

24
25



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

CAMPUS ARAGON

**"LA EFICACIA DE LOS RECURSOS
ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL"**

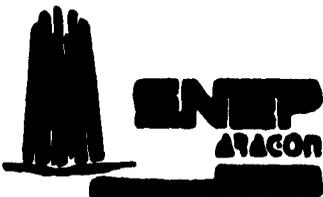
T E S I S

QUE PARA OPTAR POR EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

VERONICA AVALOS GONZALEZ



SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO,

1996



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES LYDIA Y ANTONIO:

Les agradezco desde lo más profundo de mi corazón, todo el apoyo y el cariño que me han dado en lo que llevo de vida y por ayudarme a concluir uno de mis más grandes ideales en la vida.

A MIS HERMANOS ANTONIO Y GUADALUPE:

Les agradezco a ambos su paciencia y el ser un ejemplo a seguir para mi.

**A MIS ABUELITOS ELISA Y
MARTIN:**

**Con todo mi amor eterno; jamás los
olvidaré.**

**Gracias a mis amigos: Norma, Male,
Memo, Ale, Gino, Juan, Lic. Medina,
Lic. del Valle, Lic. González Lemus,
Manuel, Gibran, Lic. Villagrán que
me apoyaron siempre dándome
ánimos y nunca perdieron su fe en mi.**

Gracias, Universidad Nacional Autónoma de México Campus Aragón por ser la cuna de mi nacimiento como profesionista y en donde pasé los años más maravillosos de mi vida.

INDICE

	PAG.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
I. CONCEPTOS GENERALES	
a) Concepto de Recurso	4
b) Concepto de Procedimiento	14
c) La Ley Federal de Procedimiento Administrativo	17
CAPITULO II	
II. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LAS LEYES FISCALES	
a) Los recursos del Artículo 116 del Código Fiscal de la Federación	19
1. Revocación	27
2. Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución	42
b) El Contribuyente en el Código Fiscal	73
c) La Autoridad	75
CAPITULO III	
III. EL CONTRIBUYENTE Y LOS RECURSOS	
a) La Eficacia del Recurso	78
b) La Eficiencia del Recurso	87
c) La Intervención del Contribuyente	97
CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFIA	110

INTRODUCCION

El presente trabajo intenta confirmar que el recurso administrativo en materia fiscal previsto por el artículo 116 del Código Tributario Mexicano es eficaz en cuanto a lo que se refiere al procedimiento; es por eso que he dividido el mismo en tres capítulos que son: Conceptos Generales, Los Recursos Administrativos en las Leyes Fiscales y el Contribuyente y los Recursos.

En el primer capítulo hago un análisis de lo que es el recurso y el procedimiento, dando una diferenciación de ambos, complementándolo con un inciso referente a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo del 4 de agosto de 1994 que entró en vigor el 1 de junio de 1995.

En el segundo capítulo expongo los recursos administrativos previstos por nuestro Código Fiscal de la Federación, desde sus causales de procedencia hasta el sentido por el que se puede optar para su resolución; ahora con las reformas publicadas el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación sólo es el recurso de revocación.

El tercer capítulo y el más importante, es el Contribuyente y los Recursos; en éste pretendo definir la situación por la que pasa la persona afectada o contribuyente, así como la eficacia y la eficiencia

del recurso, que es el tema principal del que versa este capítulo y lo que trato de demostrar.

Como conclusión de la presente tesis, expongo que en atención al procedimiento de los recursos, éstos son eficaces, no desligando que la eficiencia es un factor complementario y determinante de los recursos administrativos que marca el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo en que se fundamenta el presente trabajo de tesis, sufrió reformas el día 15 de diciembre de 1995, por lo que al final del mismo serán citados los artículos reformados con las especificaciones correspondientes.

CAPITULO I

CONCEPTOS GENERALES.

Antes de entrar al estudio de los Recursos Administrativos es necesario analizar el concepto, ya que esto implica tener una concepción genérica de lo que es el recurso para así poder comprender poco a poco lo que vendrían a ser los recursos en materia fiscal que es de lo que versa el presente trabajo de tesis, sin que la definición pueda desviar el curso de lo que se pretende analizar, siendo el concepto una mera introducción para poder adentrarse de lleno al tema en cuestión.

a) CONCEPTO DE RECURSO.

Etimológicamente la palabra recurso proviene del sustantivo *recursus* que significa acción y efecto de recurrir.

"Desde el punto de vista literal, recurso quiere decir regreso al punto de partida. Es un recorrer de nuevo el camino ya hecho".¹

Con este concepto en el Bajo Imperio Romano, existían dos tipos de recursos: los ordinarios y los extraordinarios. En los primeros estaba comprendida la "apellatio", en los extraordinarios la "intercessio", la "revocatio in duplum" y la "restitutio in integrum".

Explicaré a continuación cada una de estas figuras:

INTERCESSIO O DERECHO DE VETO.

El derecho de veto era ejercido por los tribunos de la plebe a quienes se les concedió el *imperium*, que era una facultad discrecional de mando, por medio de esta potestad, podían impedir los magistrados que fuera ejecutada una orden judicial o una ley que fuera en contra de las libertades públicas. También se utilizó como

¹ Sánchez, Hernández Mayolo Derecho Tributario. 2a. ed. Cárdenas Editor. México, D.F. 1988 pág. 795

un tope para que los tribunos aplacaran a los entonces muy desmedidos patricios.

En el proceso, suspendía la fórmula otorgada por el pretor en la contestación de la demanda o dejaba sin curso la sentencia dictada por un juez.

REVOCATIO IN DUPLUM O REVOCACION POR EL DOBLE.

Esta figura se otorgaba tratándose de sentencias afectadas de vicios de forma o de fondo y en caso de triunfar anulaba estas, pero de ser derrotado el recurrente debía pagar el doble de lo que antes había sido sentenciado. Existían en esta figura dos restricciones: solo procedía en contra de fallos condenatorios y no podía ser interpuesta por aquellas personas que se tenía como juzgadas por no haber comparecido en juicio mejor conocidos como contumaces. La acción prescribía a los diez años entre presentes y veinte entre ausentes.

RESTITUTIO IN INTEGRUM O RESTITUCION INTEGRAL.

La práctica de este procedimiento tenía como consecuencia la nulidad total de los actos efectuados y restablecía las cosas al estado en que inicialmente se encontraban, como si el acto de que se tratase nunca se hubiera llevado a cabo. Solo se otorgaba a aquellas personas cuyo consentimiento había sido viciado, a los menores y a

los ausentes, en los casos de sentencias viciadas por condena excesiva o mínima, en términos generales para corregir los daños producidos por una sentencia, cuando no existieren otros medios. Únicamente procedía ante los magistrados superiores, pues solo ellos tenían el imperium, que es la fuente de donde provienen.

En determinadas circunstancias además de ser ejercida contra el autor del daño, también podía ejercitarse contra el tercero que se hubiere aprovechado de ello, pero sea quien fuere el que la intentare, debe ser interpuesta dentro del plazo de un año.

APELLATIO O APELACION.

Al instituirse esta figura, todas las resoluciones eran apelables, no importando el juez que las dictara ni el negocio de que tratara. Eran inapelables las decisiones de los jueces que nombraba el Emperador en determinados asuntos. Los rebeldes o contumaces no podían apelar.

El recurso se concedía para sentencias definitivas e interlocutorias para pequeñas o grandes sumas de dinero o valores. Existía la apelación al Emperador pero solo se admitía para asuntos de grandes sumas de dinero.

La apelación se podía interponer en forma oral o escrita y debía ser ante el mismo juez, si era por escrito se debía indicar quién apela, de quién se apela y la sentencia que se apela.

"El plazo para apelar en la Epoca Clásica era de dos días para quien llevaba sus propios asuntos y de tres para el que los llevaba en nombre de otro. Entre ausentes el plazo empezaba a correr desde el día en que tenía conocimiento de la sentencia.

"El efecto que causaba la apelación era siempre suspensivo hasta que no se recibiera la confirmación o revocación de la sentencia".²

Sobre los Recursos Administrativos en la actualidad existen diversas ideas según los autores que los estudian.

Para Willebaldo Bazarte Cerdán el recurso es:

"...Recurso en su acepción jurídica y sentido lato, significa la acción y facultad concedida por la ley al que se cree perjudicado por una resolución judicial para pedir la reposición, anulación o revocación de la misma".³

² Cuenca, Humberto. Proceso Civil Romano. Buenos Aires, Argentina. 1957 p. 103 -108

³ Cit. por Briaño, Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Edit. Miguel Porrúa, México, D.F. 1990. p. 104

Sin embargo, Emilio Margain Manautou dice que el Recurso Administrativo es: " todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictadas en perjuicio de los propios particulares por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."⁴

Al respecto Rafael Bielsa nos dice:

"Se llama recurso administrativo, y no acción contencioso administrativa, porque es un medio jurisdiccional de impugnar una decisión de autoridad en la que ésta ha transgredido una norma, o sea, ha causado un daño jurídico. El que promueve recurso contencioso administrativo, ya ha tenido una instancia administrativa en la que ha reclamado y se le ha denegado justicia".⁵

A grandes rasgos, los tratadistas han elaborado dos tesis contrapuestas al respecto. Una de ellas dice que el recurso es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, y la otra dice que es un acto esencialmente administrativo. En la primera tesis plantean que el recurso está establecido en las leyes como un procedimiento muy parecido al judicial, pues existen en él ciertas formalidades para que se pueda iniciar el recurso, hay términos probatorios, etc.

