayendo consigo la creación de nuevas facultades, situación del todo contraria a Derecho. En efecto, dicha fracción da la posibilidad a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de aplicar las demás facultades que sean necesarias para hacer efectivas las facultades que el propio precepto consigna. En tal medida, el apoyo en esta fracción, es violatorio de garantías, porque permite que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se convierta en legislador, postura del todo inconstitucional. Corroboramos lo anterior, por analogía, el siguiente criterio:

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS, FACULTADES DE LAS. LIMITE.- El artículo 57 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no puede conceder facultades implícitas a las autoridades que menciona en su último párrafo, en virtud de que las autoridades administrativas sólo tienen las facultades de que enumeradamente están dotadas y cualquier ejercicio de facultades no conferidas, es un exceso en la comisión e implica un acto nulo; por lo tanto, el límite de las facultades está donde termina su expresa enumeración. Además, las facultades de las autoridades no pueden extenderse por analogía, por igualdad ni por mayoría de razón a otros casos distintos de los expresamente previstos; la ampliación de facultades así ejercida significaría la creación de una nueva facultad por lo que el intérprete sustituiría indebidamente al legislador constituyente que es el único que puede investir de facultades a los poderes federales."

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo Directo 844/87.- Refacciones y Maquinaria Pesada, S.A.- 9 de junio de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: José Méndez Calderón.- Secretario: Héctor Fernando Piñera Sánchez.

Semanario Judicial de la Federación, Octava Epoca, Tribunales Colegiados de Circuito, Enero - Julio de 1988, 2a. parte 1.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 3º, último párrafo de la Ley Aduanera, se entiende por autoridades aduaneras las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tengan competencia para ejercer las facultades que la citada Ley establece. En tal medida, conforme a la Ley Aduanera y particularmente el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las principales autoridades aduaneras encargadas de la aplicación de la legislación aduanera son las siguientes:

I. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES

- a) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- b) La Subsecretaría de Ingresos
- c) La Dirección General de Interventoría
- d) La Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales
- e) La Administración General de Auditoría Fiscal Federal
 - e.1) La Administración Especial de Auditoría Fiscal
- f) La Administración General Jurídica de Ingresos
 - f.1) La Administración Especial Jurídica de Ingresos
- g) La Administración General de Aduanas.

II. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES

- a) Las Administraciones Regionales
- b) Las Administraciones Locales
- c) Las Aduanas

Como ya dijimos, de acuerdo con el artículo 3º de la Ley Aduanera, se entiende por autoridades aduaneras las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tengan competencia para ejercitar las facultades que consigna dicha Ley.

Ahora bien, resulta pertinente destacar, que toda autoridad fiscal que sea competente para determinar créditos federales, se considera para efectos legales como autoridad aduanera, y no sólo aquella autoridad que finque créditos relativos al comercio exterior. Corroborar lo anterior el siguiente precedente que a continuación transcribo:

"AUTORIDADES ADUANERAS.- El artículo 3º último párrafo de la Ley Aduanera establece que para efectos de dicha Ley se entiende por autoridades aduaneras a aquellas que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tengan competencia para ejercer las facultades que la Ley de la materia establece; por tanto, si en los términos del artículo 116 fracciones II y XV de la citada Ley, en relación con el artículo 129 apartado A, fracciones XXVII y XXX del Reglamento interior citado, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de enero de 1989, reformado y adicionado por los decretos publicados en el mismo Organismo Oficial los días 4 de enero y 30 de octubre de 1990, se fija como competencia de las Administraciones Fiscales Federales las de determinar impuestos y sus accesorios de carácter federal a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados e imponer las multas por infracción a disposiciones fiscales, deben considerarse autoridades aduaneras si en las resoluciones impugnadas en juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación se determinan diferencias de impuestos al comercio exterior.(4)"

Juicio Atrayente No. 36/92/781/91-VII.- Resuelto en sesión de 3 de septiembre de 1993, por mayoría de 6 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Carlos Franco Santibáñez.- Secretario: Lic. Miguel Toledo Jimeno.

Texto aprobado en sesión de 2 de noviembre de 1993.

A fojas 11, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. 3a. Época, Año VI, Noviembre de 1993, Número 71.

De la transcripción anterior, se desprende con gran claridad que las autoridades aduaneras no sólo son aquellas que tengan competencia para determinar impuestos al comercio exterior, sino se hace extensivo a todas aquellas autoridades que tengan facultades para determinar impuestos y accesorios de carácter federal, al ser la materia aduanera de índole federal.

2.2.- ATENDIENDO A LAS CONTRIBUCIONES Y ACCESORIOS DETERMINADOS

De acuerdo con el artículo 35 de la Ley Aduanera, las mercancías que se internen al país y las que se explidan al exterior, causan los siguientes impuestos:

I) Impuestos a la importación.- Estos responden a las características siguientes:

a.- General, conforme a la tarifa de la Ley respectiva;

II) Impuestos a la exportación.- Sus niveles y principales peculiaridades los detallamos seguidamente:

a.- General, conforme a la tarifa de la Ley respectiva.

Los impuestos al comercio exterior en México son de carácter federal y se encuentran previstos en los siguientes ordenamientos:

1.- Ley de Ingresos de la Federación.

2.- Leyes de Impuestos Generales de Importación y Exportación.

3.- Ley Aduanera.

Es importante destacar la trascendencia práctica de la previsión de los impuestos a que alude la Ley Aduanera en diversas disposiciones, pues tanto el Impuesto al Valor Agregado (IVA) como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), son contribuciones que gravan actividades en materia de importación y exportación. Esto tiene interesantes repercusiones ya que se plantea la interrogante sobre si la autoridad aduanera al facultársele para determinar los impuestos al comercio exterior, puede determinar también el IVA y el IEPS. Si nos ceñimos a un criterio estrictamente formal diríamos que el IVA

y el IEPS son impuestos que aún cuando gravan actividades relativas a la importación (que son parte del comercio exterior), tanto la Ley de Ingresos de la Federación, como la Ley Aduanera y su respectivo Reglamento, literalmente no los consideran como parte de los tributos que gravan esa actividad económica.

En lo que se refiere a la Ley de Ingresos de la Federación, se enumeran los impuestos federales que estarán en vigor en el ejercicio fiscal correspondiente; de acuerdo con el Reglamento de la Ley Aduanera, se establece que en los casos en que la Ley Aduanera o el propio Reglamento se refieran a impuestos, se entenderá que se trata de los impuestos al comercio exterior, como se depende de la lectura del artículo 1º de dicho Reglamento que dice:

"Artículo 1. En los casos en que la Ley Aduanera o este Reglamento se refiera a impuestos, se entenderá que se trata de los impuestos al comercio exterior; cuando en los citados ordenamientos se aluda a contribuciones, se considerarán comprendidos dichos impuestos y los derechos por servicios aduaneros previstos en la Ley Federal de Derechos; y si en los mismos se hace referencia a determinar en cantidad líquida los créditos fiscales, se entenderá que se trata de la determinación del monto de las contribuciones mencionadas y, en su caso, de sus accesorios.

Cuando este Reglamento se refiera a la ley, se entenderá que se trata de la Ley Aduanera y si se alude a la Secretaría, que es la de Hacienda y Crédito Público."

De las anteriores consideraciones concluimos que los impuestos a que la Ley Aduanera se refiere, deben de comprender de acuerdo a una interpretación sistemática, todas aquellas cargas tributarias que afecten operaciones de comercio exterior, entre las que se encuentran el IVA y el IEPS, cuya liquidación puede ser efectuada por la autoridad aduanera sin que exista impedimento para ello.

3.- RESOLUCION DEL RECURSO

Antes de la modificación incorporada al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 4 de enero de 1990, los recursos de revocación en materia aduanera eran presentados ante la autoridad emisora del acto mismo, que los remitía a la Dirección de Procedimientos Legales de la Dirección General de Aduanas, unidad administrativa a la que se confería por el ordenamiento citado su conocimiento, trámite y resolución.

Posteriormente, los recursos de revocación a que alude la Ley fueron tramitados y resueltos por la Dirección General Técnica de Ingresos de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Actualmente, para conocer la autoridad encargada del trámite y resolución del recurso de revocación en materia aduanera, resulta necesario considerar el artículo 125 del actual Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, artículo contenido en el capítulo XI denominado "Competencia en Materia de Recursos Administrativos y otras Disposiciones Generales". De dicho artículo, se desprende que las autoridades encargadas de dicho trámite y resolución son las siguientes:

I.- Tratándose del Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación:

a).- La Administración General Jurídica de Ingresos, cuando se controviertan resoluciones dictadas por ella misma o por cualquier unidad administrativa adscrita a la Subsecretaría de Ingresos, o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados.

b).- La Administración de Recursos Administrativos, cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependan de las Direcciones Generales o de las Administraciones Generales adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, por las Administraciones Locales, por las unidades administrativas que dependan de éstas, las aduanas o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados.

c).- La Administración Especial Jurídica de Ingresos, cuando se impugnen resoluciones dictadas por dicha Administración o por las Administraciones Especiales de Recaudación y de Auditoría Fiscal o por sus unidades administrativas.

d).- También serán competentes las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, cuando se impugnen resoluciones de una autoridad aduanera cuya sede se encuentre comprendida dentro de su circunscripción territorial.