⁴ Margain Manautou, Emilio. El Recurso Administrativo en México. Edit. Porrúa México, D.F. 1992 p. 18

⁵ Briseño, Sierra Humberto. Op. cit. p. 111

Por otra parte, la segunda tesis afirma que es un acto administrativo porque el agravio al gobernado ya existe jurídicamente, el mencionado acto está sujeto al procedimiento administrativo en el cual la autoridad que emitió el acto o su superior jerárquico, lo someterán a revisión a otro de los superiores jerárquicos que implique el vínculo jurídico en materia administrativa para que haga efectivo su poder de revisión, consistente en la facultad que tienen los superiores de revisar el trabajo de sus subordinados, y en caso de encontrarse fallas en el acto administrativo, dicho acto puede revocarse, modificarse, confirmarse o anularse.⁶

Hugo Carrasco Iriarte nos dice acerca de los recursos administrativos lo siguiente:

"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.⁷

⁶ Confr. Quintanilla, Valtierra Jesús y otro. Derecho Tributario Mexicano. Edit. Trillas 1a. ed.p. 253

⁷ Carrasco, Iriarte Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. Edit. Themis México, D.F. p. 4

Rafael de Pina nos dice que Recurso "es un medio de impugnación de las resoluciones judiciales que permite a quien sea el legitimado para interponerlo someter la cuestión resuelta en estas, o determinados aspectos de ella, al mismo órgano jurisdiccional en grado dentro de la jerarquía judicial, para que enmiende, si existe, el error o agravio que lo motiva".⁸

Para mí, el concepto más completo es el que da Emilio Margain Manautou, aunque todos los demás coinciden en diversos puntos como lo son: el ser un medio de impugnación, la transgresión de una norma jurídica y el daño causado a los particulares.

Fundamento Legal.

Los recursos a los que nos referimos tienen su fundamento legal en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, proviniendo del artículo 107 Constitucional y el artículo 73 fracción XV de la Ley de Amparo, que hablan acerca de los medios de los cuales podemos valerlos para impugnar resoluciones que nos causen un perjuicio en nuestra persona; como se sostiene en la siguiente jurisprudencia:

⁸ De Pina, Varr Rafael Diccionario de Derecho México, D.F. Edit. Porrúa, S.A. de C.V. 1976 p. 325

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

"Es inexacto que los recursos, dentro de nuestro sistema legal, únicamente quepan ante la autoridad judicial y nunca ante las autoridades administrativas, pues, al contrario, el artículo 107 Constitucional, en su fracción VI y el artículo 73, fracción XV, de la Ley de Amparo, se refieren, entre otras resoluciones, a las de autoridades administrativas que no tienen definitividad, por ser impugnables, las mismas resoluciones, ante la potestad ejecutiva, mediante recursos de los cuales no conoce la autoridad judicial".

PRECEDENTES: Amparo en revisión 2301/58. Cooperativa de Transportes de Pasajeros Fluviales, S.C.L. 13 de abril de 1959. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Los Recursos Administrativos se clasifican de la siguiente manera:⁹

a) En atención a la autoridad ante quien se interpone.

Que puede ser la misma autoridad que emitió el acto, el superior jerárquico o aquellos recursos de los que conoce una comisión o dependencia especial.

⁹ Contr. Margalín, Manuelou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa México, D.F. 1993 p. 171-175

b) En atención a quien lo interpone.

Se interpone por quien tenga interés legítimo directo, que viene a ser el titular de la resolución emitida o por quien tenga un interés legítimo indirecto, que puede ser cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión.

c) En atención al objeto que se persigue.

Puede ser el recurso de Revocación o el de Revisión.

d) En atención a la materia.

Puede impugnar resoluciones de Derecho Público o de Derecho Privado.

e) En atención al ordenamiento que lo establece.

En una ley o un reglamento, solo que éste no sea de ejecución, y que el reglamento tenga como finalidad aclarar las disposiciones de la ley o hacer posible la aplicación práctica de la misma, pues si la ley no establece un recurso administrativo, el reglamento no puede crearlo, ya que establecería una obligación no prevista en aquél ordenamiento.

f) En atención a su naturaleza.

En el Código Tributario para la América Latina dice que el recurso puede ser Obligatorio cuando el contribuyente debe agotarlo antes de ir a juicio, o también Optativo que es cuando queda al criterio del contribuyente agotarlo, o bien, acudir directamente a juicio.

Elementos de los Recursos. Según el autor Sergio Francisco de la Garza los elementos de los recursos se pueden clasificar en Esenciales y de su Naturaleza.¹⁰

Los Elementos Esenciales son:

- 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

¹⁰ De la Garza, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. México, Edit. Porrúa D.F. 1968 p. 845-846

e) Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

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.

b) CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO.

Para Hugo Alsina el procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin.¹¹

¹¹ Citado por Briceño, Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. México, D.F. 1990 p. 297-305

Para Rafael de Pina procedimiento es: "el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la realización de los actos jurídicos, civiles, procesales, administrativos y legislativos".¹²

Gabino Fraga afirma que "es el conjunto de formalidades y actos que proceden y preparan el acto administrativo".¹³

Para el maestro Miguel Acosta Romero procedimiento es: "un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto".¹⁴

Nava Negrete afirma que el procedimiento administrativo "es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración".¹⁵

Existen confusiones en lo que al procedimiento se refiere porque se le liga con el proceso. Según se desprende de los conceptos anteriores, el procedimiento son una serie de actos ligados entre sí para lograr un fin. La diferencia con el proceso estaría en que este siempre implica un litigio entre dos partes: actor y demandado y cuya finalidad es solucionar el mencionado litigio. En el

¹² De Pina, Vara Rafael. Op. cit. p. 314

¹³ Citado por Acosta, Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Tomo II p. 768

¹⁴ Acosta, Romero Miguel. Op. cit. p. 668

¹⁵ Citado por de la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. p. 667

procedimiento existe un interesado que es el que excita a la administración pública con la finalidad de que se realice un determinado acto; existiendo una relación entre el interesado y la administración.

Como vemos, la diferencia es clara y no necesito ahondar mas en diferenciar uno del otro

El autor Nava Negrete da una clasificación de procedimientos administrativos tributarios que es la siguiente:

a) Procedimiento de producción de los actos administrativos

b) Procedimientos de impugnación de los actos administrativos.¹⁶

De los procedimientos antes citados, el que me interesa mas es el segundo, ya que en este se encuentran los recursos administrativos, tema del que trata el presente trabajo, sin restarle la importancia que merece el primer procedimiento ya que sin este no se daría el segundo.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco Op cit p 668

c) LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

En la Ley Federal de Procedimiento Administrativo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994 se encuentran establecidas las formalidades que rigen todos los procedimientos administrativos federales.

El artículo 13 dice así:

"ART. 13 La actuación administrativa en el procedimiento se desarrollará con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe".

Como vemos, la eficacia con la que debe actuar la autoridad administrativa se encuentra prevista en la ley, ya con esto, la autoridad que conozca del asunto en cuestión debe llevar a cabo el procedimiento con toda la utilidad que merezca el caso en particular.

Sin embargo, este ordenamiento en su artículo primero, segundo párrafo dice lo siguiente:

"El presente ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal,..."

Y su tercer párrafo versa así:

"Para los efectos de esta ley solo queda incluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas".

Este ordenamiento resulta contradictorio, pues primeramente expresa la inaplicabilidad del mismo a todo lo referente a la materia fiscal y después aclara que solamente en materia de contribuciones y sus accesorios; pienso que tratándose de procedimiento administrativo en materia fiscal debería también aplicarse, porque todo el procedimiento administrativo es igual sea la materia que sea, aunque sea supletoriamente la aplicabilidad podría darse, pues habría casos en que el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda o el Código Fiscal no fueren lo suficientemente específicos para un caso en concreto. O bien, deberían especificar bien que para toda la materia fiscal no resulta aplicable por ir en contra de las disposiciones previamente establecidas.

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LAS LEYES FISCALES

a) Los recursos del Artículo 116 del Código Fiscal de la Federación

1. Revocación

2. Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución

b) El Contribuyente en el Código Fiscal

c) La Autoridad

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LAS LEYES FISCALES.

a) Los Recursos del art. 116 del Código Fiscal de la Federación.¹⁷

Al hablar de recursos, entendemos que son un medio de impugnación que tienen los particulares en contra de las resoluciones que emite alguna autoridad en perjuicio de los mismos; caso especial son los recursos administrativos con esto podemos deducir que todos los administrados tienen derecho a que se revise la resolución administrativa o mejor dicho, a que la autoridad emita con legalidad todo tipo de resoluciones, que estas se sujeten a las normas previamente establecidas para un caso en particular, y que sean emitidas por los órganos competentes con fundamento en la ley, se trata del principio de legalidad.

¹⁷ Reformado el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación

Antonio Jiménez G. en su obra *Lecciones de Derecho Tributario*¹⁸ expone que la justicia administrativa o derecho a la legalidad como también le llama, consta de dos fases: la oficiosa y la contenciosa.

"La fase oficiosa. Esta fase se caracteriza por la ausencia de litis o interés contrapuesto entre el administrado y el órgano de la administración. No solamente no existe litis o contienda dentro de esta fase, sino aún más un auténtico principio de colaboración la inspira, tal es lo que acontece cuando por ejemplo el administrado al sentirse agraviado por un acto de la autoridad administrativa eleva ante ella misma su inconformidad ante la interposición de los recursos o medios de defensa previstos para el caso. Al recurrir el administrado al acto lo que en el fondo hace es colaborar con la propia autoridad emisora del mismo, señalándose los vicios de que el mismo adolece y brindándole a la misma la oportunidad de constituirse en revisora de sus propios actos y estar en condiciones de sanarlos.

"Fase contenciosa...a esta fase le son aplicables las notas características de la fase oficiosa pero en sentido contrario, es decir dentro de esta etapa se advierte la existencia de litis, de intereses contrapuestos entre administrado y órgano de la administración, uno

¹⁸ Confr. Jiménez, G. Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*. México, Edit. E.C.A.S.A. D.F. 1993 p. 471-174

demandante, otro demandado. El medio de impugnación no se hará valer ahora, como en la fase oficiosa, ante la propia autoridad de la que emana la resolución impugnada o su superior jerárquico, sino ante un órgano distinto del emisor del acto recurrido..."

La fase oficiosa tiene mucho parecido con un procedimiento ordinario en materia civil, en donde los autos que dicte un juez de primera instancia también pueden ser apelables en cualquier momento del procedimiento y en donde el magistrado que conozca de la apelación también señalará las fallas del juez de primera instancia solo que ésta ya sería una segunda instancia en materia civil. La segunda fase se parece más a un amparo en donde al no estar de acuerdo con la sentencia de primera instancia ni con la apelación, se recurre a una tercera instancia en donde la autoridad resolverá conforme a los antecedentes que obtenga de la sentencia de primera instancia y de la apelación. La gran diferencia está en que en el procedimiento en materia civil ambas partes, demandante y demandado son particulares, ninguno es autoridad, como en el caso de los recursos.