II.- Tratándose del recurso administrativo de revocación contra las resoluciones en materia de certificación de origen y de los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, las Administraciones General, Especial y Locales Jurídicas de Ingresos.

En cuanto a la resolución del recurso de revocación en materia aduanera, le son aplicables todas las disposiciones y observaciones que hicimos en la parte final del capítulo anterior, cuando tratamos lo referente a la resolución de los recursos administrativos.

4.- INTERPOSICION DEL RECURSO

Resulta de cardinal importancia dilucidar si el recurso de revocación contemplado por la legislación aduanera es de agotamiento obligatorio, o si por el contrario, de agotamiento opcional. Es decir, es importante determinar si en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras se debe agotar el recurso de revocación antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien, si dicho medio de defensa es optativo para el interesado, ya que de acorde con el principio de definitividad que rige a los recursos e instancias administrativas, los contribuyentes se ven obligados a promoverlos, previo al juicio de nulidad o al amparo, salvo en casos muy excepcionales en que se les ha dado el carácter de agotamiento optativo.

Esto tiene su razón de ser dado que comunmente en la práctica se ha visto que los recursos administrativos no son del todo eficaces, y ello obedece a cuestiones negativas que se reflejan dentro del sector gubernamental que se encarga de tramitarlos y resolverlos, cuestiones tales como la ignorancia o el desvío de poder, todo ello en grave detrimento de la administración de justicia y de las garantías de audiencia, legalidad y debido proceso consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales.

En tal medida, resulta obvio que en los casos en que el recurso administrativo sea optativo, los particulares preferirán acudir directamente ante la Sala Regional competente del Tribunal Fiscal de la Federación, a menos que se pretenda con el agotamiento de dicho recurso ganar tiempo y en su oportunidad, hacer valer la prescripción o caducidad. Al respecto, resulta pertinente hacer la debida aclaración sobre cuando un recurso administrativo se torna optativo y cuando obligatorio, y para tal efecto transcribo el siguiente precedente:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS, CUANDO SON OPTATIVOS Y CUANDO SON OBLIGATORIOS.- Si el particular resulta afectado por una resolución administrativa y la Ley del acto le otorga la posibilidad de recurrirla empleando el vocablo "podrán", éste no debe ser interpretado como la posibilidad optativa o alternativa a cargo del particular de elegir específicamente entre recurrir la resolución que le afecta, o bien, la no interposición del recurso, pues la intención del legislador al utilizar el vocablo "podrán" sólo da cumplimiento al Imperativo constitucional, de legítima defensa y garantía de audiencia al establecer para el afectado por una resolución un camino o posibilidad de solicitar ante la autoridad inmediata superior de la responsable la revisión de dicha resolución, es decir, se da la oportunidad al particular de que en caso de que no esté de acuerdo con la resolución apoyada en la Ley del acto puede elegir entre recurrir la resolución o no recurrirla, lo que traería consigo en este último supuesto el consentimiento tácito de la citada resolución, pero nunca la oportunidad para acudir directamente al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y obviar la tramitación del recurso administrativo procedente. Asimismo, el vocablo "podrán" (Inflexión del verbo poder) significa según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su vigésima edición, "tener expedita la facultad de potencia de hacer una cosa. Ser contingente o posible que suceda una cosa. Tener facilidad, tiempo o lugar de hacer una cosa",

significados que difieren absolutamente con el término "optar" y "optativo", que significa según el diccionario de referencia, "escoger una cosa entre varias, acción de". De tal manera que, semánticamente, ambos términos no tienen equivalente entre sí, menos aún posibilidad de sinonimia, por lo que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 91 de la Ley Federal de Protección al Consumidor no es dable interpretar la voz "podrán" como facultad para optar o elegir entre la interposición del recurso de revisión (ante la inmediata autoridad, superior de la responsable) o la posibilidad de promover un juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, circunstancia que nos permite concluir que el recurso administrativo que las personas afectadas por las resoluciones dictadas con fundamento en la Ley de la materia que actualiza el mismo, "podrán" interponerlo con apoyo en el propio ordenamiento legal, no siendo optativo o alternativo agotarlo, sino obligatorio y previo al juicio fiscal."

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 15-41/87.- Margarita Borrego Parcayo Vda. de Salgado y otro.- 20 de abril de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: Samuel Hernández Viazcán.- Secretario: Francisco Javier Cárdenas Ramírez.

Sostiene la misma tesis:

Revisión fiscal 451/90.- Saúl Régules.- 28 de junio de 1990.- Unanimidad de votos.- Ponente: Samuel Hernández Viazcán.- Secretario: Salvador Mondragón Reyes.

A fojas: 414, 415.- Suprema Corte de Justicia de la Nación.- Semanario Judicial de la Federación.- Octava Época.- Tomo VII.- Enero de 1991.- Pleno, Salas y Tribunales Colegiados de Circuito.- México.

De acuerdo con el texto de la Ley Aduanera, el recurso de revocación debe de agotarse previamente a la interposición de cualquier otro medio legal de defensa. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación señala que la interposición de dicho recurso es de carácter optativo para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

Esta discordancia entre la Ley Aduanera y el Código Fiscal de la Federación, ha dado lugar a múltiples confusiones para los administrados así como diversas interpretaciones por parte de los órganos de justicia, la autoridad hacendaria y los diversos tratadistas del Derecho Aduanero.

De acuerdo con el maestro Carvajal Contreras, esta antinomia entre los dos cuerpos de leyes trajo consigo una serie de inconvenientes para los administrados, no obstante que a todas luces es claro que la norma que debe aplicarse es la del Código Fiscal por ser la de mayor rango jurídico al ser la disposición especial para la aplicación de los recursos administrativos, además que los recursos que las leyes establecen como medios de defensa de los particulares no deben constituir trampas procesales donde caigan los administrados.⁴⁸

Al respecto, dicho autor cita el siguiente precedente del Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS.- No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos, aún siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean, pues los recursos, juicios y medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar las defensas de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia, no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculicen la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios para lograr, en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias."

Amparo Directo 585/70.- Productos Etna, S.A.- 19 de julio de 1973.- Unanimidad de votos.

Amparo en Revisión 277/73.- Alberto J. Farji, S.A.- 10 de julio de 1973.- Unanimidad de votos.

⁴⁸ Carvajal Contreras, Máximo, *Derecho Aduanero*, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993, p. 439.

Amparo en Revisión 491/73.- Guillermo Barroso Chávez y Valezzi, S.A.- 4 de septiembre de 1973.- Unanimidad de votos.

Amparo en Revisión 344/73.- Sindicato de Empleados en la Empresa de Frontón, Conexos y Similares, CROC.- 10 de septiembre de 1973.- Unanimidad de votos.

Amparo Directo 411/73.- Afianzadora Insurgentes, S.A.- 24 de septiembre de 1973.- Unanimidad de votos.

Tanto el Tribunal Fiscal de la Federación, en diversos precedentes, como la propia Dirección General de Aduanas, mediante un oficio circular de fecha 3 de abril de 1985, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 22 del mismo mes, reconocieron que de acuerdo con el espíritu del Código Tributario Federal, el recurso de revocación es de agotamiento opcional para el interesado.

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Jurisprudencia firme estableció lo siguiente:

"LEY ADUANERA. RECURSO DE REVOCACION Y EL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD SON OPTATIVOS.- Si bien es cierto que el artículo 142 de la Ley Aduanera, establece que contra las resoluciones definitivas, proceden los recursos establecidos en el Código Fiscal, los cuáles deben de agotarse previamente a cualquier otro medio de defensa, no menos cierto es que, al facultar el artículo 125 del Código Fiscal, al interesado, para optar entre el recurso de revocación y el juicio de nulidad, habiendo escogido la quejosa esta última vía, la demanda de nulidad debe admitirse." (216)

Amparo en Revisión 164/85.- Industrial Papelera Mexicana, S.A. de C.V.- 1º de Noviembre de 1985.- Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Zapata Mayorga.

Primer Tribunal Colegiado, Informe 1985, Tercera Parte, pág. 133.