De lo anterior se desprende que para que un recurso se pueda interponer necesita de varios requisitos y reglas generales de interposición. Antonio Jiménez G. en su obra expone tres reglas generales de los recursos que son:

"1.- Carácter potestativo: Los recursos a que se refiere el art. 116 del Código Fiscal de la Federación constituyen medios de impugnación de carácter potestativo, es decir, su interposición no se encuentra consignada como una obligación o carga sobre los administrados, lo que implica que si un sujeto se siente agraviado por un acto de autoridad hacendaria además de impugnarlo tiene otra opción que consiste en consentirlo, es decir no interponer en su contra los citados recursos.

Lo anterior resulta de esa manera por así encontrarse redactado en el primer párrafo del artículo precitado en el que se utiliza el vocablo "podrá" referido a la interposición de los recursos.

"2.- Podría parecer que esta regla del agotamiento obligatorio de los recursos entrara en conflicto con la de su carácter potestativo, lo que de suyo no acontece así. En los términos de este principio se señala que antes de que el particular pueda acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a ejercitar la acción de nulidad interponiendo juicio del mismo nombre deberá agotar previamente los recursos a que se refiere el artículo 116 del Código Fiscal Federal, lo anterior resulta así por encontrarse consignado en el artículo 120 del precitado código.

"Artículo 120.- La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución deberá agotarse previamente a la promoción del juicio ante dicho tribunal.

Quando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente".¹⁹

"3.- Informalismo: Por el principio del informalismo, tal y como quedó señalado con anterioridad, debe entenderse que la interposición de los recursos no debe someterse a exigencias y requisitos formales que los conviertan más en trampas que en auténticos medios de defensa. Lo anterior así se desprende de disposiciones tales como por ejemplo la contenida en el párrafo segundo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, que establece que "cuando un recurso se interponga ante autoridad incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente". De no regir el anterior principio, la consecuencia sería simple y sencillamente el desechamiento del recurso por incompetencia del órgano ante quien se interpone.

El Poder Judicial de la Federación ha venido reiterando la vigencia de este principio en materia de recursos administrativos, haciendo otro tanto el Tribunal Fiscal de la Federación cuando advierten por ejemplo que los recursos no deben ser convertidos en

¹⁹ Reformado el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación

trampas o laberintos, ni reducirse a fórmulas sacramentales e inclusive no exigir de parte del recurrente el señalamiento del nombre del recurso, bastando con que de la naturaleza de las pretensiones y sentido de los agravios se deduzca de que recurso se trata".²⁰

Tal y como quedó asentado en la siguiente tesis sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dice:

**"RECURSOS ADMINISTRATIVOS,
FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESION
EN LOS NO SON ESENCIALES PARA QUE
PROCEDAN.**

La doctrina está de acuerdo en que recurrir es acudir ante un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; y que recurso es la acción o efecto de recurrir, o más precisamente, la acción por medio de la cual se reclaman las resoluciones dictadas por la autoridad; que los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecte un derecho; la determinación por la ley ante la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante la que se interponga está obligada a resolver. Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados en la legislación y la jurisprudencia, y se ha procurado no sólo simplificarlos, sino lograr la mayor facilidad para que juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez. Así se ha determinado que la acción procede en juicio aún cuando no se exprese su nombre; que las demandas con irregularidades en vez de desecharlas se manden aclarar, tanto en el juicio de amparo como en los que regula el Código Federal de Procedimientos Civiles; que se faculta a

²⁰ Confr. Jiménez, G. Antonio. Op. cit. p. 477-478

las autoridades judiciales federales en el juicio de garantías para suplir el error en que haya incurrido la parte agraviada al citar la garantía cuya violación reclame, y aún en los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación se admite que no es necesario que se expresen en forma concreta en la demanda los agravios, ya que también pueden estudiarse los que implícitamente se han hecho valer al negar los hechos. En materia administrativa o fiscal, y en orden a los recursos esta amplitud de criterio se explica porque, si en su origen los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los administrados, ese criterio ha sido sustituido por una concepción social en la que, sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objetivo principal "el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación". De ahí que no sea aceptable desechar recursos o promociones por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando sea posible suplir su obscuridad por medio de la interposición; pues "la acción de los particulares en el control administrativo concurren no sólo a la defensa de sus derechos e intereses, sino también, y en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa; va de suyo que no existe interés alguno en eliminar esa intervención pro meras deficiencias formales, ya que ello implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración".

Precedentes:

"Amparo directo 3181/73. Banco Internacional, S.A. 11 de marzo de 1974. 5 votos. Ponente: Antonio Rocha Cordero".

Nota:

Esta tesis también aparece en:
Apéndice 1917-1985, tercera parte, Segunda Sala,
Décima tesis relacionada con la jurisprudencia 399,
pág. 695.

"Por lo que se refiere a formulismos y exigencias de expresión, han sido atenuados en la legislación y en la jurisprudencia, y se ha procurado no solo simplificarlos, sino lograr la mayor facilidad para que juicios y recursos se tramiten con eficacia y rapidez".

Cabe aclarar que para mí el mejor recurso es el que se interpone verbalmente ante la autoridad de persona a persona, desde el momento en que se tiene el conocimiento de que la misma ha causado un agravio, pudiendo exponer de propia voz las razones por las que no se puede aceptar una resolución de tal magnitud y tratar de resolver la situación en ese mismo momento sin que se tenga que pasar por trámites que pueden resolver la situación en el mismo sentido que se resolvería transando verbalmente y sobre todo sin perder más tiempo del deseado por el interesado.

Por desgracia , las autoridades hacendarias no han puesto el debido cuidado en lo que se refiere a una buena capacitación del personal a su cargo en cuanto al trato que deben darle al contribuyente ya que en sus peticiones que hacen valer por escrito, exigen que el contribuyente sea muy específico, para así aligerarles el trabajo y para una mayor rapidez en la resolución del trámite.

Expuesto lo anterior, empezaré con el análisis del recurso de revocación:

1.- REVOCACION.

Existen opiniones acerca de la denominación de este recurso, Antonio Jiménez G.,²¹ dice que lógica y gramaticalmente debía llamarse recurso de revocatoria por ser esta palabra más adecuada, ya que la palabra revocación es usada para denominar la conclusión o extinción del acto del recurso de revocatoria.

La diferencia en sí, para no ahondar mucho en el tema, es nombrar al recurso revocatoria y revocación a la resolución que da fin a dicho recurso, por ser la revocación la resolución de la autoridad administrativa que saca de la vida jurídica al acto impugnado.

A la revocación también se le relaciona con la anulación, pero la gran diferencia estriba en que la anulación solo procede por razones de ilegitimidad o sea por vicios en cambio la revocación no. En nuestra legislación fiscal la denominación que se le da es la de revocación en el artículo 116 que a la letra dice:

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

I.- El de revocación".²²

²¹ Confr. Jiménez, G. Antonio. Op.cit. p. 477-478

²² Reformado el 15 de diciembre de 1995 por el Diario Oficial de la Federación

El recurso de revocación tiene carácter optativo, o sea que el particular interesado lo podrá o no interponer antes de acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación, debiendo utilizar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo. (Artículo 125 del Código Fiscal)

Casos de procedencia del Recurso de Revocación. El recurso de revocación procede según el artículo 117 del Código Fiscal contra lo siguiente:

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

1.- **Determinen contribuciones o accesorios".** ²³

Ya que el Código no da una definición de ésta, contribución es la aportación de una parte del ingreso de una persona física o moral para el gasto público en favor del Fisco Federal.

²³ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995

Ahora bien, conforme al artículo segundo último párrafo del Código Fiscal los accesorios vendrían a ser los recargos, sanciones, los gastos de ejecución y las indemnizaciones que provengan de la misma naturaleza de una contribución.

II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley (o sea la negativa ficta).

III.- Y siendo diversas de estas, dicten las autoridades aduaneras.

Como se observa, este recurso es para los casos en que las autoridades hacendarias se excedan en la aplicación del monto monetario que deba pagar el contribuyente, por lo que se intuye que la administración no debe excederse de un cierto límite de porcentaje de aplicación a las contribuciones que deban pagar los contribuyentes tomando como base la declaración de los ingresos del mismo.

Siendo excesivo el monto a cobrar porque el contribuyente así lo crea, podrá interponer este recurso, dentro de un término de cuarenta y cinco días en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, debiendo interponerse ante la misma autoridad que emitió o ejecutó según el artículo 121 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación. Un breve comentario a esto, es que el Código Fiscal en su artículo 12 dice que días se pueden considerar para este plazo:

"Artículo 12.- En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1 de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1 de mayo; el 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 12 de octubre; el 1 y el 20 de noviembre; el 1 de diciembre de cada seis años cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos

anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto en este artículo es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el último día en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos”.

Los requisitos del escrito de interposición del recurso están plasmados en los artículo 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación.

El primero dice así:

“ Artículo 18.- Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de formas que establezca la forma oficial y acompañar los

anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I) **Constar por escrito.**

- II) **El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.**

- III) **Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.**

- IV) **En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.**

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar

al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este código".

En la fracción I, la formalidad se impone en primer plano al decir "por escrito" para darle una forma determinada al recurso o escrito de que se trate, en este caso sería para un recurso.

En la fracción II se está frente a la competencia por jurisdicción de la oficina de Hacienda que deba conocer para el caso, así como la verificación de los datos del contribuyente en el padrón de los mismos.

En la fracción III ya habiendo verificado la autoridad que deba conocer del recurso, se procederá a señalar que recurso se interpone, requisito que no es rigorista.

El artículo 122 contiene lo siguiente:

"Artículo 122.- El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este código y señalar además:

I.- El acto que se impugna.

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

III.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

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

Quando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en derecho. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la Ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones".²⁴

En lo que respecta al acto que se impugna, se debe señalar en forma precisa y clara para no crear confusiones en la autoridad que resuelve el recurso.