Según nuestro punto de vista, la razón lógica por la cual la interposición del recurso de revocación se vuelve optativo, es debido a que como se impugnan cuestiones de fondo, éstas pueden ser resueltas por la autoridad que las emitió o directamente por el Tribunal Fiscal de la Federación, ya que se va a resolver en definitiva el asunto, a diferencia de que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en el cual se van a tratar cuestiones

de forma y no de fondo, sería Inoportuno acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación. Por lo tanto, al resolverse un asunto que versa sobre el punto medular o de fondo del asunto, la misma autoridad que emitió el acto impugnado puede conocer de él; o en su caso, acudir directamente ante la Sala Regional competente del Tribunal Fiscal de la Federación.

Es decir, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución es de agotamiento obligatorio, ya que en él frecuentemente se debaten fallas en la vía de hecho, si se cumplieron o no las formalidades esenciales del procedimiento, etc., por lo que resulta más razonable que éstos agravios se revisen primero por la propia autoridad encargada de cumplir con este procedimiento, para que si encuentra justificada la objeción del recurrente, pueda subsanar la falta con mayor eficiencia y así los asuntos solo lleguen a los Tribunales en los casos de diferente apreciación de los hechos o del derecho, en su caso, con mayor economía procesal y financiera para los gobernados y para el Estado, evitando al mismo tiempo la saturación innecesaria de los tribunales.

Por lo tanto, resulta incomprensible e ilógica la actuación del legislador que ha regulado en forma errónea el recurso de revocación en esta materia, ya que en 1982 dictó el precepto en los términos actuales y ante las inconformidades y resoluciones jurisprudenciales como la ya citada, varió la norma en el año de 1985 para ordenar que la interposición era optativa. Sin embargo, volvió a modificar el artículo 142 para quedar en los términos en que estaba en 1982, por lo que nuevamente se creó una grave confusión para el contribuyente, convirtiendo al recurso de revocación en materia aduanera en una mera trampa procesal. Corrobora lo dicho la Jurisprudencia A-33 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación que dice:

Con fundamento en lo dispuesto por los artículos 13, 15 fracción I de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y 261, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, al resolver los juicios de competencia atrayente números 100(14)/55/91/1352/91, 100(14)/277/92/564/92 y 100(14)/36/92/781/92-VII resueltos en sesiones del 10 de agosto de 1993, 22 de octubre de 1993 y 3 de septiembre de 1993, por unanimidad de 7 votos, por mayoría de 6 votos y 1 en contra y por mayoría de 6 votos y 2 en contra respectivamente, se fija la Jurisprudencia A-33 que es del tenor literal siguiente:

"RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA ADUANAL.- PREVIAMENTE A LA INTERPOSICION DEL JUICIO DE NULIDAD, DEBE AGOTARSE ESTE RECURSO.- De conformidad con el artículo 142 de la Ley Aduanera vigente a partir de 1991, en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, procederán los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, precisándose que el recurso de revocación deberá agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; por su parte el último párrafo del artículo 3° de la citada ley señala que se entiende por autoridades aduaneras las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tengan competencia para ejercer las facultades que la Ley Aduanera establece: por lo que si en el Reglamento Interior de dicha Secretaría se otorgan a una dependencia facultades para determinar créditos fiscales en los términos de la multicitada Ley Aduanera, para impugnar resoluciones en que se hagan tales determinaciones, será obligatorio previamente al juicio de nulidad el recurso de revocación, atendiendo a lo dispuesto por la fracción III del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 1992, en relación con el diverso 142 de la Ley Aduanera antes citado, ya que se considera que dicha dependencia actúa como autoridad aduanera y, por lo tanto, el recurso de revocación es de agotamiento obligatorio, antes de promover juicio de nulidad."

Así lo acordó la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión del día 3 de marzo de 1994. Firman, el Magistrado Gilberto García Camberos, Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación y el Licenciado Avelino C. Toscano Toscano, Secretario General de Acuerdos que da fe.

A fojas: 52, 53.- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.- 3a. Epoca.- Año VII.- Marzo de 1994.- Número 75.

Dicha antinomia entre ambos criterios ha dado como consecuencia que la Suprema Corte de Justicia de la Nación haya resuelto la denuncia de contradicción de tesis sustentadas en juicio de amparo en materia administrativa, por diversos Tribunales Colegiados de Circuito.

En efecto, el Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito al resolver el amparo directo administrativo 128/92, dio lugar a la tesis aislada No. 32 que dice:

"CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- ARTICULO 142 DE LA LEY ADUANERA, RECURSO DE REVOCACION, DEBE AGOTARSE ANTES DE OCURRIR AL JUICIO DE NULIDAD EN EL.- De una correcta interpretación al artículo 142 de la Ley Aduanera, se desprende que tratándose de resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotarse el recurso de revocación previsto en el precepto mencionado, toda vez que la resolución impugnada es la recaída en un procedimiento administrativo de investigación y audiencia, que se rige por una ley fiscal especial, la cual viene a ser, la Ley Aduanera, misma que debe prevalecer sobre la ley general, Código Fiscal de la Federación. Por consiguiente, si la quejosa antes de presentar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación no agota previamente el recurso de revocación, se actualizan las causales de improcedencia establecidas en el artículo 202, fracciones VI y XII del Código Fiscal de la Federación."

Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito.- Amparo Directo Administrativo 128/92.- Yolanda Hípon Molina.- 28 de mayo de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: Magistrado Lic. Ismael Castellanos Rodríguez.- Secretario: Lic. Jorge Erik Montes Gutiérrez.

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito al resolver el amparo directo 274/92, originó la Tesis aislada No. 13/92 cuyo texto es el siguiente:

"RECURSO DE REVOCACION, ES OPTATIVO AGOTARLO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO ADMINISTRATIVO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA).- Aún cuando el artículo 142 de la Ley Aduanera, establece que contra las resoluciones definitivas, procede el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que el propio Código en sus artículos 120 y 125 establece en forma expresa que resulta optativo para el contribuyente, agotar el recurso de revocación o promover directamente en contra de dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, lo que lleva a colegir que no es

necesario agotar el principio de definitividad antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, luego, si el contribuyente optó por interponer el juicio de nulidad y no el recurso de revocación, su proceder es conforme a derecho, por lo que al no haberlo estimado así la Sala responsable vulneró los preceptos últimamente citados por falta de aplicación, puesto que debió admitir la demanda de nulidad."

Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito.- Amparo Directo 274/92.- Asag Arrendadora, S.A. de C.V.- 10 de julio de 1992.- Unanimidad de votos.- Ponente: José Enrique Moya Chávez.- Secretario: Francisco Raúl Méndez Vega.

En el amparo directo 128/92, que dió lugar a la tesis aislada 32, el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito sostiene medularmente que del artículo 142 de la Ley Aduanera se desprende que tratándose de resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, antes de interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe necesariamente agotarse el recurso de revocación.

Así mismo señala que aún y cuando en el último párrafo del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación se prevé la excepción de que el recurso de revocación citado no procede contra las resoluciones que decidan el procedimiento administrativo de investigación y audiencia, no es aplicable al caso, ya que dicha excepción proviene de una regla de carácter general, es decir, del Código Fiscal de la Federación. Sigue diciendo que si la ley fiscal especial, la Ley Aduanera, prevé un recurso administrativo que se tenga que agotar antes de la interposición del juicio de nulidad y el Código Fiscal de la Federación no lo establece, resulta claro que debe prevalecer la ley especial, que en el caso concreto es el artículo 142 de la Ley Aduanera, que consigna el agotamiento previo de dicho recurso.

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito en el amparo directo 274/92 aduce en esencia que si bien es verdad que el artículo 142 de la Ley Aduanera establece que proceden los recursos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, y que de ello se puede colegir que se deben agotar previamente a cualquier otro medio de defensa, el propio Código Fiscal de la

Federación establece en forma expresa que el recurso de revocación resulta optativo para el contribuyente, es decir, da la posibilidad de hacer valer dicho recurso antes de acudir en juicio al Tribunal Fiscal de la Federación, o acudir directamente en juicio ante dicho tribunal.

Abunda diciendo que no es necesario agotar el principio de definitividad antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, sino que el afectado puede indistintamente optar por cualesquiera de los procedimientos señalados.

De lo expuesto por ambos órganos colegiados, se advierte que sostienen tesis contradictorias, ya que el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito sustenta el criterio de que la ley especial (Ley Aduanera), prevalece sobre la ley general (Código Fiscal de la Federación), ya que tratándose de resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras, debe agotarse el recurso de revocación previsto en el artículo 142 de la Ley Aduanera, antes de interponer juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal.