²⁴ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995

En la fracción II, los agravios, o sea la narración de aquello que el contribuyente crea que le está afectando, ya sea que lo haga como una simple narración o por medio de un asesoramiento adecuado por persona que conozca la materia legal impositiva que hará valer ante la misma autoridad.

La fracción III la dividiré en dos:

a) Las pruebas, que son todos aquellos medios de los cuales se puede valer el contribuyente para apoyar su dicho y le puedan revocar el acto que le está causando agravios.

b) Los hechos controvertidos de que se trate, son todos aquellos antecedentes del caso para conocer el origen del acto impugnado, en los cuales se basará la autoridad para emitir su veredicto.

Autoridades competentes para resolver el recurso.

Según el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades que conocerán del recurso son las que emitieron o ejecutaron el acto.

Los licenciados Jesús Quintanilla y Jorge Rojas al respecto dicen lo siguiente:

"El artículo 144 del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece que son las siguientes:

- a) La Dirección General Técnica de Ingresos y la Dirección de Recursos de Revocación, cuando se controviertan resoluciones dictadas por la propia dirección General Técnica o por la Dirección General de Recaudación o las unidades administrativas que las integran.**

- b) Las administraciones fiscales regionales, cuando se controviertan sus propias resoluciones, las que dicten las autoridades administrativas que de ellas dependan y las que emitan las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen dentro de su circunscripción territorial con fundamento en los Convenios de Coordinación respectivos. En el caso de resoluciones de la Tesorería del Distrito Federal en impuestos coordinados, será competente la Administración Fiscal Regional que corresponda al domicilio del contribuyente.**

- c) La Tesorería de la Federación, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que las integren, así como la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Procedimientos legales, cuando se impugnen resoluciones**

dictadas por la propia Dirección General de Aduanas o por las unidades administrativas que la integren.

- d) La Procuraduría Fiscal de la Federación, la Segunda Procuraduría Fiscal o las Subprocuradurías Fiscales Regionales, en su caso, cuando se controvertan multas de su respectiva competencia.

Además, cuando se alegue que un acto administrativo impugnado mediante recurso de revocación, no fué notificado o que lo fué ilegalmente, será competente la unidad administrativa que, conforme a los incisos anteriores, lo sea para conocer del recurso contra dicho acto administrativo".²⁵

Tramitación del Recurso de Revocación.

Al respecto el artículo 130 dice lo siguiente:

"Artículo 130.- En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

²⁵ Quintanilla, Valtierra Jesús y Rojas, Yañez Jorge. Derecho Tributario Mexicano. México, D. F. [199] Edit. Trillas p. 251

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

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos 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.

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 este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución".²⁶

²⁶ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995, siendo el tiempo para dictar y notificar la resolución tres meses.

Vistas y ofrecidas las pruebas, y escuchando al recurrente, la autoridad actuará conforme al artículo 131 y 132 del precitado ordenamiento legal que a la letra dicen:

"Artículo 131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

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

"Artículo 132.- La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto".

La 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".

Según el licenciado Sergio Francisco de la Garza las causas de revocación son las siguientes:

- a) "Falta de competencia del funcionario o del órgano para determinar los créditos fiscales.**
- b) Falta de fundamento legal o de motivación del acto recurrido.**
- c) Desvío de poder en el caso de sanciones.**
- d) Caducidad de la facultad de la autoridad para hacer la determinación."²⁷**

²⁷ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho Financiero Mexicano*. México, D.F. Edit. Porrúa, S.A. de C.V. 1988 p. 795

Efectos de la resolución del recurso.

Los efectos que puede traer como consecuencia la interposición del recurso de revocación son los siguientes según el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente o sobreeserlo, en su caso.**
- II. Confirmar el acto impugnado.**
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.**
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.**
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente".**

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 de este Código".²⁸

Cabe hacer la aclaración que por revocar se entiende modificar o dar sentido contrario a la resolución atacada, que es lo que se pretende como lo acabo de anotar.

²⁸ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995

2. OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Acorde con el principio acogido en la legislación tributaria, corresponderá a los propios contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. (Artículo 6 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación).

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

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

Una vez que el crédito fiscal ha sido determinado, sea directamente por el contribuyente, o sea a través de un acto de la administración tributaria, si este no se satisface dentro del plazo legal que se señala para tal efecto, la autoridad hacendaria procederá a exigir su pago mediante el procedimiento coactivo conocido en la legislación tributaria como procedimiento administrativo de ejecución a través de las oficinas federales de Hacienda, acorde a lo dispuesto por el artículo 134 fracción IX del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Este recurso tiene carácter obligatorio para su interposición, según lo marca el artículo 120²⁹ del Código Fiscal de la Federación. Se interpondrá ante la oficina ejecutora y no se podrá discutir en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal.

Desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución se llevará a cabo al Capítulo III sección primera conteniendo las siguientes disposiciones generales:

²⁹ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995

"Artículo 145³⁰.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

³⁰ Reformado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995

El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

Son aplicables al embargo precautorio a que este artículo se refiere y al previsto por el artículo 41, fracción II, las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, el término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la

autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incontestabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

Artículo 147.- Las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativos al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

- I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.
- II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

Artículo 148.- Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I. Los gastos de ejecución.**
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.**
- III. Las aportaciones de seguridad social.**
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.**
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.**

Artículo 149.- El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el

último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie el juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Artículo 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del

crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.**
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.**
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.**

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$50,000.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de \$15,103.00. Las cantidades a que se refiere este párrafo y el anterior, se actualizarán en los términos del artículo 17-A de este Código.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven

de los embargos señalados en los artículos 41 fracción II y 141 fracción V de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo.³¹

Reglas de la Diligencia de Embargo.

Se encuentran consagradas en la sección segunda del capítulo tercero del Código Fiscal de la Federación, y son las siguientes:

Artículo 151.- Las autoridades fiscales para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

- i. A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicación en favor del fisco.**

- ii. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.**

³¹ Artículo reformado el día 15 de diciembre de 1995 por el Diario Oficial de la Federación

El embargo de bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o por situaciones previstas en la fracción I del artículo 41 de este Código, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales que se señalan en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la

persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.

Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

En el caso de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

Artículo 153.- Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y

obligaciones señaladas en los artículos 165, 166 y 167 de este Código.

La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Artículo 154.- El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Artículo 155.- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

- I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y

Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, y si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Artículo 156.- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

- I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.**
- II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo señale:**

- a) Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
- b) Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- c) Bienes de fácil descomposición o deterioro o materia inflamables.

Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II. Los muebles de uso indispensables del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser

objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

Artículo 158.- Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se

practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberá allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en los términos de este Código. ³²

Artículo 159.- Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetas a cédula hipotecaria, se practicará no obstante la diligencia. Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Si los bienes señalados para la ejecución hubieran sido ya embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los

³² Reformado el día 15 de diciembre de 1995 por el Diario Oficial de la Federación

tribunales judiciales de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Artículo 160.- El embargo de créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste sino en la caja de la citada oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Si en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, se paga un crédito cuya cancelación deba anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes a la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.

En caso de abstención del titular de los créditos embargados, transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

Artículo 161.- El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquél en que fué hecho el requerimiento para tal efecto.

Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

Artículo 162.- Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Artículo 163.- Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el

depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga que guardan dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario por un experto designado por la propia oficina, en los términos del reglamento de este Código.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

Causales de Procedencia.

Acorde a lo dispuesto por el artículo 118 del Código Tributario, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que:

- I. 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 de este Código.

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

- III. Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

- IV. Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.³³

En la primera causal, como se sabe, el crédito fiscal se extingue por pago, compensación, condonación tratándose de multas, por prescripción, por resolución revocatoria de la autoridad competente o por anulación del mismo derivada de un procedimiento de impugnación.

³³ Derogado por el Diario Oficial de la Federación el día 15 de diciembre de 1995, siendo ahora las causales de procedencia las plasmadas en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación.

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

Cuando el recurrente alegue que crédito se encuentra pagado, deberá demostrar este hecho a través de la constancia de pago que contenga la impresión de la máquina registradora, la cantidad pagada y en su caso, el sello de la oficina autorizada.

Por otra parte, la prescripción en el campo del derecho en términos generales, se entiende como la adquisición de un derecho o la liberación de una obligación por el simple transcurso del tiempo. En materia fiscal la prescripción viene a ser la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para lograr el cobro del crédito ya determinado, por el transcurso del tiempo.

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

Volviendo a la materia fiscal, acerca de la prescripción el artículo 146 dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, partiendo de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.

Pero no bastará solamente con oponer la prescripción como una excepción, sino que el particular exhibirá la resolución de la autoridad competente en la que esté contenida la prescripción de los créditos fiscales.

Tratándose de condonaciones en cuanto a multas impuestas y no pagadas voluntariamente, deberá oponerse en los términos del artículo 74 del precitado ordenamiento legal, y así cuando se alegue la condonación como forma de extinción del crédito fiscal exigido, el recurrente deberá exhibir la resolución en que se haya otorgado tal condonación.

En fracción segunda, a que en el procedimiento administrativo de ejecución, como por ejemplo que el ejecutor embargó bienes que quedan exceptuados del embargo como los que se mencionan en el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación transcrito en páginas anteriores.

En la fracción tercera, se invoca más que otra cosa una tercería, alegando que este tercero recurrente es el propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, debiendo alegar y comprobar su dicho antes de que se finque el remate, se enajenen fuera del remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. Así como 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 (artículo 128 del Código Fiscal Federal).

Acerca de las causales precitadas, la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación dicta lo siguiente:

"Procedimiento Administrativo, Recurso que no debe agotarse previamente al Amparo contra las violaciones del. (Legislación de México)".

"El artículo 32 de la Ley sobre Facultad Económico-coactiva, del Estado de México, concede un recurso de oposición en tres casos: cuando la persona afectada no es responsable del crédito o adeudo fiscal que se exige; cuando el monto del adeudo es inferior al exigible, y cuando el adeudo o crédito fiscal es inexigible o se ha extinguido legalmente. Ahora bien, el recurso de referencia no es apto para combatir violaciones cometidas en el procedimiento de apremio, y si la violación que en primer lugar se alegue en el juicio de amparo, que al efecto se promueva, consiste en la falta de notificación de un adeudo fiscal, es claro que el único medio de defensa que se puede hacer valer para obtener la reparación de esa violación procesal, es el juicio de garantías".