Por su parte, el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito sostiene que aún y cuando el artículo 142 de la Ley Aduanera establece que proceden los recursos establecidos por el Código Fiscal de la Federación y que deben agotarse previamente a cualquier otro medio de defensa, el propio Código Fiscal de la Federación establece que el recurso de revocación es optativo para el contribuyente, por lo que no es necesario agotar el principio de definitividad antes de acudir en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló al resolver la contradicción de tesis planteadas, que debía prevalecer el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito, es decir, dando al recurso de revocación en materia aduanera el carácter de optativo antes de acudir al juicio de nulidad.

En efecto, señala que del artículo 142 de la Ley Aduanera se desprende que en contra de las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades aduaneras, procederán los recursos establecidos por el Código Fiscal

de la Federación, siendo este recurso de agotamiento obligatorio para el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Sigue diciendo que de los artículos 117, 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación se desprende que dicho medio legal de defensa resulta optativo para el interesado, es decir, se puede impugnar un acto a través de dicho recurso o interponer directamente juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal.

Concluye indicando que resulta claro que la ley general prevalece sobre la especial, es decir, que el Código Fiscal de la Federación impera sobre la Ley Aduanera, ya que aún y cuando esta última dispone la obligatoriedad del recurso de revocación, dicho medio de defensa no está establecido en la Ley Aduanera, sino en la ley general, el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento que lo prevé expresamente y determina su procedencia, siendo en este caso de naturaleza optativo.

Por tal motivo, al haberse resuelto por nuestro Máximo Tribunal la contradicción de tesis señaladas, dió lugar a la Jurisprudencia 9/94 que a continuación me permito transcribir:

"REVOCACION. ES OPTATIVO AGOTAR ESE RECURSO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE NULIDAD (LEGISLACION ADUANERA).- Tomando en consideración que la Ley Aduanera, ordenamiento general y propio de la materia que regula, esto es la aduanera, en su artículo 142, establece que el interesado, antes de promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotar el recurso de revocación, mientras que el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad fiscal, faculta al interesado para impugnar, si así lo desea, el acto por medio del recurso de revocación o acudir directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación a pedir su anulación (evento este último que no da motivo a declarar improcedente el juicio de nulidad), resulta evidente que, siendo principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general y, en el caso, la ley especial o específica de regulación del juicio de nulidad fiscal lo es precisamente el Código Fiscal de la Federación, es de concluirse que debe estarse a lo dispuesto en este ordenamiento y, por ende, resulta optativo para el interesado agotar el recurso

de revocación que prevén los artículos 117, fracción III, del Código Fiscal y 142 de la Ley Aduanera, antes de promover el juicio de nulidad."

Contradicción de Tesis.- Varios 49/92.- Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Quinto Circuito.- 14 de febrero de 1994.- Mayoría de 4 votos.- Disidente: José Manuel Villagordoa Lozano.- Ponente: Noé Castañón León.- Secretario: Jorge Farrera Villalobos.

Texto aprobado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión privada de 27 de junio de 1994.- Unanimidad de votos de los señores ministros: Presidente: Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores y Noé Castañón León.

Es por ello, que de acuerdo con la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Tribunal Supremo en nuestro sistema jurídico, el recurso de revocación en materia aduanera es de agotamiento opcional, es decir, el afectado por una resolución aduanera puede elegir entre agotar el recurso previsto por el artículo 142 de la Ley Aduanera, o en su caso, recurrir dicha resolución directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La citada Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, y el Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 192 de la Ley de Amparo. Por tal razón, el criterio que debe imperar es la citada Jurisprudencia de nuestro Máximo Órgano de Justicia, sobre los demás razonamientos ya expuestos.

5.- COMENTARIOS

Disentimos del criterio sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que aún y cuando consideramos que el recurso de revocación debe ser un medio legal de defensa de agotamiento opcional para los particulares, las razones expuestas por ese H. Tribunal no son del todo correctas.

En efecto, el artículo 142 de la Ley Aduanera enfáticamente señala que el recurso de revocación deberá agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Por su parte, el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, señala que la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir a dicho Tribunal.

Ahora bien, señala la Suprema Corte de Justicia, que es evidente que la ley general prevalece sobre la especial, dado que aún y cuando en la Ley Aduanera el citado artículo 142 dispone que el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación debe agotar el recurso de revocación, lo cierto es que dicho recurso no es establecido por la Ley Aduanera, sino por la ley general, es decir, el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento que sí lo prevé expresamente y determina su procedencia.

Cabe señalar, que de acuerdo con el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas y en su defecto serán aplicables las disposiciones de dicho Código. Es decir, las disposiciones del multicitado Código Fiscal sólo se aplicarán en defecto de las leyes fiscales respectivas.

De tal manera, la obligación de contribuir para los gastos públicos será conforme a las leyes respectivas, es decir, de acuerdo con los ordenamientos jurídicos que regulen la situación concreta y de hecho de las personas físicas y morales. En tal medida, resulta inconcuso que el ordenamiento legal que regula el comercio exterior, el despacho aduanero, así como las actividades de sus agentes, entre ellas las autoridades aduaneras, es la Ley Aduanera, por lo que ésta y no otra es la ley fiscal respectiva a que hace mención el citado artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Por tal motivo, no es dable que sea el Código Fiscal de la Federación el que regule el recurso de revocación en materia aduanera, ya que la propia Ley Aduanera consagra dicho medio legal de defensa en su artículo 142. Por el

contrario, si la Ley Aduanera no contemplara dicha figura jurídica, entonces sí sería procedente aplicar el contenido del Código Tributario Federal.

En efecto, el citado artículo 142 señala que en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederán los recursos establecidos por el Código Fiscal de la Federación. Así mismo, señala que el recurso de revocación deberá agotarse por el interesado antes de interponer juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Es por ello, que en el caso que nos ocupa, la ley especial debe prevalecer sobre la ley general, es decir, la Ley Aduanera debe imperar sobre el Código Fiscal de la Federación, ya que este último únicamente será aplicable a falta de norma expresa de la Ley Aduanera, pero como ya se dijo, ésta sí contempla el recurso de revocación a que hemos hecho mención.

De acuerdo con el criterio sustentado por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, el recurso de revocación no es establecido por la Ley Aduanera, sino por el Código Fiscal, que según la misma es el ordenamiento que lo prevé expresamente y determina contra que procede, considerándolo optativo para el interesado.

Consideramos que la afirmación hecha por esa H. Juzgadora es errónea, ya que como se pudo ver, el recurso de revocación sí se encuentra establecido en el artículo 142 de la Ley Aduanera. Cabe señalar que aún y cuando la Ley Aduanera remite al Código Fiscal de la Federación, no es motivo suficiente para considerar que no se encuentra expresamente previsto en la citada Ley Aduanera. Por lo que respecta a que es el Código Fiscal de la Federación el que determina la procedencia de dicho recurso, resulta pertinente señalar que dicha afirmación es falsa, ya que la Ley Aduanera indica con toda claridad contra que procede dicho medio legal de defensa, a saber, en contra de resoluciones definitivas dictadas por las autoridades aduaneras.

Es por ello, que consideramos que las razones tomadas en consideración por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para determinar que el recurso de revocación en materia aduanera es opcional para el interesado, son

del todo infundadas, por lo que de acuerdo al texto de la Ley Aduanera, dicho recurso es de agotamiento obligatorio.

Luego, si la Ley Aduanera dispone claramente que el recurso de revocación debe agotarse por el interesado antes de interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, en el caso de no hacerlo, se estaría frente a la causal de improcedencia regulada por el artículo 202 fracción VI del Código Fiscal de la Federación, así como resultaría contrario al tenor del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, precepto que regula la competencia de las Salas Regionales de dicho Tribunal, las cuales podrán conocer de los juicios que se inicien contra las resoluciones definitivas, siendo éstas las que no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa para el interesado.

Por otro lado, haciendo un análisis de la Jurisprudencia 9/94 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se puede advertir en primer lugar, el grave contrasentido existente entre dicha tesis y los argumentos expresados por la Corte para resolver la contradicción que le fue planteada. En efecto, en la Jurisprudencia referida, se considera que la Ley Aduanera es un ordenamiento de carácter general y propio de la materia aduanera; por otro lado, al resolver la contradicción señala que es inconcuso que la ley general prevalece sobre la especial. En este orden de ideas, al resultar evidente que la ley general debe prevalecer sobre la ley especial, la Ley Aduanera debe imperar sobre el Código Fiscal de la Federación, ya que como se dijo, en la Jurisprudencia citada se le da la categoría de ordenamiento general a la Ley Aduanera. Por tal motivo, existe una grave antinomia entre la Jurisprudencia y la resolución de la contradicción, ya que por un lado se le da el carácter de ley general y por otro el de ley especial, razón por la cual dicha Jurisprudencia no es del todo acertada.

Así mismo cabe hacer mención, que en la ya citada Jurisprudencia se da solución al problema planteado (es decir si el recurso de revocación en materia aduanera es de agotamiento obligatorio u opcional) tomando en consideración que el Código Fiscal de la Federación es el ordenamiento especial y propio de la regulación del juicio de nulidad, ordenamiento que faculta al interesado para impugnar si así lo desea el acto por medio del recurso de

revocación o acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación a pedir su anulación, por lo que resulta optativo dicho medio legal de defensa.

Ahora bien, los motivos expuestos por la Corte no son del todo eficaces, ya que se da solución al problema planteado con base en consideraciones del todo ajenas a la situación real. En efecto, lo que se trata de dilucidar es si el recurso de revocación en materia aduanera es obligatorio o no, analizando este recurso a la luz de la Ley Aduanera y en su caso del capítulo que regula los recursos administrativos en el Código Fiscal de la Federación. Por tal motivo consideramos que dar solución al problema planteado con base en consideraciones del todo ajenas, como lo es la regulación del juicio de nulidad en el Código Fiscal de la Federación, es poco apropiado, ya que dichos elementos no deben ser tomados en consideración para resolver sobre la obligatoriedad o no del recurso en comento. Es decir, única y exclusivamente se debe resolver la contradicción planteada con base en elementos propios del recurso de revocación, pero de ninguna manera es dable introducir cuestiones ajenas a dicho recurso, ya que el juicio contencioso administrativo contemplado por el Código Fiscal de la Federación, no regula ni contempla la tramitación, procedencia y resolución de ningún tipo de recurso administrativo, incluyendo el recurso de revocación en materia aduanera.

Así mismo, se señala en la multicitada Jurisprudencia, que siendo principio general de derecho que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general, y que siendo la ley especial de regulación del juicio de nulidad fiscal el Código Fiscal de la Federación, es de concluirse que resulta optativo para el interesado agotar el recurso de revocación que prevé el artículo 142 de la Ley Aduanera.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia vuelve a incurrir en una grave contrariedad, ya que al dar solución a la contradicción que le fue planteada, señala que la ley general prevalece sobre la especial, y en su Jurisprudencia indica que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general. Por tal motivo, la Jurisprudencia y la solución a la contradicción de tesis son del todo incongruentes entre sí, por lo que consideramos que dicha Jurisprudencia no es del todo apropiada. En lo que sí estamos de acuerdo con esa H. Juzgadora, es que la ley especial debe prevalecer sobre la ley general, y como ya se expuso en

líneas anteriores, la ley especial viene a ser la Ley Aduanera, ordenamiento jurídico que debe prevalecer sobre la ley general, es decir, el Código Fiscal de la Federación, ya que la citada Ley Aduanera contempla y regula con precisión el recurso de revocación en materia aduanera.

Por todo lo anterior, consideramos que la Jurisprudencia No. 9/94 aprobada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no es congruente, ya que el recurso de revocación en materia aduanera es un medio legal de defensa obligatorio para los particulares, por lo que en su caso la tesis que debió prevalecer fue la sustentada por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito, cuyo rubro es el siguiente: "CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- ARTICULO 142 DE LA LEY ADUANERA, RECURSO DE REVOCACION, DEBE AGOTARSE ANTES DE OCURRIR AL JUICIO DE NULIDAD EN EL."

Ahora bien, por otro lado, consideramos que el recurso de revocación en materia aduanera debe constituir un medio legal de defensa de carácter optativo para los particulares, pero por los siguientes razonamientos:

De acuerdo con nuestro punto de vista, existe la necesidad de sustituir la exigencia obligatoria para tramitar el recurso de revocación en materia aduanera, por la optatividad del mismo, debiendo ésta ser la temática a seguir en el futuro, en virtud de la serie de desventajas y confusiones que se han registrado en perjuicio del particular, debido a la rigidez y frialdad que se refleja en el contenido del artículo 142 de la Ley Aduanera que habla de tal obligatoriedad.

Ahora bien, en la exposición de motivos de la Ley Aduanera presentada ante la H. Cámara de Diputados, el Ejecutivo de la Unión señala lo siguiente: "También se sistematizan normas que hoy el Código contiene en largos párrafos. Así, el artículo 6º de la iniciativa condensa el principio general del tráfico de mercancías que actualmente se establece en los artículos 48, 146, 157, 165 y otros del Código Aduanero; el 7º enuncia los medios de conducción de las mercancías, sin recurrir al tratamiento disperso de los tráficos marítimo, terrestre, aéreo y postal; y en el artículo 142 se simplifica notablemente la estructura de los recursos administrativos, remitiendo a los previstos en el Código Fiscal de la Federación."

Cabe señalar que por lo que respecta a la notable simplificación de los recursos administrativos a que hace mención la citada exposición de motivos, es un requisito que no se alcanza ni se satisface, ya que aún y cuando efectivamente la Ley Aduanera remite al Código Fiscal de la Federación, hace obligatorio el recurso de revocación, situación que no acontece en el citado Código y que hace de este recurso aduanero un laberinto procesal.

Por el contrario, la opción en su agotamiento dará lugar a un cambio en la mentalidad de la Administración Pública, al quedar comprometida con más firmeza para ceñirse estrictamente a los dictados de ley que recomienda agilidad, objetividad y la supresión de formulismos en la resolución de este recurso, a sabiendas de que si la autoridad aduanera no cumple con su cometido, el particular puede optar por hacer valer el recurso de revocación, o en su caso el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Es decir, la optatividad del recurso de revocación en materia aduanera, favorecería el desarrollo pleno de la impartición de justicia administrativa.

La exigencia de agotar el recurso de revocación antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, sólo se justifica si mediante la sustanciación del primero, el particular puede obtener las mismas ventajas y resultados que con el segundo, con un mínimo de esfuerzo, situación que en pocas ocasiones sucede. Así mismo, se le da a la autoridad la posibilidad de corregir y enmendar sus propios actos, ayudándola a conservar una buena imagen, todo ello con el afán de fortalecer la confianza que existe entre los particulares y la propia autoridad.

Al respecto, Sergio Martínez Rosaslanda sostiene lo siguiente:

"No es ocioso recordar que a pesar de la existencia de jurisprudencia definida de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación y aún de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, algunos recursos administrativos se resuelven en contravención de las tesis jurisprudenciales, sobrecargando innecesariamente a los tribunales y causando molestias no justificadas a los particulares.

Conviene, entonces, encontrar un medio de defensa con plena eficacia que salvaguarde los intereses de los administrados, sin detrimento de la facultad de las autoridades administrativas para revisar sus actos y confirmarlos, modificarlos o revocarlos si no son legales u oportunos.

La solución al problema planteado, según mi punto de vista, lo constituye la sustitución de la exigencia de la obligatoriedad, por el establecimiento de la opción como regla general. Deben conservarse como recursos obligatorios, los relativos a la impugnación de resoluciones conexas respecto de las cuales se hubiere optado por la vía administrativa. La justificación de esta última postura se encuentra plenamente demostrada con la eficacia de resoluciones conexas en una misma vía".⁴⁹

Por otro lado, el artículo 26 del Anteproyecto de la Ley Federal de Justicia Administrativa, elaborado en 1964, dispone: "El recurso administrativo debe ser optativo para el afectado, toda vez que si no pretende agotarlo puede acudir directamente al Tribunal de Justicia Administrativa para hacer valer sus derechos."

Sobre lo mismo, al referirse a la exposición de motivos de la anterior Ley, el maestro Don Héctor Flix Zamudio, destaca: "que han propuesto la supresión del agotamiento obligatorio de los recursos ante las autoridades administrativas, ya que en la mayoría de los casos complican, entorpecen o retardan inútilmente la defensa de los particulares, todo ello no sólo con apoyo en la doctrina, sino especialmente en obvias razones de equidad y celeridad en la gestión y conclusión de los negocios administrativos, así como en la falta de una compilación de las leyes administrativas federales, que dificulta a los particulares del conocimiento de la existencia y regulación de numerosos recursos administrativos.

En el Segundo Congreso Mexicano de Derecho Procesal, efectuado en la Ciudad de Zacatecas los días 7 a 11 de agosto de 1966, se aprobaron por unanimidad los aspectos esenciales de la ponencia presentada por el conocido procesalista Humberto Briseño Sierra sobre el proceso administrativo, entre las

⁴⁹ Martínez Rosaslanda, Sergio, *Los Recursos Administrativos*, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segunda Epoca, Año VII, Número 71, Noviembre de 1985, p. 496.

cuales figuró la proposición de que debía crearse un Tribunal Federal de lo Administrativo aprovechando en particular la organización del Tribunal Fiscal de la Federación, cuya experiencia y resultados no debían olvidarse.