PRECEDENTES: Amparo administrativo en revisión 2669/42. Gómez Daniel. 8 de julio de 1942. Unanimidad de cuatro votos. Relator: Gabino Fraga.

La fracción IV se refiere a que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se podrá interponer cuando el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha de los bienes, en un término de diez días a partir de que surta sus efectos la notificación del avalúo, designando en el mismo acto a un perito de su parte pudiendo ser cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento del Código Fiscal o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Si no hicieren valer el recurso en el término antes señalado, se tendrá por aceptado el avalúo (artículo 175 párrafos segundo y tercero).

Autoridades competentes para su trámite y resolución.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal.

No procederá este recurso contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros (artículo 126 del Código Fiscal de la Federación).

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 sólo podrán hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, 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 tuvieron lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se trate de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta (artículo 127 del Código Fiscal de la Federación).

La autoridad ejecutora actuará conforme a las siguientes reglas para resolver lo que en derecho proceda:

En los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos (artículo 130 primer párrafo).

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso (artículo 130 segundo párrafo).

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero si en éstos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo 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 (artículo 130 tercer párrafo).

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad (artículo 130 cuarto párrafo).

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 este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución (artículo 130 quinto párrafo).

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado (artículo 131 primer párrafo).

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado (artículo 131 segundo párrafo).

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto (artículo 132 primer párrafo).

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 (artículo 132 segundo párrafo).

No se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente (artículo 132 tercer párrafo).

La resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente (artículo 132 cuarto párrafo).

Al igual que en el recurso de revocación, las consecuencias que puede acarrear el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, son las que marca el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, que dice:

Artículo 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

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

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

Ambos recursos (Revocación y Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución) según lo dispuesto en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, cuando se hagan valer en contra de actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

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

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 de este Código.
- VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

La impugnación de las notificaciones.

La impugnación de las notificaciones queda comprendida en el capítulo de los recursos administrativos del Código Fiscal de la Federación, por lo que cabe mencionar los siguientes aspectos de la misma: las notificaciones sólo se podrán impugnar cuando se interponga el recurso de revocación, siguiendo las reglas que para tal efecto marcan las fracciones I, II, III y IV del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

b) El contribuyente en el Código Fiscal.

En el presente trabajo, el contribuyente juega un papel muy importante, ya que por medio de este se hace valer el recurso administrativo que marca el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

Como se recuerda, los contribuyentes son las personas físicas y morales que están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (Artículo 1, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

Ahora bien, para que al contribuyente se le pueda exigir su contribución para los gastos públicos, se tiene que inscribir en el padrón de contribuyentes mediante las formas respectivas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cada caso en particular, con las copias que al respecto se mencionen.

Al nacer la obligación fiscal, cuando 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 (artículo 6 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación), corresponderá al propio contribuyente la determinación de las contribuciones a su cargo (artículo 6, párrafo tercero del

Código Fiscal de la Federación), pagando las mismas en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas (artículo 6, párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación).

Dichas contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate (artículo 20 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación).

Cabe hacer mención que en ningún tipo de trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios (artículo 19 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación), o sea la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales para responder sobre cualquier obligación, salvo en los casos en que la representación de las personas morales se haga mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario (artículo 19 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación).

Así mismo, los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos (artículo 19 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación).

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fué otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción (artículo 19 párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación).

Por otra parte, en la materia fiscal existe la figura jurídica de la responsabilidad solidaria plasmada en el artículo 26 en sus catorce fracciones del Código Fiscal de la Federación.

El responsable solidario es aquella persona que responderá al pago de las contribuciones como si fuera el propio contribuyente, en los casos que marque el numeral precitado.

En síntesis, todos los derechos y obligaciones de los contribuyentes se encuentran previstos a partir del artículo 18 hasta el 32-C del Código Tributario Mexicano.

c) La autoridad.

En el artículo 89 Constitucional se encuentran plasmadas las facultades y obligaciones del Presidente de la República, entre las cuales está la de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Esto viene a relación de que por medio de un decreto se crea la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en la que en su artículo primero, párrafo segundo, establece los organismos que integran la administración pública centralizada, y en el artículo 31 del mismo ordenamiento legal se encuentran plasmadas todas las atribuciones competentes a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, organismo que le compete resolver de los recursos administrativos que anteriormente se han analizado.

En el artículo 18 de la precitada Ley Orgánica, se encuentra establecido el fundamento legal del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en donde se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias. Dicho reglamento, será expedido por el Presidente de la República.

Todo esto se relaciona porque se vertían opiniones acerca de que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución es violatorio de los artículos 14 y 17 Constitucionales, en los que se refiere a ser molestados en sus propiedades, posesiones o derechos, y en la aplicación de la justicia por sí mismos.

Con todo lo anterior, se constata que en todo momento las autoridades hacendarias actúan conforme a derecho, observando las

reglas establecidas para cada caso en particular sin menoscabo de los derechos de los particulares.

CAPITULO III

EL CONTRIBUYENTE Y LOS RECURSOS

- a) La Eficacia del Recurso**
- b) La Eficiencia del Recurso**
- c) La Intervención del Contribuyente**

CAPITULO III

I. EL CONTRIBUYENTE Y LOS RECURSOS

a) La eficacia del recurso.

Para comenzar este primer punto, es necesario dar varias definiciones de lo que se entiende por eficaz o eficacia.

"**EFICAZ:** del latín *eficax*, *acis.* adj. Activo, fervoroso, poderoso para obrar. Que logra hacer efectivo un intento o propósito."³⁴

"**EFICACIA:** del latín *efficacia*. Actividad, virtud, fuerza y poder para obrar. ___ de la prueba. Der. Idoneidad de la misma para

³⁴ Diccionario Léxico Hispánico. Tomo Primero. W.M. Jackson, Inc. Editores de México. México, D.F. 1979 5a. ed. p. 527

establecer la verdad de una afirmación o de una negación. Cfr. principio de eficacia procesal."³⁵

"EFICACIA: f. Virtud, actividad, fuerza y poder para obrar. Capacidad para producir un efecto. Aptitud."

"EFICAZ: adj. Activo, poderoso para obrar. Que logra hacer efectivo un intento o propósito. Que produce el efecto hacia el cual tiende. Apto."³⁶

Para el maestro Luis Recaséns Siches, "eficacia es saber elegir las medidas adecuadas de realización, para las finalidades establecidas como valiosas".³⁷

Así mismo, el licenciado Eduardo Pallares da su concepción de eficacia: "Por eficacia de los actos procesales se entiende, la calidad del acto procesal, por la cual produce íntegramente los efectos que la ley y la voluntad de las partes han requerido que produzca en el proceso, sea que exista una declaración expresa en la ley o formulada por las partes o bien que no exista, a ese respecto. En otras palabras, la eficacia consiste en que el acto produzca los

³⁵ Palomar de Miguel, Juan. Diccionario para Juristas. México, D.F. 1981 Mayo Ediciones p. 489

³⁶ Diccionario Porrúa de la Lengua Española. 15a. ed. Edit. Porrúa, S.A. de C.V. 1979 p. 267.

Preparado por Antonio Raulo Poudevida. Revisado por Francisco Monterde.

³⁷ Confr. Recaséns, Siches Luis. 6a. de. Tratado General de Filosofía del Derecho. 6a. ed. México, D.F. 1978. Edit. Porrúa, S.A. de C.V. p. 391

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

efectos que le son propios y realice plenamente su finalidad. Cuando sucede lo contrario, es ineficaz total o parcialmente".³⁸

Los dos primeros conceptos ayudan a tener una idea generalizada de lo que es eficaz o eficacia, teniendo ambas definiciones mucha similitud. El segundo punto de la definición de eficacia en lo que se refiere al derecho, se va relacionando la primer definición con las pruebas en materia legal, en donde se puede concluir que las pruebas opuestas en un procedimiento deben ser idóneas para poder afirmar o negar un hecho.

Enlazando la definición del léxico normal con la de la terminología jurídica, se concluye que se deben tener ciertas características (actividad, fuerza y poder) para obrar y hacer efectivo un propósito.

En cuanto a la definición que da el maestro Recaséns Siches, tiene poca relación con las dos primeras definiciones antes descritas, y en lo que se relacionarían sería en lo que a la realización de las finalidades previamente establecidas, que tendrían que ser eficaces para lograr un determinado fin.

³⁸ Confr. Pallares, Eduardo. *Derecho Procesal Civil*. 1^a ed. México, D.F. 1985. Edit. Porrúa, S.A. de C.V. p. 206

Por lo que se refiere a la definición que da el tratadista Eduardo Pallares, en mi opinión, pienso que es más acertada en cuanto a lo que atañe al derecho, pues es más específico.

Posteriormente al respecto añade:

"La eficacia del acto procesal consiste en que produzca en la realidad los efectos materiales y jurídicos que la ley le atribuye, de tal manera que realice plenamente el fin para el cual lo estableció el legislador. Al lado de la ineficacia completa, existe la parcial o incompleta en que sólo se realiza dicho fin, también parcialmente."³⁹

Y concluye:

"Los actos procesales para ser válidos y eficaces necesitan ejecutarse en el tiempo en que la ley ordena que se realicen, y en algunos casos cuando la propia ley o el juez fijan previamente los días e incluso la hora en que han de verificarse. En otras palabras, no queda al arbitrio de las partes hacerlo cuando ellas lo decidan, sino sólo dentro de los límites fijados por el legislador."⁴⁰

³⁹ Ídem. Pallares, Eduardo. Op. cit. p. 207.

⁴⁰ Ídem. Pallares, Eduardo. Op. cit. p. 207

En la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal se encuentra establecida la eficacia con la que deben actuar las Secretarías de Estado, al decir:

ART. 17.- Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables"

Como se observa, la eficacia con la que deben actuar las autoridades, no es pura cuestión ideológica sino legal, porque el legislador al instituir la eficacia en las leyes lo hace pensando en el particular para que éste pueda tener confianza al interponer, en este caso, un recurso, tener confianza en las leyes mexicanas, pero sobre todo en los administradores de la justicia.