Dentro de las bases del procedimiento se consigna la que establece que no debe exigirse el agotamiento previo sobre la vía conducente, pero si las leyes o reglamentos administrativos concedieran estos medios de impugnación a los particulares, el afectado, podría optar por el juicio administrativo o la instancia judicial ordinaria, y por error o ignorancia se promovieran ambos, debería declararse la nulidad del procedimiento impugnativo ante la administración activa.⁵⁰

Otro inconveniente que vale la pena resaltar, es el hecho de que la autoridad aduanera, en muchas ocasiones, debido a su ignorancia o negligencia profesional, no sabe comprender cual es la naturaleza jurídica de los recursos administrativos, las grandes ventajas tanto para la Administración Pública como para los gobernados, ya que estos medios de impugnación procuran, por un lado, que la propia Administración corrija, modifique, reforme o reconsidere sus propios actos o procedimientos viciados e ilegales, y con ello se subsanen vicios formales o de fondo, que no dejan de ser atentatorios a la legalidad de la función pública. Por otro lado, los particulares cuentan con un medio de defensa que pueden hacer valer para proteger sus derechos e intereses patrimoniales y personales, por lo que los recursos administrativos son unos valiosos auxiliares de la impartición de justicia que permiten dirimir controversias que se suscitan entre gobernantes y gobernados.

A mayor abundamiento, sabemos que las autoridades hacendarias no han comprendido los beneficios que pueden alcanzar en favor del Estado con la tramitación de los recursos administrativos, ya que dichas autoridades los consideran como un trámite más, dentro del procedimiento administrativo, dirigido a la emisión de una resolución definitiva o a la confirmación de la misma, y existe la mentalidad de que al conocer de ese medio de defensa, pueden reforzar el sentido de la resolución impugnada, con ánimo de hacer más complejo e incierto el interés privado, aún estando viciada la resolución

⁵⁰ Fix Zamudio, Héctor, *Los Recursos Administrativos*, Revista Trimestre Fiscal, INDETEC, Año 6, Número 23, Octubre-Diciembre de 1984 y Enero-Marzo de 1985, pp. 54 y 55.

controvertida. Así las cosas, las autoridades hacendarias se convierten en defensores y no revisores de los actos o procedimientos gubernamentales y con dicha conducta tergiversan las garantías de audiencia, debido proceso y legalidad establecidas en el texto Constitucional. Con este panorama se está erosionando el principio de definitividad del recurso de revocación en materia aduanera, y como consecuencia existe un fuerte reclamo por la optatividad de los recursos administrativos a cambio de su ineficiencia.

En tal medida, invariablemente, el recurso de revocación regulado por el artículo 142 de la Ley Aduanera, debe tener el carácter opcional. Esto le permitirá al interesado elegir entre la vía administrativa o la jurisdiccional, lo que llevará, en muchas ocasiones, a una solución más rápida y eficiente de la cuestión en controversia.

Fix Zamudio, al tocar nuevamente este tema, hace hincapié en la tendencia hacia el carácter optativo de los recursos administrativos. Así, al apuntar las excelencias del anteproyecto de la mencionada Ley Federal de Justicia Administrativa elaborado en 1964 por los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación. Rubén Aguirre Elguezabal, Dolores Heduán Virues y Margarita Lomelí Cerezo, destaca el reconocimiento expreso que en aquella valiosa aportación jurídica hacen sus autores, al consignar en el artículo 26, que debe ser optativo para el afectado agotar los recursos administrativos o acudir directamente al Tribunal Federal de Justicia Administrativa. La afiliación de Fix Zamudio a esta corriente doctrinaria se basa en la circunstancia por el comentada de que "...en nuestro medio las autoridades administrativas no han comprendido el beneficio de los recursos administrativos para la misma administración, y los consideran en términos generales, como un trámite más dentro del procedimiento administrativo dirigido a la emisión del acto o de la resolución que deben considerarse como definitivos, por lo que un gran porcentaje de las resoluciones que se pronuncian se limitan a confirmar en sus términos el acto o la resolución impugnados...." Agrega a continuación "que los funcionarios emisores, o bien sus superiores jerárquicos, se consideran obligados a defender de manera indiscriminada a la administración..."⁵¹

⁵¹ Fix Zamudio, Héctor, *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, Primera Edición, El Colegio Nacional, México, 1983, pp. 48 y 49.

Es por ello que algunos tratadistas de Derecho Público y funcionarios judiciales han propugnado por la supresión de los recursos administrativos, ello en virtud de la poca utilidad práctica de los mismos, pues en la gran mayoría de los casos, lo único que se obtiene es una demora en el logro de los propósitos legales de los gobernados, ya que la autoridad tiene la costumbre de resolver los expedientes fuera de los plazos que la Ley señala, y cuando no se establece término, el plazo resulta ser indefinido, obligando con ello al particular a acudir a la Sala Regional competente del Tribunal Fiscal de la Federación para demandar la nulidad de la resolución negativa ficta.

Dicha situación no es ajena al recurso de revocación contemplado por la Ley Aduanera, razón por la cual consideramos que la autoridad hacendaria resolverá con mayor prontitud y exactitud, cuando en lugar que su silencio constituya una resolución negativa ficta, se considere como una resolución afirmativa.

Ahora bien, consideramos que aún y cuando sea la propia autoridad administrativa la que se avoque al conocimiento y estudio del recurso de revocación, no constituye ningún impedimento legal para que actúe con prontitud e imparcialidad, así como funde y motive debidamente sus resoluciones.

A pesar de lo anterior, la autoridad hacendaria en no pocas ocasiones adopta criterios totalmente ajenos a la realidad, trayendo como consecuencia resoluciones del todo incomprensibles. La autoridad, lejos de aprovechar la oportunidad de enmendar o corregir sus errores, prefiere confirmar el acto impugnado, o en su caso dejar de resolverlo, lo que en su oportunidad dará lugar a la demanda de nulidad del acto que resuelve el recurso de revocación o de la negativa ficta, cuestiones éstas que dan como lugar una situación que se trató desde un principio evitar, la innecesaria saturación del Tribunal Fiscal de la Federación con cuestiones que pudieron ser resueltas por parte de la propia autoridad, por lo que resulta evidente que en muchas ocasiones los recursos administrativos son medios legales de defensa del todo ineficaces.

En tal medida, si la autoridad al resolver los recursos administrativos se apegara a Derecho y al verdadero espíritu de la Ley, existirían grandes ventajas y beneficios con su utilización, pero, como ya se dijo, es poco frecuente, por lo que resulta ocioso y gravoso que se obligue a los particulares a agotar previamente al juicio de nulidad el recurso de revocación en materia aduanera.

Por todo ello, y ante la poca disponibilidad de las autoridades hacendarias de ceñir sus actos a derecho y de no confirmar las resoluciones que ellas emiten, resulta del todo necesario que el recurso de revocación contemplado en el artículo 142 de la Ley Aduanera, no se le de el carácter de obligatorio sino de optativo.

Así mismo, consideramos de cardinal importancia suprimir la separación absurda que se ha hecho al clasificar al recurso de revocación contemplado por el Código Fiscal de la Federación y al recurso de revocación que regula la materia aduanera. En efecto, resulta recomendable suprimir dicha separación, por la instauración de un sólo recurso de revocación a través del cual se puedan impugnar tanto las resoluciones meramente fiscales como las aduaneras, evitando que con la diversidad de reglas existentes entre un recurso de revocación y otro, se transformen estos medios legales de defensa en trampas procesales en perjuicio de los administrados.

Lo anterior, es una razón doctrinal contemplada por el Derecho Administrativo y que el propio legislador debe necesariamente tomar en cuenta. Dicha razón propugna por la creación de un sólo recurso administrativo como defensa de lo particulares en contra de la actuación de la Administración Pública. Es por ello que la Ley que contemple dicho recurso único debe de regular el procedimiento administrativo en todos sus aspectos, ésto con el ánimo de acabar con la diversidad de criterios en cuanto a formalidades legales, ya que cada Ley, Código o Reglamento que instituyen los recursos administrativos trae como consecuencia una diversidad de criterios, fórmulas, requisitos, procedimientos, etc., convirtiéndolos en meros artificios procedimentales, por el gran número de formulismos e incongruencias en sus denominaciones, que en la gran mayoría de los casos, chocan con la naturaleza de su esencia jurídica.

Tal como hemos señalado, la separación existente entre ambos recursos de revocación, trae como consecuencia una falta de sistematización tanto en sus requisitos como procedimientos, lo que reiteramos, constituye una trampa para los administrados. Por tal razón, Jorge Escola señala lo siguiente: "Cuando esa unidad, claridad y propiedad no existen, cuando las nomenclaturas son variables y distintas, inmediatamente se plantean dudas, controversias y cuestiones de todo orden, que tornan dificultosa la labor de quienes deben resolver, aplicando el derecho, y disminuyen la eficacia de la acción de quienes deben recurrir a los medios legales para defender sus derechos e intereses."⁵²

De igual manera, Nava Negrete expresa lo siguiente: "...multiplicidad, variedad llena de modalidades y vericuetos diferentes, imponen hacerlo dúctil al propósito de obtener justicia de la autoridad administrativa."⁵³

Por su parte, el maestro Briseño Sierra se expresa de la siguiente manera: "Luego de revisar las concepciones doctrinarias y las regulaciones positivas queda la inquietud respecto a su importancia. Una primera conclusión es forzosa, los recursos carecen de sistematización. Por ello es secundario si se fija la atención en su utilidad. Más que un remedio o simplemente una posibilidad de alcanzar en el plano del llamado procedimiento oficioso alguna ventaja o economía, se observa una informalidad perjudicial, un caprichoso tratamiento que corresponde, punto por punto, a la dañina multiplicidad de denominaciones."⁵⁴

Don Héctor Fix Zamudio, eminente maestro y constitucionalista, señala que: "Si trasladamos nuestra atención al ordenamiento mexicano, podemos observar que precisamente por la ausencia de leyes federales o de carácter local sobre el procedimiento administrativo, la regulación de los recursos administrativos se encuentra dispersa dentro de las múltiples disposiciones legales de carácter especializado, lo que ha producido un verdadero desorden

⁵² Escola, *op. cit.*, p. 221.

⁵³ Nava Negrete, Alfonso, *Recursos Administrativos, en Justicia Administrativa*, Editorial Trillas, México, 1987, p. 43.

⁵⁴ Briseño Sierra, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, Segunda Edición, Cardenas Editor y Distribuidor, México, 1975, p. 147.

tanto en la tramitación de las impugnaciones internas, como inclusive en la misma denominación y configuración de los recursos."⁵⁵

Por lo tanto, siguiendo el pensamiento de los mencionados juristas, consideramos necesario acabar con la división existente entre el recurso de revocación contemplado por la Ley Aduanera y el recurso de revocación regulado por el Código Fiscal de la Federación. De esta manera se ha expresado Royo Villanova: " ...en materia de recursos, convendría unificar en nuestro derecho los plazos, las clases y las denominaciones, pues existe una verdadera anarquía ... Es decir, una verdadera confusión de recursos."⁵⁶

Los recursos administrativos, en casos muy especiales, tienen su razón de ser en el hecho de que su interposición, trámite y resolución, sea algo práctico, sencillo de comprender por cualquier ciudadano, no gravoso para las partes y de rápida solución, lo cual no sucede en el presente caso con el recurso de revocación en materia aduanera.

Dicha razón doctrinal forzosamente debe ser tomada en cuenta en lo que respecta al recurso de revocación contemplado en la Ley Aduanera, ya que las reglas propias de este recurso deben de ser las aplicables para el recurso de revocación regulado por el Código Fiscal de la Federación. En efecto, solamente debe existir un sólo recurso de revocación, con las mismas reglas, fórmulas y procedimientos, sin existir excepciones de ninguna índole. Con esto forzosamente se logrará una simplificación de este recurso administrativo, haciendo de él un medio legal de defensa en beneficio no sólo de los particulares sino también de la autoridad aduanera, dejando de ser dicho recurso una trampa procesal y dilatoria, para convertirse en un verdadero medio de administración de justicia.

Todo lo anterior, bien puede tomarse en consideración para que se unifiquen los diversos recursos administrativos, que en forma desordenada existen en casi todas las leyes de carácter fiscal y administrativo, para darle

⁵⁵ Flx Zamudio, Héctor, *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*, Primera Edición, El Colegio Nacional, México, 1983, p. 47.

⁵⁶ Villanova Royo, Segismundo, *El Procedimiento Administrativo como Garantía Jurídica*, Revista de Estudios Políticos No. 48, p. 109.

mayor seguridad al gobernado en la defensa de sus derechos e intereses personales y para acabar por completo con la incertidumbre que crean los diversos recursos administrativos.

Una vez expuesto todo lo anterior, resulta pertinente analizar cuales deben ser los principios rectores del procedimiento en la tramitación del recurso de revocación en materia aduanera, y para tal efecto citaremos a uno de los pocos autores que han estudiado esta materia, Jorge Escola, quien enumera los siguientes principios:

A) Sencillez.- Es innegable que los recursos administrativos deben desarrollarse en forma simple, sencilla, sin necesidad de complicaciones que tornen dificultoso su planteamiento y trámite.

B) Formalismo moderado.- Por lo expuesto, se concluye también que los recursos administrativos deben diligenciarse sobre la base de formalismos disminuidos a la mínima expresión posible ...

C) Oficialidad del procedimiento.- Si los recursos administrativos son actos de control dependientes de instancia privada, es decir, si no pueden iniciarse si falta la acción generadora del administrado que debe deducirlos, ello no excluye, sin embargo, que una vez cumplida esa exigencia se aplique con pleno vigor el principio de oficialidad, de modo que la autoridad administrativa sea la que a partir de entonces mueva el procedimiento, hasta obtener la resolución que lo cierre en forma definitiva.

D) Celeridad.- Los recursos administrativos deben resolverse rápidamente sin que transcurra un tiempo demasiado prolongado entre su planteamiento y su decisión definitiva.⁵⁷

El recurso de revocación en materia aduanera forzosamente debe ceñirse a dichos principios rectores de los recursos administrativos, ello aunado a las exigencias de hacer de este recurso un medio legal de defensa con carácter

⁵⁷ Escola, op. cit., pp. 233 a 235.

optativo para los interesados, además de la imperiosa necesidad de unificarlo con el recurso de revocación contemplado por el Código Tributario Federal.

CONCLUSIONES

1.- Podemos concluir que el actuar de la autoridad debe adecuarse siempre a Derecho, ya que no se puede concebir una Administración Pública sin un orden jurídico que la regule y al mismo tiempo garantice al gobernado su situación jurídica frente al obrar de aquélla. No podemos dejar de admitir que muchas veces la Administración Pública no se ciñe a Derecho, por lo que surge la necesidad de establecer un medio adecuado de control de los actos de la autoridad, siendo el más usual y recomendable el medio de defensa llamado recurso administrativo.

2.- Los principales sistemas de los ordenamientos extranjeros que se contemplan en el marco histórico de evolución de los recursos administrativos, se inspiran en un compromiso entre dos principios fundamentales: por un lado, el principio de legalidad de la administración y de garantía de los administrados, que exige un control jurisdiccional de la actividad administrativa, ya que la autoridad judicial es la que ofrece una mayor seguridad de independencia respecto al Poder Ejecutivo; por otro lado, el principio de la división de poderes el cual, por el contrario, exige que el Poder Judicial no interfiera en el ejercicio de la función administrativa por parte del Poder Ejecutivo. Por lo que respecta a nuestro país, la evolución y desarrollo de los recursos administrativos se inicia desde la Colonia, empezando a tener mayor auge e importancia a partir de la etapa Revolucionaria hasta nuestros días.

3.- El recurso administrativo es el medio legal de defensa más conveniente para el particular, obligando con ello a la Administración a modificar o reestablecer la situación administrativa legal, por lo que podemos considerarlo como una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del mismo.

4.- El recurso de revocación es el medio legal de defensa por excelencia, ya que por éste se trata de resolver el fondo de la cuestión planteada. Es por ello, que de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación su interposición es optativa antes de acudir en juicio al Tribunal Fiscal de la

Federación, ya que la controversia puede ser resuelta por la autoridad administrativa giradora del acto o por la autoridad contenciosa administrativa, ya que se va dar solución definitiva a la problemática planteada.

5.- A través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se trata de resolver las cuestiones de forma, razón por la cual su interposición es obligatoria, ya que resultaría inoportuno y absurdo llamar la atención de los Magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación para resolver un asunto que no versa sobre la esencia o el fondo del mismo.

6.- En muchas ocasiones, la Ley ha servido como una herramienta para ir complicando la resolución de los problemas administrativos. Esto se aprecia con mayor claridad en las constantes modificaciones que se han hecho de los criterios que deben normar al recurso de revocación en materia aduanera en cuanto a su agotamiento obligatorio u opcional, por lo que resulta evidente que dicho recurso carece de una correcta sistematización, siendo el mismo un medio legal de defensa complicado y difícil de entender.