El maestro Eduardo García Máynez da una clasificación de la eficacia en los hechos jurídicos que dice:

"93. Hechos jurídicos de Eficacia inmediata y de eficacia diferida. La Eficacia de los hechos jurídicos puede consistir en la creación, la modificación o la extinción de deberes y facultades. En el primer caso se habla de eficacia constitutiva; en el segundo de eficacia modificativa y, en el tercero, de eficacia resolutoria."

"La de los hechos jurídicos no es siempre inmediata. A veces depende de un suceso futuro. Se dice entonces que el hecho es de eficacia diferida. Cuando la eficacia (constitutiva, modificativa o resolutoria) se encuentra sujeta al advenimiento o realización de un suceso cierto, nos hallamos en presencia de un hecho jurídico sujeto a término. Si, por el contrario, el acontecimiento venidero es contingente o incierto, la eficacia del hecho resulta condicional.

"Cuando la eficacia, constitutiva o modificativa, depende de un acontecimiento futuro e inevitable, el término es suspensivo. Si lo que hacer depender de la llegada del término es la extinción de una relación jurídica, aquél se llama final.

"El suspensivo condiciona unas veces el nacimiento o la modificación de determinadas consecuencias jurídicas; otras, difiere solamente la exigibilidad de obligaciones preexistentes. En la primera hipótesis, los deberes y derechos derivados del hecho jurídico no nacen hasta que el término llega; en la segunda, existen desde que el supuesto se realiza, pero antes de la llegada de aquél no puede el titular exigir del sujeto pasivo el cumplimiento de su obligación."⁴¹

Y da el siguiente cuadro:

⁴¹ Confr. García, Méynez Eduardo. *Introducción al Estudio del Derecho*. 4ta. ed. México, D.F. 1990 Edit. Porrúa, S.A. de C.V. p. 177-179

Constitutivos
 A) Eficacia inmediata Modificativos
 Extintivos

a) Término 1.- Suspensivo Constitutivo
 Modificativo
 2.- Final o Extintivo

Hechos Jurídicos B) De eficacia
 Diferida

b) Condición Suspensiva
 Modificativa
 Resolutoria

El maestro Humberto Briseño Sierra también hace alusión a la eficacia:

"En la práctica podría acontecer que un juzgador, como perito que es en derecho, esté en posibilidad de inclinarse favorablemente o desfavorablemente a una pretensión, tan luego como es comunicada. Pero su condición de sujeto imparcial, le impide

resolver de inmediato y tiene que limitarse a dirigir la eficacia del accionar".⁴²

"La pretensión, la prueba o la demostración, van en sendas comunicaciones, y procesalmente alcanzan el grado de eficiencia que les corresponda según la norma aplicable sustantivamente."⁴³

El maestro Briseño concuerda con las dos primeras definiciones de lo que es la eficacia al decir en su primer comentario que tiene que limitarse (el juzgador) a dirigir la eficacia del accionar, que también puede interpretarse como ayudar a que la norma que se invoque cumpla con su cometido.

Con esto se observa que tanto en la teoría como en la práctica la eficacia ocupa un lugar importante en la legislación mexicana.

En lo que se refiere a los recursos administrativos que están plasmados en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, se les puede atribuir que tienen eficacia, ya que cumplen con su cometido: impugnar resoluciones administrativas que causen agravios a los particulares.

⁴² Briseño, Sierra Humberto. Derecho Procesal. Vol. III. México, D.F. 1969. Cárdenas Editor y Distribuidor. p. 407

⁴³ Ídem. Op. cit. p. 406

Al respecto, no se considerará, en mi apreciación, la resolución final que le recaiga al recurso de que se trate, ya que el recurso es eficaz con el sólo hecho de interponerlo y ser aceptado por la autoridad ante la que se interpone, porque como quedó plasmado en el principio del capítulo con las dos primeras definiciones, se está logrando hacer efectivo un intento o propósito, el cual, sería en este caso la interposición y aceptación del recurso.

Se puede también entender la eficacia del recurso, como que se cumpla lo establecido en la norma, que según el caso le corresponda a cada recurso.

La eficacia del recurso se demuestra al establecer la verdad dentro del procedimiento, ya sea de una afirmación o de una negación interpuestas por cada parte dentro del procedimiento, en este caso, tratándose de los recursos es la negación del contribuyente o la afirmación de la autoridad.

En esencia los recursos administrativos son eficaces por ley, porque la misma les atribuye la eficacia jurídico-procesal, sin tal característica el recurso no tendría los mismos efectos establecidos en la ley por no producir los mismos hacia los que tiende ya que no realizaría plenamente su función o la realización de ésta, porque como quedó asentado, la ley y la voluntad de las partes son las que producen los efectos eficaces, plasmada en el recurso siempre sin

transgredir la eficacia, plasmada en el procedimiento de la materia, ya que de ser así el recurso no tendría eficacia, y como consecuencia, no tendría razón de estar plasmado en la ley un procedimiento que no ayudaría al particular afectado. Por lo tanto, el recurso es eficaz por ley estando plasmado en el artículo 17 de la LOAPF al decir: "Para la más eficaz atención...".

b) La eficiencia del recurso

Al igual que en el punto anterior, comenzaré con definiciones de lo que se entiende por eficiente.

Eficiente: del latín *efficiens*, *entis*. adj. Que tiene eficiencia. Dícese de la causa que obra y hace una cosa.

Eficiencia: del latín *efficientia*, f. Facultad y virtud para conseguir un efecto determinado. Acción con que se obtiene este efecto.

Eficiencia: f. Virtud y facultad para lograr un efecto determinado. Acción con que se logra este efecto.

La eficiencia se puede entender también como una medida de corto alcance para saber que tan bien se utilizan los recursos.

Ahora bien, para llevar a cabo el actuar con eficiencia, se debería contar con una planeación del trabajo, organizar el trabajo y controlarlo mediante la selección y capacitación de personas calificadas, con la supervisión del desempeño del trabajo y verificando que los resultados cumplan con la encomienda; y en la medida que se cumpla con esta estructuración del trabajo, se tendrá un mayor grado de eficiencia.

Como ya quedó anotado en el punto anterior, el fundamento legal de la eficacia y de la eficiencia, se encuentra plasmado en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que a la letra dice:

"ART. 17.- Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables."

El maestro Briseño Sierra, hace alusión a la eficiencia en el Derecho Procesal pero siempre relacionándolo con la eficacia, y así escribe:

"En cuanto al derecho procesal, se puede partir de la distinción entre medidas de comunicación eficientes, y medios de comunicación eficaces, porque el fenómeno de las conexiones de conductas, que forma la secuencia procedimental en la que vive el proceso, tiene, ante todo, un primer momento de eficacia y un posterior estadio de eficiencia."⁴⁴

"La norma procesal no muestra igual consideración para la eficacia de la comunicación en que expresa el instar, que para la eficiencia de la comunicación en que se manifiesta el pretender, el probar o el alegar."⁴⁵

"...al obligar al actor a presentar la demanda, se está eligiendo uno de los modos de la comunicación, para dar eficacia al instar."⁴⁶

Con sus acertados comentarios, el maestro Briseño nos explica que la eficiencia en materia procesal, vendría a ser la forma en que se haga valer la norma que se interpone, la manera de comprobar y hacer valer lo que se está exponiendo.

Al respecto dice:

⁴⁴ Confr. Briseño, Sierra Humberto. Derecho Procesal. Vol. III 1969. México, D.F. Cárdenas Editor y Distribuidor. p. 403-411

⁴⁵ Idem. Op. cit. p. 403-411

⁴⁶ Confr. Briseño, Sierra Humberto. Derecho Procesal. Vol. III. 1969. México, D.F. Cárdenas Editor y Distribuidor p. 403-411

"Para el derecho procesal la regulación de la eficacia es primordial. La eficiencia más importante corresponde al ámbito sustantivo. Procesalmente, un accionante puede superar a su contrario, realizando todas las promociones con resultado favorable; pero ello no prejuzga sobre el vencimiento de fondo, el cual está vinculado a la justificación de lo pretendido. Por tanto, el triunfador final no es el mejor accionante, sino el mejor pretendiente."⁴⁷

El citado autor siempre relaciona a la eficacia con la eficiencia, para él son conceptos que se conllevan porque uno implica al otro.

Tal como lo dice en el siguiente párrafo:

"La pretensión, la prueba o la demostración, van en sendas comunicaciones, y procesalmente alcanzan el grado de eficiencia que les corresponda según la norma aplicable sustantivamente. Pero como el acto de comunicar es uno, aunque lo expresado sea múltiple, al tiempo que busca la eficiencia, necesita alcanzar la indispensable eficacia que radica en la adecuada conexión."⁴⁸

Ahora bien, yo no me estoy refiriendo a la eficiencia del instar, sino a la eficiencia del personal al manejar los recursos administrativos. Tampoco quiero decir que el personal sea inepto,

⁴⁷ Idem. Briseño, Sierra Humberto Op. cit. p. 403-411

⁴⁸ Idem. Briseño, Sierra Humberto. Op. cit. p. 403-411

sino que la autoridad actúa conforme a la ley y de la forma de interposición no son responsables ellos como autoridad, aquí ya es un problema de fondo y no de forma.

Si al particular no le resuelven el recurso a su favor, es porque algo no está bien en su declaración de ingresos y tiene que responder por ella; no es culpa de la autoridad el no resolverle el recurso a favor y para eso es el recurso para que el propio contribuyente exponga sus medios de defensa y compruebe que él ha actuado conforme a la ley.

En este sentido, se verificaría que todo el procedimiento que se realiza al interponer el recurso administrativo cumple con todas las formalidades establecidas por la ley y cumplen su cometido, la resolución que ponga fin al recurso de que se trate vendría a ser la consecución de todo este cúmulo de actuaciones eficientes y eficaces.

Acerca de la distinción entre eficacia y eficiencia el maestro Briseño Sierra da otras muy acertadas opiniones como lo son las siguientes:

..."Por eficacia ha de entenderse la segura producción de efectos de la instancia. Por eficiencia la probable consecución del fin atribuido al acto. La eficacia de la demanda está en la certeza de su

proveído, lo que no llega hasta prejuzgar sobre el contenido de la resolución. El juez tendrá que dictar un auto, lo que no puede preverse es el contenido que exprese: puede ser de admisión, de prevención para regularizar la instancia, o de rechazo.

"La eficiencia de la demanda está en razón directa de su pretensión y tiende a proporcionar la obtención de su finalidad: el pronunciamiento favorable. En este sentido, la demanda puede ser de pretensión deficiente, insuficiente o suficiente. Por lo mismo, el resultado estará de acuerdo con lo pedido y las razones y "pruebas" del pedir".

"En cualquier procedimiento es factible separar la eficacia de la eficiencia, de modo que cabe predecir, si siendo suficiente lo pedido, no se concederá porque la instancia sea ineficaz; como puede afirmarse que siendo eficaz la instancia, no será útil, porque su pretensión es insuficiente o deficiente. El resto, la posibilidad de que siendo eficaz la instancia y eficiente la pretensión, no se alcance el fin, es materia de hecho, es contingencia que atañe a la voluntad. Puede la razón existir indiscutible y la voluntad faltar: el pronunciamiento será contrario a derecho, pero existirá y la demostración de ello es la abundancia de las demandas de amparo por inconstitucionalidad y por ilegalidad de los actos de autoridad, incluida la judicial".

"La instancia de amparo, como la de cualquier procedimiento, puede ser objeto de análisis para separar su eficacia de su eficiencia. Por su eficacia el instar se vincula con el pronunciamiento legalmente adecuado al principal control. Por su eficiencia, la pretensión se conecta con el pronunciamiento de fondo a través de las "pruebas".

"Las líneas que separan la eficacia de la eficiencia son igualmente útiles para distinguir los incidentes de los accidentes. En una secuencia procedimental puede anteceder o sobrevenir una cuestión ligada con el instar mismo y sus condiciones, esto provocará el incidente."

"De ahí que no tenga importancia el momento de la incidencia, pero sí esta misma. Etimológicamente incidir puede suponer un procedimiento ya iniciado, pero jurídicamente lo trascendental es que la cuestión caiga, que llegue a perturbar la secuencia principal".

"La condicionalidad jurídica comprende los supuestos, los requisitos y los presupuestos. Cuando el problema no es atinente a la pretensión, sino a las condiciones del instar, se abre forzosamente un paréntesis en el procedimiento, para dar paso incidentalmente a la cuestión".

"Puede discutirse la personalidad, la competencia, la vía, la forma de la demanda y demás. Estas cuestiones son referidas a la condicionalidad y tienden a impedir la marcha regular de la sustanciación, determinando en caso de triunfar, la ineficacia de lo actuado".

"La eficiencia del pretender puede estar ligada a circunstancias extraprocedimentales, como el peligro del retardo en el pronunciamiento, la posibilidad que desaparezca o se modifique irremediablemente el objeto o materia de la pretensión, y sobre todo, la imposibilidad material de restituir la libertad indebidamente privada".

"Puede concluirse sosteniendo que incidentes y accidentes son susceptibles de diferenciación, y que el patrón, la forma de conseguir la separación es el empleo de los principios de eficiencia y eficacia".⁴⁹

"a) La conexión teórica que lleva a la sistematización de los conceptos de instancia, pretensión, improcedencia y sobreseimiento, puede hacerse con el empleo de las calidades de eficacia y eficiencia que les corresponde y les distingue".

⁴⁹ Confr. Briazo, Sierra Humberto. Control Constitucional del Amparo. México, D.F. 1990 Edít. Trilla p. 423-424

"La eficacia es el resultado cierto de la conducta jurídica, mientras que la eficiencia es la probable consecución de la consecuencia buscada por satisfacerse los contenidos jurídicos válidos. En la instancia hay eficacia, porque es indudable la producción de una conducta autoritaria, pero la eficiencia de la pretensión que esa instancia porta depende de su calidad axiológicamente jurídica; por ejemplo, pretender un permiso de importación, desde el punto de vista de la eficacia, conduce a la seguridad de una respuesta de la Administración; pero en el ángulo de la eficiencia, el otorgamiento dependerá del cumplimiento de las condiciones legales".

"En el ámbito del amparo, la demanda conjunta el instar y la pretensión de control constitucional, y para que la última recorra todas las fases del procedimiento, es menester que la instancia sea eficaz en cada una y que la pretensión resulte eficiente. Si la eficacia, la seguridad del resultado, no se produce porque la instancia sea ineficaz (comparecencia cuando debería ser demanda escrita, telegrama cuando debería presentarse la demanda directamente, etc.) es indiferente que la pretensión pudiera ser eficiente. Por lo contrario, si la pretensión no lo es, aunque el instar sea eficaz, tendrá que rechazarse (demanda de amparo contra la Corte, contra las casillas electorales, etc.), declararse inatendible si la pretensión es

improcedente, o sobreseerse por inconcesibilidad del pronunciamiento en cualquier sentido: favorable o no".⁵⁰

Como se observa, un concepto conlleva al otro, no se puede hablar de eficacia sin que se relacione con la eficiencia y viceversa.

El procedimiento que se realiza para llegar a la consecución del recurso, se lleva a cabo con la eficacia marcada por la Ley, desde el momento de la interposición de este. He llegado a la conclusión de que tanto la eficacia como la eficiencia son dos conceptos que procesalmente no se pueden desligar, ya que con la eficacia se tendría la creación de las consecuencias jurídicas y la eficiencia sería la meta de esas consecuencias jurídicas ya realizadas, según lo que explica el maestro Briseño.

De igual forma que el punto anterior, el recurso es eficiente por ley, plasmado así en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, al exponer que "...para el más eficiente despacho de los asuntos de su competencia", en cuanto a que se refiere a la necesidad que tengan las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos de requerir más personal u órganos para que resuelvan de la mejor manera posible sus asuntos, la ley les otorga todas las facultades para valerse de los mismos en apoyo a su mejor funcionamiento y rapidez de las resoluciones que se

⁵⁰ Ídem. Briseño. Sierra Humberto. Op. cit. p. 713

tomen para cada caso, y así, no tener pretexto alguno para resolverle, en este caso, un recurso al particular afectado de una manera eficiente.

c) La intervención del contribuyente.

La intervención del contribuyente resulta ser un factor muy importante y determinante en lo que a la interposición del recurso se refiere, ya que sin este, el recurso no tendría razón de ser y por consiguiente no estaría plasmado en la Ley, porque el recurso ha sido creado para que sea interpuesto únicamente por el particular agraviado por una decisión de autoridad; sin esta característica el recurso no se puede interponer.

Resulta difícil para el contribuyente creer que el recurso interpuesto ante la misma autoridad que le causa el agravio, puede cambiar la anterior decisión y votar ahora en su beneficio, de hecho, la mayoría de los recursos interpuestos son siempre favorables para la autoridad emisora. Por ello, el particular no queda satisfecho y recurre a las otras instancias posteriores al recurso administrativo.

Pero también es importante reconocer, que cuando el contribuyente ha incurrido en violaciones a la Ley, es necesario aplicarle una sanción determinada.

Si bien es cierto, el contribuyente viene a ser la parte más indefensa en el procedimiento de interposición del recurso administrativo, porque la autoridad ya tiene sus lineamientos previamente establecidos en la Ley de cómo debe actuar en determinado procedimiento y no debe salirse de ellos; así que por esta razón, resulta difícil por mucho que el contribuyente se haga asesorar legalmente, que se le revoque a su favor una decisión de autoridad de la cual conocerá la misma autoridad emisora de dicha resolución.

De tal manera que el particular agraviado no tiene la suficiente confianza en la autoridad de que esta misma sea imparcial al momento de revisar una anterior decisión tomada por esa misma autoridad que resolverá el recurso; para él resulta inadmitible que gozará de todas las garantías que la Ley le otorga sin ningún menoscabo a éstas cuando la autoridad revisora es la emisora del acto, pero este ya sería un problema para tomarse en consideración por las autoridades hacendarias para otorgarle una mayor credibilidad a sus resoluciones por parte de los contribuyentes, ya que así acudirían con mayor confianza a las oficinas de Hacienda correspondientes a exponerles sus dudas e interponer el procedimiento que sea necesario para cada caso en particular, y tal vez así, se lograría una mejor interrelación autoridad-contribuyente para beneficio de ambas partes, y una mejor y mayor captación de recursos financieros para el Estado.

En encuestas realizadas por la misma autoridad, se han comprobado estas circunstancias de la falta de credibilidad del contribuyente hacia sus autoridades hacendarias con respecto a las decisiones que toman las mismas, es por esta razón que sería de considerarse por las autoridades hacendarias que los recursos administrativos deberían resolverse por una autoridad distinta que podría ser creada especialmente para esos casos exclusivamente.

En ningún momento del procedimiento hay violaciones a este o a las garantías del particular agraviado, se actúa con la mayor claridad procesal establecida para el caso de que se trate, siempre anteponiendo ante todo la eficacia y la eficiencia procesales, a tal grado de que con todo lo actuado se obtengan las consecuencias que durante el procedimiento se acrediten.

El presente trabajo se elaboró en el año de 1995, y la ley de la materia, en este caso el Código Fiscal de la Federación, sufrió reformas en su capítulo de Recursos Administrativos el día 15 de diciembre de 1995, por lo que procedo a mencionar los artículos modificados.

Las reformas que sufrió el capítulo de recursos administrativos quedaron así:

TITULO V

CAPITULO I: Del Recurso Administrativo

SECCION I: Del Recurso de Revocación

ART. 116.- Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

Antes de las reformas existían dos recursos: Revocación y Oposición al procedimiento administrativo de ejecución, con las reformas el primero absorbió al segundo, quedando de la siguiente manera:

ART. 117.- El recurso de revocación procederá contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- c) Dicten las autoridades aduaneras
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de crédito fiscales cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto real es menor al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a la que se refiere el artículo 21 de este código.
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que este no se ha ajustado a la ley.
- c) Afecten el interés jurídico de terceros en los casos a que se refiere el artículo 128 de este código
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código.

Artículo 120

En este artículo se suprimió el párrafo referente al extinguido recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, quedando como único recurso el de revocación.

Artículo 121

El artículo en cita cambia en lo que se refiere al término de interposición del recurso de revocación cuando el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley y en cuanto a la base para la enajenación de bienes inmuebles embargados.

El término para interponer el recurso de revocación contra resoluciones definitivas o actos emitidos por autoridades fiscales Federales, sigue siendo de 45 días.

Artículo 122

Si el escrito carece de los requisitos de las fracciones I, II o III no se desechará, ahora el afectado gozará de 5 días para subsanar dichas carencias, y si dentro de dicho plazo no es subsanada la omisión, el recurso será desechado. Si no se exponen los hechos controvertidos o las pruebas, se perderá el derecho de exponer los primeros, en el caso de las pruebas, se tendrán por no ofrecidas. Cuando la representación no se haga a nombre propio, deberá acreditarse con Carta o Poder Notarial tratándose de personas morales, también mediante constancia de inscripción en el registro de representantes legales, pudiendo los mismos o el particular que interponga el recurso, autorizar a personas para recibir notificaciones.

Como se observa, el particular goza de mayores oportunidades para interponer de la manera correcta el recurso, situación en la que antes estaba en desventaja.

Artículo 123

Al precepto legal en cita, se le agregó en la fracción I que no necesariamente se debe acompañar al escrito de interposición del recurso el documento que acredite la personalidad del que actúe en nombre de otro, pudiendo acreditarse con la constancia de ya haber sido reconocida tal personalidad por la autoridad fiscal emisora del acto.

Artículo 126

Se suprime el primer párrafo que habla de la interposición del recurso de oposición ante la oficina exactora, quedando únicamente subsistente el párrafo que dice que el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas finanzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

Artículo 127

En este precepto cambia el nombre del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución por el de recurso de revocación.

Artículo 128

A este artículo también se le cambia el recurso que podrá ser interpuesto, antes era el de oposición ahora es el de revocación.

Artículo 129

En este artículo se suprime la mención del artículo 118 que antes hablaba del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución que ahora está derogado.

Artículo 134 fracción III

Se señalan los casos en los que será notificado el particular por estrados: cuando desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el local de su domicilio fiscal sin presentar el cambio del mismo.

Artículo 144 párrafo Segundo y actual párrafo Sexto

En el segundo párrafo cambia lo referente al plazo para garantizar el interés fiscal, antes era 5 meses a partir de que surtiera efectos la notificación del acto ahora son los mismos 5 meses pero a partir de que se interponga el recurso. También se adiciona que no se exigirá garantía adicional de interés fiscal si en el procedimiento administrativo de ejecución ya que se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee;

si la autoridad fiscal se enterare que ésta declaración es falsa, podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan.

Artículo 145 párrafo Segundo

En este artículo se adicionan los medios que puede usar la autoridad fiscal para asegurar el interés fiscal, respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo, ya se hubieren causado.

Artículo 150 párrafo Tercero y Quinto

El cambio al que se refiere el tercer párrafo, es en cuanto a los gastos de ejecución que no podrá exceder de \$15,103.00 pesos.

Y el párrafo Quinto, dice que los gastos se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación (antes, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución).

Artículo 152 Primer párrafo

La modificación a que se refiere el primer párrafo del citado artículo, comprende la identificación que deberá hacer el Ejecutor de la oficina exactora de su persona ante con quien se entienda la diligencia de embargo.

Artículo 158

La modificación sucede en éste artículo en su parte final, en el que se menciona el recurso de revocación que podrá hacer valer el tercero interesado, recurso que antes era el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

CONCLUSIONES

PRIMERA

Los recursos administrativos a que me refiero en el presente trabajo, como ya quedó anotado, es un procedimiento en el que se vuelve a recorrer todo un camino ya recorrido, en el que la autoridad emisora del acto o su superior jerárquico van a revisar todas y cada una de las etapas del mismo para revalorar su resolución final y así, poder revocarla, modificarla o confirmarla.

SEGUNDA

El procedimiento es seguido conforme a derecho, tomando en consideración lo establecido por el Código Fiscal de la Federación en su capítulo referente a los recursos administrativos. Una observación que quiero hacer notar, es que el plazo de interposición para los recursos de cuarenta y cinco días, muchas personas afectadas lo consideran demasiado extenso, pero el legislador lo determinó así precisamente para que estos pudieran tener oportunidad de inconformarse a tiempo, al momento de enterarse de la determinación de una contribución por parte de la autoridad hacendaria.

TERCERA

La eficacia y la eficiencia son dos conceptos a los cuales no se les puede desligar tan fácilmente, porque uno siempre se complementa con el otro. En este caso, tratándose de los recursos administrativos, la eficacia que se intenta comprobar es la eficacia procesal de dichos actos, corroborando la idoneidad de los recursos para establecer la verdad de lo que se afirme o se niegue en el recurso; complementándose con la eficiencia del personal hacendario con que se obtiene el efecto deseado al interponer el recurso.

CUARTA

Por lo tanto, en base al análisis expuesto en el presente trabajo, concluyo que los recursos administrativos en materia fiscal, son eficaces, tomando en cuenta que el procedimiento establecido por el Código Fiscal de la Federación, es lo suficientemente apto para lograr desecharlo, confirmarlo, mandar reponer el procedimiento administrativo, dejar sin efecto el acto impugnado o modificar el mismo, que son los sentidos por los que puede optar la autoridad hacendaria al momento de dar su resolución final.

QUINTA

La autoridad hacendaria debe otorgar mayor credibilidad a sus resoluciones a efecto de crear y proporcionar mayor confianza de los contribuyentes hacia ella. Valdría la pena que se considerara mi

siguiente propuesta: crear una Comisión Especial, compuesta por personal hacendario distinto al emisor del acto impugnado para resolver los recursos interpuestos, para un mejor y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, estando ésta atribución plasmada en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

SEXTA.

Los recursos administrativos son eficaces y eficientes por ley, estando asentada esta eficacia y eficiencia en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, ordenamiento del cual se desprende el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que al tener mayor jerarquía que éste último, tiene que ser respetado por todo el organismo que regula, en este caso, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por esta razón la eficacia legal del recurso, debe exigirse ante las autoridades como un derecho para todos los mexicanos controlados fiscalmente por el organismo antes citado.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

ACOSTA, Romero Miguel. TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. Segundo Curso 10a. ed. México, D.F. Edit. Porrúa, 1991. Pp. 903

BOETA, Vega Alejandro. DERECHO FISCAL. 2a. ed. México, D.F. 1992. Editorial E.C.A.S.A. 2a. reimp. 1994. Pp. 173

BRISEÑO, Sierra Humberto. CONTROL CONSTITUCIONAL DEL AMPARO. México, D.F. 1990. Edit. Trillas

BRISEÑO, Sierra Humberto. DERECHO PROCESAL FISCAL. México, D.F. Edit. Miguel Porrúa, 1964. Pp. 740

BRISEÑO, Sierra Humberto. DERECHO PROCESAL. Vol. III. México, D.F. 1969 Cárdenas Editor y Distribuidor.

CARRASCO, Iriarte Hugo. LECCIONES DE PRACTICA CONTENCIOSA EN MATERIA FISCAL. 4a. ed. México, D.F. 1994 Edit. Themis. Pp. 716

CUENCA, Humberto. PROCESO CIVIL ROMANO. Buenos Aires, Argentina. 1957 Ediciones Depalma

DE LA GARZA, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. México, D.F. Edit. Porrúa. Pp. 1025

GARCIA, Máñez Eduardo. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO. 41a. ed. México, D.F. 1990 Edit. Porrúa

JIMENEZ, G. Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. 3a. ed. 1991. 2a. reimp. 1993. México, D.F. Edit. E.C.A.S.A. Pp. 573

KAYE, J. Dionisio. DERECHO PROCESAL FISCAL. México, D.F. 1991. Edit. Themis Pp. 386

MARGAIN, Manautou Emilio. INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 11a. ed. México, D.F. 1993. Edit. Porrúa. Pp. 354

MARGAIN, Manautou Emilio. EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MEXICO. 2a. ed. México, D.F. 1992 Edit. Porrúa. Pp. 224

MARTINEZ, López Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. México, D.F. Edit. E.C.A.S.A. Pp. 378

PALLARES, Eduardo. DERECHO PROCESAL CIVIL. 11a. ed. México, D.F. 1985

QUINTANILLA, Valtierra Jesús. et. al. DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. México, D.F. 1991 Edit. Trillas Pp. 371

RECASENS, Siches Luis. TRATADO GENERAL DE FILOSOFIA DEL DERECHO. 6a. ed. México, D.F. 1978 Edit. Porrúa.

RODRIGUEZ, Lobato Raúl. DERECHO FISCAL. 2a. ed. México, D.F. 1986 Edit. Harla. Pp. 309

SANCHEZ, Hernández Mayolo. DERECHO TRIBUTARIO. 2a. ed. México, D.F. 1988 Cárdenas Editor y Distribuidor. Pp. 892

SANCHEZ, León Gregorio. DERECHO FISCAL MEXICANO. 9a. ed. México, D.F. 1994 Cárdenas Editor y Distribuidor. Pp. 701

SERRA, Rojas Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomo II. 5a. ed. México, D.F. 1972 Impresora Galie. Pp. 765

LEYES

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edit. Porrúa 96a. ed. México, D.F. 1996

Código Fiscal de la Federación. 1995 y 1996. Edit. Olgún, S.A. de C.V. 17a ed. y 8a. ed. México, D.F.

Diario Oficial de la Federación del 4 de agosto de 1994.

Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Edit. Porrúa 31a. ed. México, D.F.

Ley Federal de Procedimiento Administrativo

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1995 y 1996. Publicación de la S.H. y C.P.

DICCIONARIOS

DICCIONARIO LEXICO HISPANO. Tomo Primero. W.M. Jackson, Inc. Editores de México. México, D.F. 1979 5a. ed.

DICCIONARIO PORRUA DE LA LENGUA ESPAÑOLA. 15a. ed. Edit. Porrúa, 1979. Preparado por Antonio Raluy Poudevida. Revisado por Francisco Monterde.

PALOMAR, De Miguel Juan. DICCIONARIO PARA JURISTAS. México, D.F. 1981. Mayo Ediciones