7.- De acuerdo con el artículo 142 de la Ley Aduanera, el recurso de revocación es un medio legal de defensa de carácter obligatorio para los interesados, razón por la cual el contribuyente afectado por una resolución aduanera antes de interponer juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debe agotar la interposición de dicho recurso. Por su parte, el Código Fiscal de la Federación contempla al recurso de revocación como un medio de defensa opcional para los interesados, por lo que válidamente se puede interponer dicho recurso o directamente acudir en juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Dicha antinomia entre ambos cuerpos normativos fue resuelta por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dándole al recurso de revocación contemplado en el artículo 142 de la Ley Aduanera la naturaleza de opcional para el interesado, por lo tanto prevaleciendo el criterio del Código Fiscal de la Federación sobre la Ley Aduanera.

8.- Aún y cuando somos de la opinión que el recurso de revocación en materia aduanera (así como los demás recursos establecidos en los diferentes ordenamientos tributarios) debe constituir un medio legal de defensa opcional para los afectados por una resolución aduanera,

consideramos que los razonamientos expuestos por Nuestro Máximo Tribunal no son correctos, además de resultar contradictorios entre sí. En tal medida, aún y cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el recurso en comento es opcional, consideramos que el criterio que debe prevalecer es el de catalogarlo como un medio de defensa obligatorio para los contribuyentes, ello a la luz del artículo 142 de la multicitada Ley Aduanera.

9.- Estimamos que el recurso contemplado por el artículo 142 de la Ley Aduanera debe ser de naturaleza opcional para los administrados, ya que la autoridad no ha logrado comprender el beneficio de los recursos administrativos, haciendo de ellos unas trampas dilatorias del procedimiento, encontrándose obligadas a confirmar sus actos aún y cuando sea notable la ilegalidad de los mismos. Por el contrario, la opcionalidad en el agotamiento de dicho recurso traería como consecuencia un cambio en la mentalidad de la autoridad hacendaria, ya que se vería obligada a resolver con justicia y prontitud, ya que de no ser así, el afectado por una resolución aduanera podría recurrir directamente dicha resolución interponiendo juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, donde seguramente obtendría un fallo apegado a Derecho en un término adecuado.

10.- Actualmente la estructura funcional que se contempla en la Ley Aduanera por lo que respecta al recurso de revocación no es la más apropiada, porque rompe con la coherencia y con los principios de los recursos administrativos. Por tal razón, existe la imperiosa necesidad de unificar los criterios establecidos por el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, ya que aún y cuando esta última remite al citado Código, se da tratamiento distinto a dicho recurso en ambos cuerpos normativos, por lo que dicho medio legal de defensa constituye un laberinto procesal para los administrados.

BIBLIOGRAFIA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL, "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO", SEPTIMA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1986.

ALCALA ZAMORA Y CASTILLO, NICETO, "PROCESO, AUTOCOMPOSICION Y AUTODEFENSA", IMPRENTA UNIVERSITARIA, MEXICO, 1947.

ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, "EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO MEXICANO", PRIMERA EDICION, TEXTOS UNIVERSITARIOS, S.A., MEXICO, 1977.

ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, "TRATADO TEORICO PRACTICO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", SEGUNDA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1992.

BERNAL, BEATRIZ Y LEDEZMA, JOSE DE JESUS, "HISTORIA DEL DERECHO ROMANO Y DE LOS DERECHOS NEOROMANISTAS", TOMO I, PRIMERA EDICION, EDITORIAL ANDRADE, S.A., MEXICO, 1981

BIELSA, RAFAEL, "EL RECURSO JERARQUICO", QUINTA EDICION, EDICIONES DE PALMA, BUENOS AIRES, 1966.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, "DERECHO PROCESAL", TOMO II, CARDENAS EDITORES, MEXICO.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, "DERECHO PROCESAL FISCAL", SEGUNDA EDICION, CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, MEXICO, 1975

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, "EL JUICIO DE AMPARO", VIGESIMAPRIMERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1984.

CARVAJAL, CONTRERAS, MAXIMO, "DERECHO ADUANERO", CUARTA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1993.

CASSAGNE, JUAN CARLOS, "DERECHO ADMINISTRATIVO", TOMO II, EDITORIAL ABELEDO-FERROT, BUENOS AIRES, 1985.

COLEGIO NACIONAL DE PROFESORES E INVESTIGADORES DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS A.C., "JUSTICIA ADMINISTRATIVA", EDITORIAL TRILLAS, MEXICO.

DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS H. Y LUCERO ESPINOSA, MANUEL, "ELEMENTOS DE DERECHO ADMINISTRATIVO", SEGUNDO CURSO, PRIMERA EDICION, EDITORIAL LIMUSA, MEXICO, 1991.

ESCOLA, HECTOR JORGE, "TRATADO TEORICO PRACTICO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", EDICIONES DE PALMA, BUENOS AIRES, 1967.

FIX ZAMUDIO, HECTOR, "INTRODUCCION A LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA EN EL ORDENAMIENTO MEXICANO", PRIMERA EDICION, EL COLEGIO NACIONAL, MEXICO, 1983.

FIX ZAMUDIO, HECTOR, "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", REVISTA TRIMESTRE FISCAL, INDETEC, AÑO 6, NUMERO 23, MEXICO, OCTUBRE-DICIEMBRE DE 1984 Y ENERO-MARZO DE 1985.

FRAGA, GABINO, "DERECHO ADMINISTRATIVO", VIGESIMOSEXTA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1987.

GARCIA DE ENTERRIA, EDUARDO Y TOMAS RAMON FERNANDEZ, "CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO", TOMO I, TERCERA EDICION, EDITORIAL CIVITAS, S.A., ESPAÑA, 1982.

GARZA DE LA, SERGIO FRANCISCO, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO", DECIMASEXTA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1990.

GONZALEZ BUSTAMANTE, JUAN JOSE, "PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL MEXICANO", TERCERA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1959.

GONZALEZ PEREZ, JESÚS, "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", PRIMERA EDICION, EDITORIAL E.I.S.A., MADRID, 1960.

GORDILLO, AGUSTIN A., "PROCEDIMIENTO Y RECURSOS ADMINISTRATIVOS". JORGE ALVAREZ EDITOR, BUENOS AIRES, 1964.

HAURIUO, MAURICE, "LA JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE DE 1892 A 1929", PARIS, 1929.

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, 1937-1993 PRECEDENTES DE LAS SALAS 1988-1993.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO", OCTAVA EDICION, UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI, MEXICO, 1985.

MARTINEZ ROSASLANDA, SERGIO, "LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS", REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, SEGUNDA EPOCA, AÑO VII, NUMERO 71, MEXICO, NOVIEMBRE DE 1985.

MIRANDA, JOSE, "EL TRIBUTOS INDIGENA EN LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI", COLEGIO DE MEXICO, MEXICO, 1980.

NAVA NEGRETE, ALFONSO, "DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO", EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1969.

NAVA NEGRETE, ALFONSO, "RECURSOS ADMINISTRATIVOS, EN JUSTICIA ADMINISTRATIVA", EDITORIAL TRILLAS, MEXICO, 1987.

PALLARES EDUARDO, "DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL", SEGUNDA EDICION, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO.

PETT, EUGENE, "TRATADO ELEMENTAL DE DERECHO ROMANO", CUARTA EDICION, EDICIONES SELECTAS, MEXICO, 1980.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, TERCERA EPOCA, AÑO VI, No. 71.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, TERCERA EPOCA, AÑO VII, No. 75.

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, TERCERA EPOCA, AÑO VII, No. 76.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, "DERECHO FISCAL", PRIMERA EDICION, EDITORIAL HARLA, MEXICO, 1983.

SANCHEZ LEON, GREGORIO, "DERECHO FISCAL MEXICANO", SEPTIMA EDICION, CARDENAS EDITOR Y DISTRIBUIDOR, MEXICO, 1986.

SAYAGUES LASO, ENRIQUE, "TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO", TOMO II, TERCERA EDICION, ANITA ARECO DE SAYAGUES LASO E HIJOS, URUGUAY, 1974.

SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, OCTAVA EPOCA, TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.

SERRA ROJAS, ANDRES, "DERECHO ADMINISTRATIVO", DECIMASEGUNDA EDICION, SEGUNDO TOMO, EDITORIAL PORRUA, S.A., MEXICO, 1983.

VILLANOVA ROYO, SEGISMUNDO "EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMO GARANTIA JURIDICA", REVISTA DE ESTUDIOS POLITICOS No. 48.

ZORITA, ALONSO DE, "BREVE Y SUMARIA RELACION DE LOS SEÑORES DE LA NUEVA ESPAÑA", SEGUNDA EDICION, UNAM, MEXICO, 1963.

LEGISLACION CONSULTADA

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

LEY ADUANERA

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION

REGLAMENTO DE LA LEY ADUANERA

REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO