



104  
24

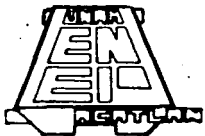
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES  
"ACATLAN"

"LA IMPUGNACION DE LA DETERMINACION DEL  
CREDITO FISCAL MEDIANTE EL RECURSO DE  
REVOCAACION, EN LA FASE DEL PROCEDIMIENTO  
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION"

MEMORIA DE DESEMPEÑO PROFESIONAL  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
**LICENCIADO EN DERECHO**  
P R E S E N T A :  
**HUGO ENRIQUE GALVAN TOLEDO**

ASESORA: LIC. MARIA EUGENIA PEREDO GARCIA VILLALOBOS



ACATLAN, EDO. DE MEXICO

1997

**TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis 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 DIOS.***

Por haberme dado la oportunidad de vivir y tener la familia que tengo, y a quien le pido me ayude a realizar todas mis metas y siempre nos cuide y proteja.

#### ***A MI PADRE.***

Por todo el apoyo y comprensión que me has brindado a lo largo de la vida, en especial para la realización de éste trabajo, que también es tuyo por que es la culminación de una meta que nos trazamos los dos, y como un reconocimiento a tu esfuerzo y dedicación al haberme dado la oportunidad de formarme profesionalmente y pensar en mi futuro, lo cual me hace sentirme orgulloso de ti. Te quiero mucho Papá.

#### ***A MI MADRE.***

Como una muestra de agradecimiento al cariño que siempre me has demostrado, a tus cuidados y desvelos, los cuales siempre fueron y serán siempre un aliciente más para seguir adelante en éste camino, gracias por tu paciencia, apoyo, ternura y comprensión, las cuales no tengo con que pagar, pero te ofrezco éste trabajo con mucho amor, que es lo que te mereces. Te quiero mucho Mamá.

#### ***A MIS HERMANOS.***

##### ***GUADALUPE, FERNANDO, ALMA ROSA Y ANITA.***

Por todas las cosas que hemos compartido juntos desde la infancia y por la enorme dicha de contar con su compañía y apoyo, por que siempre estemos unidos y correspondamos con creces los sacrificios que nuestros padres han hecho por nosotros y por que encuentren la felicidad en sus vidas. Los quiero y respeto.

#### ***A CLAUDIA EDNA.***

Por la enorme fortuna de haberte encontrado en mi vida, por contar con tu amor, sobre todo por tu apoyo, comprensión y por haberme alentado a realizar este trabajo y creer en mi, lo cual me hace sentirme orgulloso de ti. Te amo y admiro.

***A MIS AMIGOS DE LA S.H.C.P.***

A todos mis amigos y compañeros de la Administración, por toda la ayuda que me han brindado tanto en el trabajo diario, como en la materialización del presente trabajo y gracias también por todos los conocimientos que me han transmitido en la materia fiscal y sobre todo por su amistad, a ustedes FERNANDO, ARMANDO Y JESUS.

***A LA E.N.E.P. ACATLÁN.***

A la Universidad Nacional Autónoma de México y en especial a la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Acatlán, por haberme brindado la oportunidad de cursar mis estudios de Bachillerato y Licenciatura, y de esa forma poder llegar a ser un Profesionista exitoso. GRACIAS.

***A TODOS MIS PROFESORES.***

A todos los profesores que me han transmitido sus conocimientos para llegar hasta aquí, desde que empecé mi formación hasta ahora que terminé mi carrera, en especial a la Lic. María Eugenia Peredo García Villalobos, quien tuvo a bien dirigir el presente trabajo, gracias por su dedicación y por la gran paciencia que me tuvo para poder terminarlo. Igualmente al Lic. Cesar Irigoyen Urdapilleta, quien también contribuyó con sus conocimientos y comentarios para lograr llegar al final de esta etapa. Mi admiración y respeto.

A mis demás amigos y familiares, que aún y cuando no se mencionan en el presente apartado, contribuyeron de alguna manera para lograr cumplir con este trabajo, el cual constituye uno de mis mayores logros y el comienzo de una nueva etapa.

## INDICE

OBJETIVO.....	3
INTRODUCCION.....	4
CAPITULO I	
EL ESTADO.....	9
CAPITULO II	
LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.....	14
CAPITULO III	
LA POTESTAD FINANCIERA DEL ESTADO.	
III.1. POTESTAD TRIBUTARIA.....	16
III.2. COMPETENCIA TRIBUTARIA.....	17
CAPITULO IV	
LOS LIMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA	
IV.1. EL DERECHO DE AUDIENCIA.....	24
IV.1.1.-La instancia administrativa.....	28
IV.1.2.-Los recursos administrativos.....	33
IV.1.3.-El procedimiento contencioso administrativo.....	33
IV.1.4.-El juicio de amparo.....	43
CAPITULO V	
EL RECURSO ADMINISTRATIVO	
V.1. CONCEPTO.....	48
V.2. CLASIFICACION.....	50
V.3. ELEMENTOS ESENCIALES.....	51
V.4. PRINCIPIOS.....	52

**CAPITULO VI**  
**EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL**

<b>VI.1. EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION</b>	
VI.1.1. -Concepto.....	54
VI.1.2. -Requisitos de procedencia.....	54
VI.1.3. -Autoridades competentes para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación.....	61
VI.1.4. -Formalidades.....	65
VI.1.5. -Término para su presentación.....	74
<b>VI.2. CRITICA Y PROPUESTA DE SOLUCION.....</b>	<b>79</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>89</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>92</b>
<b>LEGISLACION.....</b>	<b>94</b>

#### OBJETIVO

demostrar que con las reformas al Código Fiscal de la Federación para 1996 en lo relativo al capítulo del recurso administrativo de revocación, contrariamente a otorgarle seguridad jurídica al contribuyente, lo deja en un estado de incertidumbre, ya que las disposiciones relativas a la interposición de este medio de defensa no son precisas cuando el contribuyente pretende hacer valer la legalidad de la resolución que determina un crédito fiscal que ya fue consentido y se encuentra en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución.

## INTRODUCCION

El Estado, como institución creada por la voluntad del hombre, regido por un ordenamiento jurídico que fije los límites de su actuación para la consecución de sus fines tales como alcanzar el bien público, realiza diversas funciones como el crear leyes que rijan las relaciones entre los gobernados, establecer órganos que resuelvan las controversias que sus susciten entre los mismos y la ejecución de las leyes. siendo esta última la función administrativa que reviste vital importancia en el desarrollo del presente trabajo y que será materia de análisis en un capítulo del mismo; Dicha función compete efectuarse por el Poder Ejecutivo, llevando a cabo diversas actividades encaminadas a lograr ese bien público al que nos referimos, identificándose entre una de ellas a la "Actividad Financiera", la cual consiste en procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, revistiendo vital importancia en este rubro la creación y cobro de contribuciones.

Así, el Estado con base en la potestad tributaria establece las contribuciones necesarias para que los particulares sometidos a ese poder aporten una parte de su riqueza para el sostenimiento de la actividad del Estado; sin embargo, la actuación del Estado para establecer y recaudar contribuciones debe estar siempre apegada a la ley que las establece y fija las bases para su obtención, es decir debe en todo momento someter su proceder al principio de legalidad, en donde ninguna autoridad administrativa puede exigir el cumplimiento de alguna obligación relativa al pago de las contribuciones, si no es mediante orden expresa, en la que establezca con estricto apego a la ley las causas y motivos de su actuación; por lo que ello nos lleva a establecer que toda actuación de autoridad en ningún momento debe desahogarse de manera arbitraria, ya que también debe encuadrar su actuación en los preceptos legales que la regulen.

Por lo tanto, la actividad del Estado, encaminada a determinar y recaudar las contribuciones a través de los órganos que crea para tal efecto, en ningún momento debe rebasar los límites que le fija la propia ley o debe dejar de observar los lineamientos que la



misma le marca, ya que en el caso de que así sucediera lesionaría los derechos fundamentales del gobernado, emitiendo actos administrativos en contravención a las disposiciones legales.

En este caso los particulares que son sujetos a las leyes fiscales, tienen derecho a que los órganos administrativos se sujeten a la ley y cumplan con cada uno de los elementos propios del acto administrativo como son competencia, motivo, fundamento, objeto, fin y forma.

En nuestra legislación, el particular que ve lesionados sus derechos por un acto emitido por una autoridad administrativa, cuenta con la garantía de audiencia que le otorga nuestra Constitución en el segundo párrafo del artículo 14, la cual consiste en que el gobernado tenga la oportunidad de formular una defensa cuando un acto administrativo le ocasiona un agravio en sus derechos fundamentales.

De esta manera, esa garantía de audiencia a la que nos referimos en el párrafo anterior, en tratándose de un acto emitido por una autoridad de carácter administrativo, se concretiza en los recursos administrativos, en el Juicio de Nulidad promovido ante los Tribunales administrativos y en el Amparo cuando se viole alguna garantía individual; constituyendo el recurso administrativo el principal objetivo de estudio del presente trabajo.

Teniendo en consideración que el recurso administrativo lo podemos identificar como un medio de control de la actuación de la autoridad administrativa del que goza el particular antes de acudir a las instancias jurisdiccionales, el gobernado cuenta con el derecho fundamental de que toda actuación de autoridad administrativa sea siempre apegada a las normas legales establecidas dentro del ámbito de su competencia de acuerdo con las formalidades legales, ante lo cual si la persona afectada por esa actuación, considera que la misma transgrede los ordenamientos legales o va más allá de su ámbito competencial, es menester que tenga a su alcance los medios legales que le permitan formular una defensa en contra del acto administrativo emitido, con el objeto de lograr la

reparación de sus derechos que considera violados es decir restituir las cosas al estado que guardaban a consecuencia de la revocación, modificación a anulación del acto impugnado.

Así pues, tenemos que la intención del legislador al establecer los recursos administrativos, es la de proporcionar seguridad jurídica a los particulares poniendo a su alcance los medios de impugnación de los actos emitidos, tratándose de la potestad tributaria, por la autoridad fiscal con la finalidad de que la misma revise nuevamente su acto y en un plazo mínimo conteste al promovente si decide revocarlo, modificarlo o confirmarlo, evitando de esta manera que el contribuyente acuda directamente ante los Tribunales promoviendo juicio en el cual deberá sujetarse a todas las formalidades legales propias de cada etapa procesal y en donde necesariamente deberá contar con la asesoría de un abogado patrono.

Nuestra Legislación fiscal federal reconoce la existencia de un solo recurso administrativo: el de revocación. Resulta importante mencionar que en nuestro Código Tributario vigente hasta 1995, dos eran los medios de defensa que se contemplaban, el de revocación así como el de oposición el procedimiento administrativo de ejecución, en donde cada uno tenía su propia regulación, puesto que el acto administrativo materia de impugnación de ambos, proviene de procedimientos independientes, tales como el de determinación de contribuciones a consecuencia de la facultad que le permite comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, y el que le otorga la facultad para el exigir el pago de adeudos a favor del fisco, o en su caso garantizarlos, por lo que requerían de un tratamiento especial por separado.

Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación vigente, como ya mencionamos sólo encontramos al recurso de revocación, desapareciendo en nombre el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, ya que la reglamentación de este último pasó a formar parte del de revocación.

En tales consideraciones, encontramos que con la reforma planteada al capítulo relativo al recurso administrativo del Código Fiscal de la Federación, se muestra una tendencia marcada del legislador a facilitar a los contribuyentes la interposición de los medios de defensa mediante el establecimiento de un recurso único llamado de revocación, en el cual se podrán impugnar tanto los actos administrativos determinantes de créditos fiscales como aquellos emitidos en el procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo lo anterior, que en su esencia pretende otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, contrariamente a ello, en la práctica fiscal puede ocasionar inseguridad jurídica al particular que se vea afectado por cualquiera de los actos administrativos dictados por autoridad fiscal federal, ya que tomando en consideración que la mayoría de los contribuyentes, sobre todo tratándose de personas físicas, no cuentan con un criterio jurídico que les permita interpretar un precepto legal, aunado a que en ocasiones las normas de procedimiento no son claras, ello los puede llevar a establecer que no existe limitante en la ley para la interposición del medio de defensa al que nos referimos, sobre todo en cuanto a su término de presentación, toda vez que a simple vista el particular puede presentar su recurso de revocación, aún cuando se encuentre en la etapa de exigibilidad de un adeudo fiscal, inconformándose también respecto de la determinación del crédito fiscal que se le requiere.

Por lo que de esta manera, el objetivo de este trabajo de investigación, consiste precisamente en demostrar que con las reformas al Código Fiscal de la Federación para 1996 en lo relativo al capítulo del recurso administrativo de revocación, contrariamente a otorgarle seguridad jurídica al contribuyente, lo deja en un estado de incertidumbre, ya que las disposiciones relativas a la interposición de este medio de defensa no son precisas cuando el contribuyente pretende hacer valer la legalidad de la resolución que determina un crédito fiscal que ya fue consentido y se encontrará en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo tanto, para demostrar el objetivo planteado en el párrafo anterior, en el primer capítulo analizaremos al Estado en cuanto a sus fines, funciones y atribuciones, en el segundo capítulo precisaremos en que consiste la actividad financiera del Estado en sus tres momentos fundamentales: obtención de ingresos, manejo y empleo de los mismos; en el tercero se definirá a la potestad financiera del Estado en sus dos manifestaciones: potestad y competencia tributarias; en el cuarto capítulo estudiaremos los límites a la potestad tributaria como medios de control de la actuación del Estado, en lo relativo al capítulo quinto iniciaremos propiamente con la parte medular de nuestro trabajo al estudiar al recurso administrativo en su aspecto doctrinario, para ello precisaremos su concepto, clasificación, elementos esenciales y principios; en el capítulo sexto y último haremos un análisis pormenorizado del recurso administrativo en materia fiscal, particularmente del recurso de revocación en cuanto a su reglamentación en el Código Fiscal de la Federación y finalizaremos con la crítica al problema planteado y propondremos una posible solución.

## **CAPITULO I**

### **EL ESTADO.**

El Estado es un producto social, es decir, un producto de la vida del hombre en sociedad, nace de su conciencia y se apoya en su voluntad. Se ha creado por la constante necesidad de vivir en relación con sus semejantes. Por lo anterior, es evidente que al configurarse con motivo de la convivencia con sus semejantes, lleva implícito el carácter jurídico, político y social sobre los cuales deben sentarse las bases que rijan las relaciones entre ellos. De esta manera resulta prudente analizar este producto social, jurídico y político. Antes precisaremos que la palabra Estado en su sentido etimológico proviene de Stato, Stare, Status, es decir situación de permanencia, orden permanente o que nunca cambia; de donde podemos inferir que tomando en consideración los elementos aquí mencionados se identifica al Estado como una sociedad establecida permanentemente en un territorio, estructurada y regida por un orden jurídico impuesto por éste en busca del bien público temporal.

Así, el Estado es concebido como una unidad o asociación de hombres que se relacionan entre sí, dotada originalmente de poder de dominación asentados en un territorio.

Del análisis de la definición anterior se desprenden elementos fundamentales o básicos para la existencia de un Estado: en primer lugar el pueblo o población, siendo éste el conjunto de hombres que forman esa unidad, asociación o comunidad estatal; el territorio, lugar donde se establece la comunidad estatal de manera permanente, definido como el ámbito de validez espacial del orden jurídico y el poder, traducido como la validez del Derecho dentro del territorio ocupado por la población.

Ese ente jurídico, político y social, ha sido creado con el propósito de buscar el bien común, el cual al ser adoptado por él mismo se transforma en bien público, constituyéndose éste en el fin primordial del Estado.

Por lo que el Estado al emanar de la convivencia social en él están implícitos los fines del hombre como ser individual y los fines de la sociedad; es así el orden jurídico el medio eficaz para realizar los fines sociales, ya que toda norma jurídica está destinada a una finalidad que la justifica y la que en ocasiones se inspira en la idea de una justicia social y tiene como objeto alcanzar el bien común. De esta forma, los fines del Estado son las metas o propósitos de carácter general que se reconocen al mismo, para su justificación y los cuales deben estar plasmados en la Legislación.

De esta manera, para alcanzar los fines que se ha fijado, el Estado se manifiesta de diversas formas y en diversos ámbitos. A esta forma de manifestarse es lo que denominamos "Funciones del Estado".

La palabra Función proviene de "fungere" que significa hacer, ejercitar o cumplir; por lo que llevado este concepto al campo de la actuación del Estado, podemos apuntar que con él se designa la forma de su actividad, no el contenido de la misma; es decir la forma en que el Estado se expresa con la finalidad de alcanzar el bien común, se le denomina función.

En razón a lo anterior, las funciones del Estado se identifican como "los medios o formas diversas que adopta el Derecho para realizar los fines del Estado"<sup>(1)</sup>

La persecución de los fines del Estado sean individuales o colectivos surgen dentro de la sociedad, deben de existir, pero para su existencia y efectividad deben ser regulados por las normas jurídicas obligatorias y en algunas ocasiones coactivas; esta es la obligación del Estado, garantizar mediante el orden jurídico el desarrollo de los fines generales. Por lo que para la consecución de sus fines, la forma de la actividad del Estado se manifiesta en la expresión creadora de normas, en la aplicación concreta de la ley o como solucionadora

---

<sup>(1)</sup> SERRA ROJAS ANDRES, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993, pág. 4.

de conflictos de intereses que surgen entre las personas, es decir la forma de manifestación del Estado para realizar los fines que justifican su creación, sólo puede ser Legislativa, Ejecutiva y Judicial.

Retomando la idea anterior, el Estado para la consecución de sus fines, a través del ejercicio de sus funciones, considera prioritario la creación de diversos organismos, a los cuales les son atribuidas diversas facultades por nuestra Constitución. Así tenemos un Congreso al que se le asigna la creación de normas generales, impersonales, abstractas y obligatorias, que regularán la actuación de los propios órganos y la de los sujetos que están sometidos al Estado. También se crea una Administración Pública que se encargará de la difusión y ejecución de esas normas y de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia; y una organización judicial cuya principal función será la solución de controversias que se generen con la aplicación del Derecho. De esta forma en nuestro país tenemos lo que conocemos como Poder Legislativo, Poder Ejecutivo y Poder Judicial, de acuerdo con el artículo 49 de la Constitución Política que nos rige al establecer que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, que a su vez deben cumplir con las funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial, es decir el Estado funciona en esos aspectos a través de esos órganos. De esta forma analizaremos estas funciones desde el punto de vista material.

La Función legislativa es aquella actividad creadora de la ley o sea de los actos regla que generan situaciones jurídicas generales. El artículo 50 de la Carta Magna dice que "El poder legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores".

Los órganos encargados de la Función jurisdiccional resuelven los asuntos controvertidos que se suscitan por la aplicación normativa legal, corresponden al Poder Judicial, "decir el derecho". Los artículos 103 y 104 respectivamente, señalan "los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite: I.- Por leyes o por

actos de autoridad..."; "corresponde a los Tribunales de la Federación conocer: 1.- de todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten...".

La Función Ejecutiva o Administrativa es aquella que consiste en la actividad del Estado encaminada a la ejecución de las leyes. El párrafo primero y la fracción I del artículo 89 de la Constitución dicen: "las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes: Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión. Proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia." De lo anterior se puede establecer que la función Administrativa será toda la actuación que realice el Poder Ejecutivo, aunque la naturaleza de los actos en que se manifieste tenga carácter Legislativo o Judicial, o se trate de actos políticos, ya que sólo por el hecho de provenir del Ejecutivo, será función Administrativa.

Por lo anteriormente manifestado, podemos mencionar que los fines son los propósitos que el Estado pretende alcanzar, concretizados en el bien público; expresándose a través de diversas funciones que son las diferentes formas en que se da a conocer la actividad estatal; así por último el contenido de esas funciones del Estado se identifican como las tareas asignadas al mismo para la realización de sus fines, a lo cual llamamos atribuciones del Estado.

La palabra atribución gramaticalmente significa facultades que da a una persona el cargo que ejerce. De esta manera las atribuciones serán los medios para alcanzar sus fines.

Así pues encontramos que la actividad del Estado manifestada a través de la creación de leyes, aplicación de las mismas y la solución de controversias que surjan por su aplicación, éstas se llevarán a cabo en razón a las atribuciones con que cuenten los órganos que se hayan creado para tal efecto, es decir que las actividades que se asignan a sus órganos para la consecución de sus fines, pueden ser identificados por el contenido y efectos que producen en la esfera jurídica de los particulares que varían en el tiempo y según el orden jurídico imperante en un país.



De esta forma encontramos que el contenido de la actividad del Estado puede encuadrarse en tres diferentes grupos: policía o control, fomento y servicio público; en donde en la primera el contenido de la actividad del Estado a través de las atribuciones de policía el mismo regula la actividad de los particulares con el fin de mantener el orden jurídico a través de normas que limitan la acción de los gobernados; en la segunda, por medio de las atribuciones de fomento, el Estado procura desarrollar diversas áreas de la actividad económica de los particulares o regiones determinadas del territorio nacional, con el fin de procurar la igualdad económica de la población; y por último en relación a las atribuciones de servicio, estas se expresan en la actividad tendiente a satisfacer las necesidades generales de los particulares.

De conformidad con el análisis planteado anteriormente, podemos establecer que el contenido de la actividad del Estado se atribuye a los diferentes órganos para que de acuerdo con la función que tenga encomendada, éste se lleve a cabo para lograr la realización de sus fines; ya que en un Estado de Derecho, en el que la actuación de la autoridad debe estar sujeta al mandato legal, las atribuciones se establecen en las normas legales, como facultades de sus órganos, que reciben el nombre de atribuciones.

Conforme a nuestro sistema jurídico, encontramos que la Constitución y la legislación se refieren a las actividades que deben ser realizadas por los diversos órganos del Estado, conforme a las atribuciones que a ellos les otorga, y que se manifiestan en las funciones de los poderes, para la consecución de los fines del Estado Mexicano.

## CAPITULO II

### LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Como hemos señalado, el Estado, como institución, para la consecución de sus fines realiza sus funciones y es a través del Poder Ejecutivo, en el que lleva a cabo una actividad encaminada a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, siendo necesaria la utilización de medios personales, materiales, económicos y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines; así surge la gestión de intereses económicos como uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa, que es la actividad financiera, misma que cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas, caracterizándose esta actividad administrativa, por ser condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades, en virtud de que la misma no persigue en lo particular, directamente la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que del desempeño de ella, depende la realización de las demás actividades propias del Estado.

Así pues la Actividad Financiera del Estado se entiende como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines" <sup>(2)</sup>

Del análisis del concepto apuntado anteriormente se desprende que la Actividad Financiera del Estado, se integra de tres momentos fundamentales, en primer lugar el de obtención de ingresos de los cuales puede allegarse el Estado a través de figuras de Derecho Privado, es decir por la explotación de su propio patrimonio, por ejemplo empresas industriales, renta de inmuebles y venta de bienes, y de figuras de Derecho Público, tales

---

<sup>(2)</sup> DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa, S.A.. Décimo Sexta Edición, México 1990, pág. 5

como los diversos tipos de contribuciones, o por figuras Mixtas, como la contratación de empréstitos; en segundo término la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración, por otra parte la explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente y por último la realización de un conjunto variadisimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas y la prestación de servicios públicos.

Así pues la Actividad Financiera del Estado se encuentra íntimamente relacionada, en primer lugar, con la obtención de ingresos, posteriormente con la administración de los mismos, y por último con el empleo de los recursos monetarios recaudados que sean necesarios para satisfacer las necesidades públicas; en conclusión, todos los actos que realiza el Estado encaminados a la obtención, administración o manejo y empleo de los ingresos con la finalidad de buscar el bien común en su esfera de actuación.

La Potestad Financiera , o también conocida como el Poder o Soberanía Financiera, es concebida como el atributo del Estado, que engloba la Actividad Financiera del mismo, es decir es aquella facultad propia del Estado, que le permite obtener ingresos, administrarlos y erogarlos para lograr sus fines concretizados en el bien común. De ahí que la Potestad Financiera del Estado abarque dos ámbitos: el de los ingresos y el de los gastos.

## **CAPITULO III**

### **LA POTESTAD FINANCIERA DEL ESTADO**

#### **III.1. LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Cuando analizamos la Actividad Financiera del Estado, dejamos establecido que es aquella que se compone de tres fases fundamentales, la de obtención de ingresos, administración de los mismos y empleo de ellos, refiriéndonos con especial importancia al de la obtención de ingresos, que como vimos el Estado puede allegarse de ellos en diversas formas a través de diversas figuras jurídicas por ejemplo de Derecho Público, tales como los tributos; de ahí que el Estado, para satisfacer las necesidades de carácter público en vías a la realización de sus fines, se hace valer de una serie de medios, por lo que es una realidad el hecho de que los particulares tengan la obligación de contribuir a los gastos públicos. Así, el Estado en uso de su poder de imperio, llamado potestad tributaria, establece las contribuciones necesarias para que los particulares sometidos a ese poder aporten una parte de su riqueza para el sostenimiento de la Actividad del Estado, en este sentido la Potestad Tributaria, se entiende como la facultad del Estado por virtud de la cual impone a los particulares la obligación de participar con una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas.

Lo anterior encuentra su origen cuando el pueblo expresa su voluntad para formar el Estado, estableciendo en los ordenamientos jurídicos la organización y funcionamiento de sus órganos Legislativos los cuales quedan supeditados a esos ordenamientos en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño, transformándose así la fuerza del Estado en poder público sometido a las leyes que le sirven de límites en su actuación, ya que ésta siempre debe estar encuadrada dentro del Derecho.

En este sentido, el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad queda plasmado en la Constitución, de donde emana la potestad que los órganos

pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico establecido; de ahí que nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 plasma la soberanía del Estado como una voluntad del pueblo, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de ese poder a través de sus funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; por lo tanto de lo anterior se desprende que la potestad tributaria de la que hablamos fue plasmada en nuestra Constitución en el artículo 73 en sus fracciones VII y XXIX-A al señalar que el Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones sobre el comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación entre otras, necesarias a cubrir el presupuesto, la cual es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente esa potestad. Por lo que en virtud de lo anterior es de entenderse a la Potestad Tributaria como la facultad para imponer contribuciones, ejercida cuando el órgano correspondiente, en el caso el Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, la cual vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria; es decir la Potestad Tributaria se ejerce con la emisión de una ley, en la cual se concretiza dicha potestad, posteriormente los sujetos a quien se dirige el precepto legal quedarán supeditados al mandamiento de esa norma para su debido cumplimiento; en conclusión el poder o soberanía tributaria se refiere a la facultad propia del Estado para crear tributos.

### **III.2. LA COMPETENCIA TRIBUTARIA**

Así pues, encontramos que la Potestad, Poder o Soberanía Tributaria, se identifica como la facultad propia del Estado para establecer tributos, la cual culmina con la emisión de una ley; sin embargo como consecuencia de ello, los sujetos a quienes se dirige el precepto legal que crea el tributo, quedarán supeditados al mandamiento de esa norma, vigilando el propio Estado a través de los órganos que para el efecto establezca, el debido cumplimiento de las obligaciones derivadas de la propia ley; es decir, el poder tributario se manifiesta en la creación de una ley, pero paralelamente a la creación de la norma, se

encuentra la facultad del Estado para realizar la aplicación concreta de la norma, por parte de la autoridad administrativa, lo cual constituye la Competencia Tributaria.

La Potestad Tributaria del Estado se ejerce cuando en razón a su función legislativa, crea una ley de carácter general, abstracta e impersonal estableciendo la contribución, sin embargo, ese Poder Tributario no culmina con tal proceso, sino que en este sentido, estamos en presencia de lo que podríamos identificar como la primera fase de esa Potestad, ya que en un segundo momento de la misma, la autoridad administrativa aplicará de manera concreta la ley a los particulares que se ubiquen en la hipótesis normativa, para exigir el pago de la contribución conforme a la reglamentación específica que para el efecto sea creada. Surge así la Competencia Tributaria del Estado como una manifestación propia de la Potestad de esa naturaleza, materializada en nuestro sistema jurídico mexicano en el artículo 89 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala que una de las facultades y obligaciones del Presidente es ejecutar las leyes que expide el Congreso de la Unión.

Por lo tanto, en virtud de lo anterior se dice que el Estado, para la consecución de sus fines, cuenta con los medios a su alcance manifestados en la fuerza, poder o facultad para establecer a cargo de los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos, la cual se concretiza de manera genérica en nuestra Constitución en el artículo 31 fracción IV, sin embargo; para que el Estado pueda llevar a cabo esa actividad, se deben especificar los lineamientos a través de los cuales se sujetará esa recaudación; es decir la competencia tributaria consiste en el poder recaudar los tributos cuando se ha producido la obligación tributaria.

Así de esta manera, se puede establecer que una de las diferencias entre la Potestad Tributaria y la Competencia de esa naturaleza, consiste en el hecho de que la primera se manifiesta en el ámbito de la función legislativa del Estado, es decir mediante al proceso a través del cual se genera la ley, o sea los actos regla que establecen situaciones jurídicas generales, que al concretarse en la actividad o situación de los particulares, quedarán

sometidos a la competencia tributaria del Ejecutivo, para exigir el pago de los tributos, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

## **CAPITULO IV**

### **LOS LIMITES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA**

Así el Estado, al ejercer ese poder tributario del que hablamos, a través tanto de la Federación como de los Estados por medio del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales respectivamente, no lo hace de manera absoluta, sino que su actuación debe sujetarse a las limitaciones establecidas en la Constitución; así el ejercicio de la potestad tributaria que tiene reservada el Estado debe apearse en todo momento a los lineamientos señalados en nuestra Carta Magna, para no convertirse en una potestad arbitraria del mismo, tanto para el establecimiento de los tributos, como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley; por lo que al establecerse un tributo el Congreso de la Unión no sólo debe observar los lineamientos que establece el proceso de creación de una ley en la Constitución, sino que también debe hacer hincapié en los derechos del gobernado, que la propia Norma Suprema también comprende como garantías individuales, de ahí que precisamente en estos derechos del gobernado, el poder del Estado encuentre sus limitaciones, tanto en el ámbito Legislativo como en el Ejecutivo, lo que lo identifica como un Estado de Derecho.

En tales consideraciones encontramos que en la esfera administrativa, el Poder Ejecutivo a través de los órganos que crea para recaudar los tributos, deberá tener en cuenta que el mismo debe estar establecido en ley, en primer término, y después que la ley que establece el tributo especifique los elementos y supuestos a través de los cuales se va a regir la obligación tributaria, ya que tales supuestos no deben quedar al arbitrio de la autoridad administrativa; lo anterior comprende lo que en teoría se llama el Principio de Legalidad; el cual como principio general surge como una acción opuesta a los sistemas de gobierno absolutistas, monárquicos, despotismo y arbitrariedad, dando paso al Estado de Derecho, en donde la actuación de éste se rige por disposiciones jurídicas y limitada por los mismos, en un sistema de legalidad en el que tanto gobernantes como gobernados se encuentran sujetos. La arbitrariedad, la coacción sin base legal, tiene que dar paso a la ley; la obediencia ciega



del súbdito, se contraponen al propósito de obtener derechos. Del Poder absoluto del príncipe que legisla, juzga y administra, surge la imperiosa necesidad de la separación de poderes, la regulación jurídica del proceso de los actos del Estado y control de éstos que hicieran realidad las garantías de los particulares. Las ideas anteriores influyeron en los revolucionarios franceses de 1789, así los jacobinos se ven influidos por el principio de legalidad, de ahí que a partir de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, se transformó la condición de objeto del poder que anteriormente tenía el individuo, en sujeto de derecho que originó el establecimiento de relaciones entre la Administración y los Administrados, así como la emisión de normas para proteger los derechos de los particulares y regular la actuación de la Autoridad.

El Principio de legalidad se manifiesta en el sentido de que la autoridad sólo puede actuar de acuerdo con la autorización que la Ley le otorgue, ya que el hombre nace con plena libertad de acción y no es posible someterlo a la autoridad de un poder que limita su libertad natural, excepto cuando el individuo por su propia voluntad se somete. La voluntad general es la soberanía que reside en el pueblo y se plasma en las leyes las cuales, como manifestación de la población crean la autoridad y facultan su actuación, por lo tanto, las libertades individuales sólo pueden ser restringidas por disposición expresa de la ley. Lo anterior, se basa en los principios de que los individuos pueden hacer todo lo que no les esté prohibido, mientras que la autoridad sólo podrá hacer lo que le esté permitido.

De esta manera se limita el arbitrio de la autoridad para impedir que abuse del poder, y que sólo actúe cuando la ley lo autorice. La ley es un acto de soberanía y el poder de la autoridad nace de la ley que la crea y autoriza su actuación, condicionada al respeto de los mandatos y prohibiciones que ella contiene.

Así pues, tomando en consideración que como principio general, la autoridad sólo puede actuar de acuerdo con la autorización que la ley le otorgue, enfocado este principio al Derecho Tributario, significa que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; de esta manera en nuestro sistema

jurídico mexicano, se encuentra plasmado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, de donde se desprende que únicamente por ley, se deben imponer contribuciones, así encontramos la garantía de legalidad en el aspecto relativo al establecimiento de las contribuciones, regida por el precepto legal citado en último término.

Por otra parte, también podemos apreciar la garantía de legalidad en relación con la actuación de las autoridades al aplicar la ley que establece el tributo; el cual encuentra su limitante en el artículo 16 primer párrafo de nuestra Constitución al considerar que todo acto de molestia debe emitirse con apego a la ley, ya que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sólo en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento; es decir, aplicado a nuestra materia, ninguna autoridad administrativa puede exigir el cumplimiento de alguna obligación relativa al pago de las contribuciones, si no es mediante orden expresa, en la que establezca con estricto apego a la ley las causas y motivos de su actuación; por lo que ello nos lleva a establecer que toda actuación de autoridad en ningún momento debe desahogarse de manera arbitraria, ya que también debe encuadrar su actuación en los preceptos legales que la regulen.

Así también, dejamos precisado que la garantía de legalidad, se puede apreciar en un doble aspecto, queriéndonos referir en este punto al relativo al establecimiento de las contribuciones el cual también se dijo se encuentra concretizado en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, del cual se desprende que la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos deberá ser proporcional y equitativa; de ello se derivan dos garantías más, aunque propiamente no lo constituyen por no encontrarse comprendidas en el capítulo respectivo de la Carta Magna, para los gobernados que procederemos a analizar.

Los elementos de las contribuciones, relativos a la proporcionalidad y equidad, han sido de los más controvertidos y estudiados en razón de sus características, así han surgido

diversas teorías que consideran a ambos elementos como sinónimos y otras que afirman la separación de ellos por tratarse de conceptos distintos. En tal consideración, para efectos del estudio que nos ocupa nos pronunciamos respecto a la segunda postura, en el sentido de que estamos en presencia de términos con un significado propio. La Proporcionalidad en su significado etimológico significa una parte de algo, de lo cual podemos interpretar que la contribución se establece en proporción a la riqueza de la persona que se encuentre obligada a ello.

La Equidad deriva del concepto de la justicia al caso concreto, es decir que la ley debe aplicarse en igualdad de condiciones, a los que se encuentren en igualdad de circunstancias. de ahí que tomando en consideración la idea vertida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, podemos decir que en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política, se establece que la contribución debe cumplir con los requisitos de proporcionalidad y equidad, en cuanto a que es equitativo al aplicarse en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria, y de igual manera es proporcional al cobrarse según la capacidad económica del causante.

Por otra parte, para dejar debidamente precisados ambos conceptos resulta aplicable a ello, hacer mención de que la Suprema Corte de Justicia en el año de 1985 emitió la jurisprudencia N° 5 en la que esclarece dichos términos, manifestando medularmente que la proporcionalidad consiste en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar un parte justa y adecuada de sus ingresos, y la equidad radica en la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, los que bajo esas condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a causación, ingresos, deducciones y plazo de pago. Con base en los criterios vertidos anteriormente, podemos concluir que la proporcionalidad y equidad se manifiestan cuando la carga del impuesto esté de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

Por último, procederemos a analizar otro de los límites de la potestad tributaria del Estado, que reviste vital importancia en el desarrollo de nuestra investigación. La Garantía o Derecho de Audiencia.

#### IV.1. EL DERECHO DE AUDIENCIA

Históricamente encontramos el origen de esta figura en el Derecho Inglés, establecida en el artículo 46 de la Carta Magna impuesta a Juan Sin Tierra en el año 1215 y estribaba en que ningún hombre libre podía ser privado de su libertad, de su vida o de sus bienes, ni desterrado, sin el juicio emitido por un Tribunal integrado por iguales socialmente hablando y de acuerdo con la Ley de la Tierra.

Al producirse la emigración inglesa hacia los Estados Unidos, se regían por sus cartas de fundación que al establecerse en los territorios de las trece colonias, se convertían en Constituciones Locales, en donde se encontraba consignada la garantía del "Due Process of Law" o debido proceso legal, mismo que evoluciona a través de diversas enmiendas y queda plasmado en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica como aquella garantía que prohíbe al Estado privar a persona alguna de la vida, la libertad o la hacienda sin el debido proceso legal, interpretado éste por el Jurisconsulto Thomas D. Cooley como una ley que oye antes de ordenar, que procede previa investigación y que no castiga sin oír previamente al afectado. Aunado al antecedente anglosajón señalado, el origen de nuestra garantía de audiencia la encontramos en el Derecho Español en donde en el año de 1186 el Rey Don Alfonso IX en las Cortes de León obligó bajo juramento a no proceder contra los súbditos sino por las formas tutelares del juicio. Esta disposición se encuentra consignada en la Novísima Recopilación, y la heredamos por conducto de las Leyes de Indias. En Valladolid en el año de 1448, el Rey Don Juan ordenó en forma expresa y categórica que no se cumplan las reales cartas para desposeer a alguno de sus bienes, sin ser antes oído y vencido.

Así pues en nuestro sistema jurídico, mediante una evolución sistemática, la garantía de audiencia se ha plasmado con características mexicanas, tomando como base la vieja audiencia judicial hispánica y reconociendo a su vez el derecho a un debido proceso legal para privar de sus atributos fundamentales a los individuos.

La garantía de audiencia, es una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos del Poder Público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo de nuestro artículo 14 Constitucional que ordena que: "Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los Tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho".

De esta manera se encuentra en nuestra garantía de audiencia un principio que permite a los individuos defenderse mediante el procedimiento de ser escuchados, con todas sus consecuencias, o sea en "la garantía de audiencia lo fundamental es adecuar los derechos de los individuos a un procedimiento de defensa."<sup>(3)</sup>

Del análisis de la garantía de audiencia en nuestro actual artículo 14 Constitucional en su segundo párrafo, se desprende que la misma se integra de cuatro garantías específicas de seguridad jurídica, necesariamente concurrentes, y que son: "el juicio previo al acto de privación; que dicho juicio se siga ante Tribunales previamente establecidos; el cumplimiento o la observancia de las formalidades procesales esenciales; y la decisión jurisdiccional ajustada a las leyes vigentes con antelación a la causa que origine el juicio."<sup>(4)</sup>

---

<sup>(3)</sup> CASTRO, V. JUVENTINO, *Garantías y Amparo*, Séptima Edición, Editorial Porrúa, México 1991, Pág. 231.

<sup>(4)</sup> BURGOA ORIHUELA IGNACIO, *Las Garantías Individuales*, Vigésimo Segunda Edición, Editorial Porrúa, México 1989, Pág. 531.

Es decir que a ningún gobernado puede privársele de sus bienes jurídicos materiales o inmateriales sin antes haberle dado la oportunidad legal de ser oído y vencido en un juicio instaurado ante Tribunales que para el efecto se hayan creado, en el que se observen con estricto apego a derecho las normas procedimentales que lo rigen, así como el que la controversia que haya generado el juicio sea regulada por leyes vigentes con anterioridad.

En tales consideraciones daremos énfasis a la primera de las garantías que integran este precepto constitucional del que hablamos, el cual se comprende en la expresión **mediante juicio**. Esto es, para que la privación de cualquier bien tutelado por el artículo 14 Constitucional sea jurídicamente válida, es menester que dicho acto esté precedido de la función jurisdiccional del Estado, ejercida a través de un procedimiento en el que el afectado pueda producir su defensa.

Ahora bien, el procedimiento que se substancie con motivo de la defensa intentada por el individuo que ha visto mermada su esfera jurídica por un acto de privación, puede llevarse a cabo dependiendo de la naturaleza del acto que dio origen a la controversia, ante autoridades materialmente jurisdiccionales, es decir en los juicios civiles y familiares; formal y materialmente judiciales o sea en los juicios penales, y por último ante autoridades materialmente administrativas en el caso de que el bien objeto de la privación ingrese al Estado como resultado de las relaciones de subordinación entre éste y el gobernado, o sea cuando el propio Estado pretenda exigir el cumplimiento de una obligación nacida con motivo de su Potestad Tributaria y de su Competencia de la misma índole; siendo éste el rubro que constituye la parte medular de esta investigación.

De lo expuesto se observa con claridad que cuando se trate de un acto administrativo de autoridad que tenga por objeto la privación, en detrimento del gobernado de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 Constitucional, el juicio o procedimiento a que el mismo alude en su segundo párrafo, es susceptible de ventilarse, de acuerdo con los ordenamientos legales aplicables, ante las mismas autoridades de las que provenga dicho acto o ante sus superiores jerárquicos. Ahora bien, dicho procedimiento debe instituirse

legalmente como medio para que el gobernado formule su defensa antes de que se realice en su perjuicio el acto administrativo de privación, ya que antes de éste debe brindarse la oportunidad defensiva para cumplir con la garantía de audiencia consagrada en el precepto constitucional en análisis.

De esta forma, las leyes que regulen cualquier función administrativa para observar la mencionada garantía, deben instituir el citado procedimiento cuando prevean actos de privación.

Así pues, enfocando esta garantía de audiencia en el ámbito tributario, por ser el principal objetivo de nuestra investigación, y al haber quedado precisado que el gobernado se encuentra obligado a contribuir a los gastos públicos, en razón a la Potestad Tributaria del Estado que culmina con la Competencia Tributaria del mismo es menester señalar, que el propio Estado tiene a su alcance los medios legales para que a través de los órganos creados para el efecto exija a los gobernados en debido cumplimiento de las obligaciones que en materia impositiva han adquirido como resultado de haberse ubicado en la hipótesis normativa que establece la contribución, así como aquella que determina la situación jurídica general que señala los sujetos, forma y términos de enterarla, por ejemplo diversos actos de molestia como las visitas domiciliarias, las llamadas revisiones de escritorio, así como el procedimiento administrativo de ejecución; y asimismo los contribuyentes tienen a su alcance diversos medios de defensa que algunos estudiosos en la materia han opinado que forman parte de la llamada "Justicia Administrativa", identificada ésta como el conjunto de normas jurídicas y principios por medio de los cuales se ejerce el control de la legalidad de los actos provenientes de las autoridades fiscales.

De entre estos medios de control de legalidad ejercidos por el particular y que constituyen su garantía de audiencia, podemos identificar, la instancia administrativa, el recurso administrativo, el procedimiento contencioso administrativo y el juicio de amparo.

En nuestro país, el Ejecutivo de acuerdo a su función administrativa, tiene la facultad de ejecutar las leyes que determinen los recursos del Estado y que son de interés público, con el fin de que éste pueda disponer de ellos para satisfacer oportunamente los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos.

#### **IV.1.1 LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA**

En este sentido el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala que "a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:... XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las disposiciones fiscales".

En otras palabras las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público consisten en la determinación de la existencia de un crédito fiscal, dar las bases para su liquidación o fijarlo en cantidad líquida, cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales y comprobar en su caso la comisión de infracciones a dichas disposiciones. Por otra parte el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 señala otras facultades de las autoridades fiscales, de las que podemos señalar las siguientes:

- Practicar visitas en el domicilio o dependencia de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros y revisar libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales,
- Proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes;
- Solicitar de sujetos pasivos, responsables solidarios o terceros, datos o informes relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales;
- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones;
- Verificar en tránsito o en los lugares de almacenamiento de los vehículos o mercancías que deban ser amparadas por documentación prevista por las leyes fiscales.



Asimismo tiene facultad para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo que regula el propio Código Fiscal de la Federación con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución, en su artículo 145.

En el presente caso nos referiremos brevemente en primer término a la facultad para practicar visitas domiciliarias por parte de las autoridades fiscales a los contribuyentes, cuya finalidad es comprobar el acatamiento de las disposiciones fiscales por parte de los mismos, de cuyo análisis encontraremos concretizado el derecho de audiencia con que cuenta el visitado durante el desarrollo de este acto de molestia como límite de la actuación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, antes de llevarse a cabo el acto privativo en los bienes del contribuyente.

Así el artículo 43 del Código Tributario, establece que el acto con que se da inicio a una visita de carácter domiciliario, lo constituye la orden de visita, la cual deberá contener los requisitos consistentes en que debe constar por escrito, señalar la autoridad que lo emite, estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate y ostentar la firma del funcionario competente y en su caso el nombre de la persona a la que vaya dirigido; así como el lugar donde deba efectuarse la visita, el nombre de los servidores públicos que deberán desahogar el acto de molestia en cuestión, los cuales podrán ser sustituidos, aumentados o reducidos en cualquier tiempo por la autoridad competente, pudiendo actuar el personal designado durante el desarrollo de la visita en forma conjunta o separada.

Por otra parte el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, establece los requisitos a través de los cuales deberán desarrollarse las visitas en el domicilio fiscal, levantándose acta en la que se hagan constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se conozcan por los visitantes, determinándose las consecuencias legales de los mismos, las que se podrán hacer constar en la misma acta o en documento por separado, y si se considera pertinente se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que

se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, las consignarán de manera circunstanciada en actas parciales, así como los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de ello y entre ésta y el acta final deberán transcurrir cuando menos quince días por cada ejercicio revisado o fracción de éste, sin exceder de cuarenta y cinco días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los libros, documentos o registros que desvirtúen los hechos u omisiones conocidos por el personal adscrito a la autoridad fiscal para el desahogo de la visita, como resultado de la revisión practicada a la documentación aportada por el propio visitado.

Del análisis del párrafo anterior se desprende el plazo legal con el que cuentan los contribuyentes auditados, para que en un plazo de quince días por cada ejercicio revisado, sin exceder de cuarenta y cinco presenten la documentación comprobatoria idónea con la finalidad de desvirtuar las irregularidades conocidas durante el desarrollo de la visita por el personal adscrito a la autoridad fiscal, ello a través de la exhibición de los libros, documentos o registros a través de los cuales el contribuyente se "inconforma" ante tal situación, con la finalidad de evitar que la propia autoridad emita el acto administrativo que lesione sus derechos, manifestados en un perjuicio en sus bienes materiales.

En esta instancia administrativa de la que goza el particular, debidamente establecida en la ley, la autoridad de acuerdo con la garantía de audiencia y el debido proceso legal, se encuentra obligada a admitir, analizar y valorar todas y cada una de las pruebas documentales aportadas por el contribuyente, debiendo en el cierre del acta final, así como en resolución que al efecto emita circunstanciar debidamente en primer término y posteriormente fundar y motivar el citado análisis y valoración respectivamente.

Análogamente a la instancia de inconformidad establecida en el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en el diverso artículo 48 fracción VI del propio ordenamiento legal citado, se establece una instancia similar. Esto es para el caso de que las autoridades fiscales soliciten a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, es decir cuando la autoridad fiscal efectúe la revisión de la documentación requerida en las oficinas de la misma, formulará un oficio de observaciones en el cual hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del contribuyente; ante el cual éste contará igualmente con un plazo de quince días por ejercicio revisado sin que exceda de cuarenta y cinco, contados a partir del día siguiente al en que se notificó el oficio de observaciones, para presentar las pruebas documentales consistentes en libros o registros, con el objetivo de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio citado.

Así pues, en ambos casos en tratándose de visitas domiciliarias y revisiones de escritorio, el derecho de audiencia que se le otorga a los contribuyentes en la instancia administrativa se caracteriza porque éste es ejercido antes de que la autoridad fiscal emita el acto administrativo en el que como resultado de la revisión practicada a los archivos contables de la persona sujeta a revisión, se determine que el mismo ha dejado de observar las disposiciones fiscales que regulen su situación como contribuyente afecto al pago de impuestos, y sea condenado al pago de ellos así como de las multas por infracciones a las leyes fiscales, teniendo como principal objetivo este derecho de audiencia como ya se mencionó, en evitar que precisamente la autoridad fiscal emita el acto administrativo señalado, que lesione la esfera jurídica del particular y se vea agraviado en sus bienes patrimoniales.

De esta manera el ejercicio del derecho de audiencia a cargo el visitado podrá arrojar lo siguiente: Que por una parte el contribuyente presente la documentación comprobatoria

que sea idónea para desvirtuar las irregularidades conocidas por los visitantes y como consecuencia lógica de ello se cierre el acta final en la que se valoren y desahoguen cada una de dichas pruebas y se circunstancie debidamente el resultado de esa valoración en la propia acta y se dé por concluida la visita domiciliaria; en contraposición a esto el hecho de que la documentación aportada no sea suficiente para desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, en donde los visitantes adscritos a la autoridad fiscal deberán cerrar el acta final haciendo circunstancia de tal hecho, y por último puede ocurrir que simplemente el contribuyente no ejerza su derecho y deje pasar el plazo legal de quince días a que hace alusión el artículo 46 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, sin aportar antes del cierre del acta final los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentran, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad, en donde en el presente caso se tendrán por consentidos los hechos consignados en la última acta parcial. Cabe hacer mención que en los dos casos señalados en último término el contribuyente una vez aceptando expresamente el haber incurrido en los hechos u omisiones descubiertos por la autoridad fiscal podrá optar por ejercer la figura de la autocorrección fiscal en la cual, dicha autoridad le indicará al contribuyente los rubros a cubrir, así como las cantidades que omitió enterar, haciéndose constar tal situación en el cierre del acta final, ello con la finalidad de no emitir resolución y que el particular tenga también la posibilidad de pagar en parcialidades.

De esta manera, una vez concluida la visita domiciliaria, los visitantes deberán levantar el acta final con los datos que arroje la misma, y procederán en su caso a formular una liquidación en la cual se determinarán los créditos fiscales que resulten a cargo de los contribuyentes. En este sentido las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán emitir resoluciones definitivas que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, dicten las autoridades aduaneras, así como cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, y en caso de que los contribuyentes estimen ilegales e infundadas estas resoluciones de carácter definitivo,

cuentan a su favor con la garantía de audiencia en materia administrativa concretizada en el Recurso de Revocación y en materia jurisdiccional materializada en el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y el Juicio de Amparo.

#### **IV.1.2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS**

Por otra parte también las autoridades fiscales pueden emitir actos basados en su facultad económica coactiva, es decir dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el cual se identifica como el conjunto de actos por medio de los cuales se pretende la obtención por vía coactiva del crédito fiscal determinado a cargo del contribuyente. Estos actos pueden ser aquellos que exijan el pago de créditos fiscales, se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, afecten el interés jurídico de terceros, y determinen el valor de bienes embargados, ante los cuales también cuenta con los medios de defensa descritos anteriormente.

En tales consideraciones el Código Fiscal de la Federación contempla en el Título V, Capítulo I, Sección I, el Recurso de Revocación como un medio de defensa a efecto de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, el cual posteriormente analizaremos de manera detallada por constituir el objetivo principal de la presente investigación.

De esta manera antes de entrar al estudio de los requisitos formales de procedencia del juicio de nulidad, hablaremos de lo que es el Contencioso Administrativo y haremos un breve esbozo del Contencioso Administrativo en México.

#### **IV.1.3. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

La existencia de un procedimiento contencioso administrativo pone a disposición del particular una posibilidad más para la defensa de sus intereses contra los actos ilegítimos de la Administración.

Etimológicamente el término contencioso significa contienda, litigio, pugna de intereses, es decir es el juicio seguido ante un juez competente sobre derechos o cosas que disputan las partes en pugna entre sí. La expresión contencioso administrativo es la encargada de resolver las cuestiones litigiosas entre los particulares y la Administración Pública.

El Contencioso Administrativo se materializa en razón de los órganos que conocen las controversias que provoca la actuación administrativa, ya que se trata de tribunales ubicados en el ámbito del Poder Ejecutivo. Desde el punto de vista material, este procedimiento se manifiesta cuando la controversia es generada por un acto de la Administración que lesiona intereses jurídicos de los particulares.

Así el procedimiento contencioso administrativo está encaminado a revisar la legalidad de los actos o procedimientos en materia fiscal, cuya nulidad se declare o validez se reconozca. Este conjunto de normas procesales se refieren a reglas a seguir para promover el juicio, instruirlo y decidirlo.

El procedimiento a través del cual se resuelve sobre la legalidad o ilegalidad de los actos de la Administración Pública, es denominado por el Código Fiscal de la Federación como Procedimiento Contencioso Administrativo.

Es un procedimiento por estar integrado por una serie de actos que dentro de él deben cumplirse para llegar a su fin, mismo a los que deben someterse tanto las partes como el juzgador.

Es contencioso, porque se origina como consecuencia de la controversia que se suscite entre los particulares y la administración pública, respecto de la legalidad de los actos de ésta.

Administrativo debido a que los actos que en él se controvierten, emanan de los órganos de la Administración Pública.

En este sentido la defensa de los particulares frente a los actos emitidos por los órganos que conforman la Administración Pública se puede realizar de diferentes formas y ante distintos órganos jurisdiccionales, lo que dio origen a los sistemas francés o administrativo o continental y anglosajón o judicial.

El sistema francés surge de la noción de la división de poderes, de la igualdad o independencia entre ellos, reservándose cada poder sus funciones, sin inmiscuirse en las actividades de los otros, así el Poder Judicial sólo debe juzgar y conocer de las controversias que se susciten entre los particulares, sin intervenir en lo concerniente a la Administración Pública, ya que si las controversias de esta última quedaran sometidas a los Tribunales Judiciales habría dependencia de un poder a otro.

Por otra parte el sistema anglosajón, con otra interpretación de la división de poderes, atribuye exclusivamente a los órganos judiciales la facultad para dirimir controversias que se susciten entre particulares aún y cuando se encuentre inmiscuida la administración, monopolizando sólo el control de la legalidad el Poder Judicial, ya que de lo contrario existiría duplicidad de funciones.

## **EL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN MEXICO**

En nuestro país tiene su antecedente en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo conocida como Ley Lares, publicada el 25 de noviembre de 1853, en la que se prohíbe a los Tribunales Judiciales actuar sobre las cuestiones de la Administración por la independencia de sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial con lo que se concede al Consejo de Estado el carácter de Tribunal Administrativo para conocer las controversias relativas a obras públicas, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y comercio.

Lo anterior provocó diversas controversias puesto que la idea generalizada era una estricta división de las funciones, por lo que no se podía aceptar que el Ejecutivo realizara una función jurisdiccional en ningún sentido.

El Presidente de la República en uso de las facultades extraordinarias que le habían sido concedidas por el Congreso de la Unión en decreto del 30 de diciembre de 1935 para la organización de los Servicios Públicos Hacendarios, dictó la Ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936, que estuvo vigente del 1º de enero de 1937 al 31 de diciembre de 1938, con la cual el proceso "contencioso administrativo" ganó su segunda carta de reconocimiento en el orden federal mexicano, ocho décadas después de aquella tan precariamente otorgada en 1853 a la Sección de lo Contencioso del Consejo de Estado, que a su vez fue una replica incipiente del sistema francés.

En la ley de Justicia Fiscal, es donde encontramos la aparición del primer camino efectivo de los particulares para impugnar las resoluciones dictadas en materia tributaria. Con la aparición de éste ordenamiento, en el que se crea el Tribunal Fiscal de la Federación, la tradición jurídica mexicana se apartó del sistema angloamericano que entregó las controversias administrativas al conocimiento de los tribunales judiciales.

En la Constitución de 1917 en cuyo texto original del artículo 104 no previó la existencia de Tribunales Administrativos, se le hicieron dos reformas y adiciones que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 30 de diciembre de 1946 y 25 de octubre de 1976, a fin de darles un sustento constitucional. Desde luego debe mencionarse que para justificar la existencia constitucional del Tribunal Fiscal de la Federación fue necesario la modificación del artículo 104 de la ley fundamental, en el sentido de crear tribunales administrativos dotados de plena autonomía para dictar fallos.

Este proceso culminó con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 10 de agosto de 1987, que adicionan la fracción XXIX-H al artículo 73



Constitucional, a fin de otorgar facultades al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION**

En nuestro país a nivel federal el sistema francés esta representado por el Tribunal Fiscal de la Federación, el cual como órgano jurisdiccional, se trata de un tribunal administrativo ubicado dentro del marco del Poder Ejecutivo sin sujeción a las autoridades que integran ese poder y que actúa por delegación de facultades que la ley le otorga.

Su finalidad es el conservar la división de poderes y la acción del Poder Ejecutivo Federal, surge de una ley federal <sup>(5)</sup>, que lo denomina como tribunal administrativo y lo dota de plena autonomía para emitir fallos.

Orgánicamente el Tribunal Fiscal de la Federación se integra con una Sala Superior y Salas Regionales. La Sala Superior se compone de once magistrados, y sesiona con un mínimo de siete, las Salas Regionales se integran por tres magistrados cada una, y se requiere la presencia de todos para sesionar.

---

<sup>(5)</sup> Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, en vigor a partir del 1º de enero de 1996

Del análisis de los artículos 30 y 31 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se desprende que las Salas Regionales tienen competencia en razón de materia consignada en el artículo 11 del ordenamiento legal en cuestión al conocer de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación; las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales, las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales, las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores, las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del ejército, fuerza aérea y armada nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al Erario Federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de los mismos, las que se dicten en materia de pensiones civiles, sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Centralizada, las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades, las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los municipios, así como sus organismos descentralizados, las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se conrae el artículo 77 Bis de la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos, las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la ley de Comercio Exterior, las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la ley de la materia; las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en las demás fracciones del artículo citado, inclusive aquellos a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo y las señaladas como competencia del Tribunal en las demás leyes.

Y en razón de territorio al conocer de los juicios respecto del lugar donde se encuentre el domicilio fiscal del demandante, no olvidándonos que el último párrafo del artículo 11 del ordenamiento legal citado, establece la competencia de dichos órganos para conocer de lo doctrinariamente llamado “**Juicio de Lesividad**” es decir de la controversia que promuevan las autoridades fiscales para nulificar las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que las mismas sean de su competencia.

Por otra parte la Sala Superior, además de sus funciones administrativas, cuenta con una “**Competencia Atrayente**” respecto de asuntos con características especiales, la cual se encuentra consignada en el artículo 16 fracción V de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, al estar facultada para resolver los juicios en que sea necesario establecer la interpretación directa de un precepto de ley o reglamento o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia, así como los que el Presidente del Tribunal considere de importancia y trascendencia.

## **EL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION**

El Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es un proceso sumario, o sea, breve, cuyos principales actos son: demanda, contestación, incidentes, pruebas, instrucción y sentencia, lo que representa un procedimiento que debe agotarse rápidamente, lo que en la práctica en ocasiones no sucede.

En tales consideraciones, en materia federal, se promoverá o se intentará el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, tomando en consideración los siguientes requisitos de procedencia:

Son partes en el juicio contencioso administrativo, el demandante, los demandados comprendiéndose dentro de este rubro a la autoridad que dictó la resolución impugnada y el particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa y por último el titular de la dependencia o entidad de la Administración

Pública Federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal de la que dependa la autoridad demandada. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvertieran actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios acuerdos en materia de coordinación de ingresos federales.

La demanda es el acto jurídico que inicia el ejercicio de la acción la cual se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de ésta de conformidad con el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, debiendo señalar:

- El nombre y domicilio fiscal y convencional del demandante.
- La resolución que se impugna.
- Autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular
- Demandado; cuando el juicio sea promovido por la autoridad demandada.
- Los hechos que den motivo a la demanda.
- Las pruebas que ofrezca.

En caso de que ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que debe versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

- La expresión de los conceptos de impugnación que le cause el acto impugnado, y
- El nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya.

El demandante deberá adjuntar a su instancia en términos del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular de la dependencia de la que se derive la autoridad demandada, o en su caso para el particular demandado, el documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de

la Federación, cuando no gestione en nombre propio; el documento en que conste el acto impugnado, o en su caso copia de la instancia no resuelta por la autoridad; constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia, si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

Una vez admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento, debiendo acompañar a su contestación copia de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante, para el tercero señalado en la misma, el documento con que acredite su personalidad, en caso de así requerirse, el cuestionario que debe desahogar el perito, mismo que debe ir firmado por el demandado y las pruebas documentales que ofrezca.

La autoridad demandada deberá expresar en la contestación de la demanda los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar, las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda, se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo como ocurrieron, según sea el caso, los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación y las pruebas que ofrezca, en términos del artículo 213 del Código Fiscal de la Federación.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, con excepción de la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes. La valoración de las pruebas se hará como sigue: Harán prueba plena, la confesión expresa de las partes; las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos. Tratándose de actos de comprobación de las

autoridades administrativas, se entenderían como legalmente afirmados los hechos que consten en las actas respectivas.

El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

El magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no existiera ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes, que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.

Se entiende por alegatos, la exposición razonada, verbal o escrita que hacen las partes, para demostrar conforme a derecho que la justicia les asiste.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

El magistrado instructor formulará el proyecto para emitir sentencia dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción.

La sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio.

Se declara que una resolución administrativa es ilegal cuando el actor demuestra los hechos constitutivos de su acción en razón a que exista incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso, vicios del procedimiento que afecten las defensas

del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada; si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas y cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales le confiera dichas facultades.

La sentencia definitiva podrá:

- Reconocer la validez de la resolución impugnada,
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada y,
- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplimentar, con la excepción de que se trate de facultades discrecionales.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento deberá hacerlo en un plazo de cuatro meses. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

#### **IV.1.4. EL JUICIO DE AMPARO**

Ahora bien, señalaremos en último término la instancia final promovida por el particular que se considera agraviado por un acto de autoridad de naturaleza fiscal, que en su concepto es inconstitucional, en virtud de haber agotado previamente los recursos, juicios o medios de defensa que la ley que rige el acto establece, que permite la anulación de actos de autoridad violatorios de garantías constitucionales, es decir el Juicio de Amparo.

Para iniciar el análisis de este medio de control constitucional partiremos primeramente de su definición.

" El amparo es un proceso concentrado de anulación, de naturaleza constitucional, promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la ínexacta y definitiva atribución de la ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías ya federal ya estatales, que agraven directamente a los quejosos; produciendo la sentencia que conceda la protección el efecto de restituir las cosas al estado que tenían antes de efectuarse la violación reclamada, si el acto es de carácter positivo, o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige, si es de carácter negativo ".<sup>(6)</sup>

Así pues del examen de la definición anterior resaltan elementos esenciales de tal figura, como por ejemplo, que el amparo es un proceso concentrado de anulación.

<sup>6</sup> Se considera como un proceso de carácter constitucional, en virtud de que en su acepción más general, la palabra proceso significa un conjunto de fenómenos actos o acontecimientos, que suceden en el tiempo y que mantienen entre sí determinadas relaciones de vinculación, en este orden de ideas existen procesos jurídicos, como una serie de actos de esa naturaleza que se encuentran concatenados entre sí por el fin u objeto que se quiere realizar con ellos, es decir un proceso jurídico es una serie unificada de actos de naturaleza jurídica sistemáticamente vinculados entre sí por el fin que con el proceso se intenta realizar.

De las anteriores consideraciones se infiere que el amparo es uno de tantos procesos jurídicos, ya que al considerarlo proceso implica un concepto más general, en razón a que otras acepciones que se le han dado al amparo tales como juicio y recurso están incluidos en él.

---

<sup>(6)</sup> CASTRO, V. JUVENTINO, Ob Cit. pág. 299.



Lo anterior es así, en razón a que juicio es considerado como un procedimiento contencioso en el cual se inicia una controversia, no planteada en otro proceso jurisdiccional y recurso es un medio de impugnación dentro del proceso jurisdiccional, por lo que ambas figuras se encuentran abarcadas por igual por su propia naturaleza, en el concepto integral de proceso.

Cabe hacer mención que tanto nuestra Constitución como la ley de Amparo al referirse al mismo, lo hacen considerándolo como un juicio, sin embargo no podemos olvidar el planteamiento señalado en párrafos anteriores.

Aunado a lo anterior, también es contemplado el amparo como un proceso concentrado, ya que desde sus inicios la intención del legislador fue darle el carácter de un procedimiento sencillo y sumarisimo dada su finalidad, que es la de valorar actos de autoridad que se afirma son violatorios de las garantías constitucionales, ya que la gravedad de lo que se encuentra en controversia en este medio de defensa, es decir los derechos fundamentales del individuo que se consideran atacados a través de actos violatorios de autoridades, altera el orden constitucional y con ello la necesidad de dar una pronta solución a la instancia planteada por la persona agraviada, motivando los propósitos de emergencia del amparo.

Sin embargo el principio de concentración del amparo, si bien es cierto por una parte proviene de la necesidad de abreviar el proceso con el propósito de proporcionar una rápida justicia al agraviado, más aún proviene de la idea de simplificar las actividades procesales dentro del mismo, para evitar que tal figura pierda su eficacia, es decir evitar los actos procesales que obstaculicen la celeridad y la captación de todas las actuaciones en un sólo momento procesal.

Por otra parte se definió que el amparo es un proceso de anulación porque su objeto es precisamente nulificar o invalidar actos de autoridades que se contraponen a lo constitucionalmente dispuesto.

Lo que realmente se examina en el proceso de amparo es la conducta de una autoridad que no ajusta sus actos a lo ordenado constitucionalmente. Esa conducta de autoridad puede ser positiva cuando se realizan actos prohibidos o negativa dejando realizar actos ordenados, proponiéndose en todo momento en el proceso constitucional en cuestión, un comportamiento anticonstitucional de autoridad, en donde se persigue la anulación de una conducta o comportamiento inconstitucional, proveniente de una autoridad revestida de poder.

Es de naturaleza constitucional ya que su proceso se crea en nuestra Ley Suprema en los artículos 103 y 107, y atendiendo a su finalidad es constitucional porque tiene como objetivo específico controlar el orden constitucional, nulificar los actos contrarios a él y hacer respetar las garantías que otorgue nuestra ley fundamental.

En nuestro sistema jurídico el amparo se promueve por vía de acción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 107 en su fracción I el cual establece que todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico, siguiéndose siempre el juicio de amparo a instancia de parte agraviada.

Los titulares de las garantías constitucionales que consideran se ha violado en su perjuicio lo dispuesto por nuestra Constitución, interponen una acción ante el órgano jurisdiccional competente, iniciando una controversia respecto de los actos de esa autoridad supuestamente violatorios de sus derechos públicos subjetivos y el objeto del proceso que así se inicia consistirá precisamente en estimar o desestimar lo planteado por el actor, independientemente de cualquier otra cuestión previa referente a la situación dentro de la cual se produjo la actividad u omisión de la autoridad responsable.

Por último el fallo o sentencia que emita la autoridad judicial competente, podrá resolver que la Justicia de la Unión ampara y protege al agraviado o quejoso, determinando que si el acto es de carácter positivo se suspenda, es decir se restituyan las cosas al estado que guardaban, o si el acto es de carácter negativo, el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada cumpliendo con lo que ella exige.

Cabe destacar que la partes en el proceso de amparo se identifican como el quejoso o agraviado, las autoridades demandadas y por último el tercero perjudicado.

Una vez que quedó precisado el concepto de lo que es el juicio de amparo y el análisis de sus elementos fundamentales, es menester hacer mención que el juicio de garantías puede hacerse valer en un doble aspecto: en amparo directo e indirecto, en donde el primero compete resolver a los Tribunales Colegiados de Circuito y procede contra sentencias definitivas, laudos o contra resoluciones que pongan fin al juicio, por violaciones cometidas en ellas o durante la secuela del procedimiento, así el amparo directo procede en materia administrativa contra sentencias o resoluciones dictadas por Tribunales administrativos o judiciales, locales o federales.

En cuanto al amparo indirecto compete conocer a los Jueces de Distrito respecto de leyes federales o locales, tratados internacionales o reglamentos expedidos por el Presidente de la República o por los gobernadores de los Estados, u otros distintos reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general que por su sola entrada en vigor, o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicio al quejoso; contra actos de cualquier autoridad siempre que no se trate de resoluciones definitivas, que provengan de Tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera del juicio o después de concluido éste; contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación; contra actos ejecutados dentro o fuera del juicio, que afecten a personas extrañas a él sin que se provea recurso ordinario o medio de defensa para reparar el agravio y contra leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la

soberanía de los Estados o de éstos que invadan la esfera de la autoridad federal.

## **CAPITULO V**

### **EL RECURSO ADMINISTRATIVO**

#### **V.1. CONCEPTO**

La autoridad administrativa goza de un privilegio que es la presunción de legalidad; sin embargo, es necesario que además de esa presunción, la actividad sea realmente legítima, ya que sólo así será admisible y podrá reconocérsele la pretensión de obligar a los administrados a cumplir con sus resoluciones.

El privilegio de la legalidad implica que la actuación administrativa se someta a las normas legales, en este caso limita su competencia a lo establecido en una disposición de carácter general, impersonal, abstracta y permanente.

La violación a este principio de legalidad implica la ilicitud o ilegalidad en el actuar administrativo, lo que implica la arbitrariedad de la autoridad.

Los administrados tienen derecho a la legalidad de los actos de la administración, es decir que tienen el derecho de exigir que los actos sean emitidos de acuerdo a las normas legales establecidas y por lo tanto deben ser emitidas por órganos competentes de acuerdo con las formalidades legales.

Estos derechos con que cuenta el particular frente a los actos de autoridad, deben protegerse en forma tal que existan medios legales que permitan la reparación en caso de violación de estos derechos, es decir, lograr el retiro, modificación o anulación del acto de autoridad que viole el derecho del particular.

Los medios legales o de defensa tienen como objetivo primordial proteger a los contribuyentes que resulten perjudicados por algún acto de autoridad administrativa o resolución emanada de autoridad competente, los cuales siempre deban hacerse valer a petición de parte afectada, estos medios de defensa son los recursos administrativos.

Así pues precisaremos que el recurso administrativo según Andrés Serra Rojas " Es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que revoque, anule o reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto".<sup>7</sup>

Por otra parte Emilio Margain Manautou define al recurso administrativo como " Todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida ".<sup>8</sup>

Del análisis de las definiciones anteriores, podemos desprender que el recurso administrativo es la oportunidad legal que tiene el particular en la instancia administrativa, con el objeto de solicitar a la autoridad administrativa que emitió el acto que le ocasiona un perjuicio, revise nuevamente el mismo.

Se trata pues de un medio jurídico para poner en marcha el control para que la Administración Pública, ajuste sus actos a la ley y se restablezca el derecho lesionado.

El recurso administrativo origina una controversia entre la administración y el administrado.

---

<sup>7</sup> SERRA ROJAS ANDRES, Op cit., pág. 555

<sup>8</sup> MARGAIN MANAUTOU, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, Decimo Primera Edición, México 1993, pág. 159.

Los recursos administrativos presuponen el logro de una justicia administrativa rápida y expedita, por lo que de esta manera atendiendo a sus finalidades u objetivos y naturaleza, podemos obtener la siguiente clasificación:

## V.2. CLASIFICACION

En atención a la autoridad ante quien se interpone existen tres clases de recursos: los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto, los que proceden ante el superior jerárquico y aquellos de los que conoce una comisión o dependencia oficial.

En atención a quien lo interpone se clasifica en: por quien tenga interés legítimo directo tratándose de la persona que es titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa, y por quien tenga interés legítimo indirecto, en el caso de los terceros perjudicados por la actuación de una autoridad de carácter administrativo.

En atención al objeto que se persigue con el recurso se clasifica en: recurso de reconsideración o de revocación y de revisión, en donde el primero se establece con la finalidad de que la autoridad que dictó la resolución, reconsidere su acto, en cuanto perjudica por causas ajenas el fondo del asunto, o en otros términos, tiende a la revocación parcial o total de la resolución impugnada, por contener errores numéricos de cálculos o de procedimientos y el de revisión tiene por objeto que el superior jerárquico revise la resolución por violaciones de fondo alegadas por el recurrente.

En atención a la materia se refiere al hecho de que la autoridad administrativa puede emitir resoluciones que quedan sometidas unas al Derecho Administrativo y otras al Derecho Privado.

En atención al ordenamiento que lo establece, es decir que los recursos administrativos pueden establecerse en una ley formal y materialmente creada o en un reglamento siempre y cuando en este último supuesto el reglamento no sea de ejecución.

En atención a su naturaleza el recurso administrativo se clasifica en obligatorio u optativo, o sea cuando en el primer caso el particular debe agotarlo forzosamente antes de acudir a otra instancia o quede a su libre criterio el agotarlo en el segundo caso.

En atención a nuestra legislación federal se pueden dividir a los recursos administrativos en los existentes en ordenamientos administrativos y los existentes en ordenamientos tributarios, de donde estos últimos se subclasifican en especiales y generales. Los primeros se encuentran consignados en ordenamientos tributarios que tienen el carácter de especiales como es el caso de la Ley Aduanera y son generales cuando se encuentran previstos en un ordenamiento tributario que se aplica supletoriamente en todo lo no previsto por los ordenamientos tributarios especiales como es el caso de los contemplados en el Código Fiscal de la Federación.

### V.3. ELEMENTOS ESENCIALES

Así pues, por lo general los actos administrativos van encaminados a dar a conocer las decisiones sobre hechos u omisiones derivados de las gestiones o simples relaciones entre los particulares y las autoridades; pero es necesario que las mismas reúnan ciertas características para poder ser impugnadas a través de los recursos administrativos, identificándose como elementos esenciales de este medio de defensa, el hecho de que la tramitación del mismo requiere la instancia del particular que ponga en movimiento el aparato administrativo de revisión, puesto que la autoridad por sí sola no puede tramitarlo, ya que en caso de que lo hiciera, estaríamos en presencia, no de un recurso, si no del ejercicio de uno de los poderes que implica la relación jerárquica: el poder de revisión de los actos de los inferiores jerárquicos, de ahí que si no existe la instancia del particular, no puede tramitarse recurso administrativo alguno.

La existencia de un acto administrativo que sea materia del recurso, es otro de los elementos esenciales del mismo, ya que de no existir resultaría improcedente la instancia del particular. Por otra parte la sola existencia de una resolución administrativa expedida en contra de un particular, no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo si no que además debe reunir ciertas características tales como:

Que sean definitivas, es decir cuando no admita revisión de oficio, cuando la autoridad no pueda por sí modificar su propia resolución.

Que sea personal y concreta, es decir cuando el acto administrativo sea emitido a cargo de determinada persona.

Que cause un agravio, es decir que origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto.

Que conste por escrito, a excepción de la derivada de una negativa ficta.

Que sea nueva, es decir que se refiera a hechos que no han sido consentidos, expresa o tácitamente, o que no han sido materia del recurso administrativo, de juicio o de un recurso especial.

Por último, el que el recurso administrativo esté previsto en ley es decir que la norma legal establezca la vía.

#### **V.4. PRINCIPIOS**

De esta manera la existencia y tramitación de este medio de defensa esta sujeta a una serie de principios que informan su procedimiento, y que de una u otra forma el legislador debe tomar en consideración al establecer los recursos. Estos principios son los siguientes:



El de legalidad objetiva, el cual además de proteger los intereses de los administrados, mantiene el empleo de la legalidad y justicia en el funcionamiento de la Administración.

El de oficialidad, el cual aún y cuando el medio de defensa sólo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no sólo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, consistente en la actuación legal de la administración.

El de la verdad material, el cual se basa en el principio de la justicia, en donde la autoridad al resolver no sólo debe tomar en cuenta lo alegado por el particular sino que debe allegarse de todos los elementos necesarios para tomar una decisión justa.

El de informalidad, consistente en que se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente promueva su medio de defensa y acredite los extremos de su acción, y en el caso de alguna omisión debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso.

El de debido proceso, el cual ya fue estudiado en el apartado correspondiente del presente trabajo, consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, el cual se ha interpretado como una garantía de los gobernados, en el sentido de que el medio de defensa sea tramitado y resuelto por autoridad competente, otorgándose al particular la oportunidad de formular agravios, debiendo analizarse y valorarse estos por la autoridad, permitiéndosele ofrecer y rendir pruebas, dejándose constancia por escrito de todas las actuaciones, con la intención de que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo, dándosele a conocer a los particulares todas las actuaciones administrativas, y sobre todo que se funde y motive debidamente la resolución.

## **CAPITULO VI**

### **EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MATERIA FISCAL**

#### **VI.1 EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN.**

##### **VI.1.1. CONCEPTO**

Nuestra legislación fiscal federal reconoce la existencia de un solo recurso administrativo: el de revocación. El cual podemos identificar como aquella petición que se le hace a la misma autoridad que emitió el acto impugnado a fin de que lo revise nuevamente y en su caso decida modificarlo o dejarlo sin efectos. Pero la autoridad a la cual se recurre puede no modificar ni extinguir el acto es decir puede confirmarlo, dejándolo en sus mismos términos.

En la doctrina y en la práctica éste recurso es denominado de revocación, de revocatoria o de reposición, cuya finalidad consiste en eliminar un acto del mundo jurídico y por consiguiente también los efectos producidos por el mismo, con el objeto de volver a la situación jurídica anterior. Por tanto es necesario un nuevo y distinto acto volitivo dirigido a la eliminación de los efectos del acto de volición anterior. Tendrá autonomía propia, formal y sustancial y produce efectos jurídicos por sí solo como acto administrativo.

El Código Fiscal de la Federación contempla dicho medio de defensa a efecto de proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes, el cual siempre debe hacerse valer a petición de parte afectada.

##### **VI.1.2. REQUISITOS DE PROCEDENCIA**

En el artículo 117 en sus fracciones I y II del Código Tributario se encuentra previsto el recurso de revocación al que puede acudir el contribuyente en contra de los actos

administrativos dictados en materia fiscal federal que constituyen una resolución definitiva que en ejercicio de facultades determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, clasificándose las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización sobre cheques no pagados son considerados accesorios de las contribuciones y por último los aprovechamientos que se identifican como aquellos ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

También se puede hacer valer dicho recurso contra aquellas que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, ya que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales

Igualmente en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras así como cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas que se refieran a aclaraciones por omisión de pago de declaraciones, avisos o informes, las que resulten favorables a un particular y solo puedan ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio promovido por la propia autoridad fiscal y las que determinen multas por infracción a las disposiciones fiscales.

Cabe hacer mención que las resoluciones dictadas por autoridades fiscales federales descritas en párrafos anteriores deberán ser definitivas, entendiéndose por definitividad el hecho de que la resolución en cuestión no admita revisión de oficio, o no pueda por sí modificar su propia resolución la autoridad que la emitió.

Por otra parte también procederá en contra de aquellos actos de autoridades fiscales federales que 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 autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización por enterar una contribución con un cheque no pagado por cualquier causa por el banco contra el cual se giró.

Al efecto se aclara que el recurso se puede hacer valer contra actos del procedimiento administrativo de ejecución llevado a cabo respecto de un crédito fiscal, ya sea que se origine de una contribución, de aprovechamientos o de sus accesorios incluso los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den el carácter de créditos fiscales.

Si se alega por el recurrente que el crédito fiscal se ha extinguido o que su monto real es inferior al exigido, dichos alegatos solo se pueden referir en esencia a que dicho crédito se encuentra prescrito, que fue cubierto total o parcialmente por pago, compensación, o bien que fue condonado, así como discutirse la legalidad de los accesorios de la contribución determinados por la oficina ejecutora, la procedencia del cobro de los gastos de ejecución y de la indemnización por un cheque no pagado.

Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que el mismo no se ajustó a la ley. Esto se refiere tanto a las resoluciones que se dicten en relación con el procedimiento administrativo de ejecución, como a los actos llevados a cabo en dicho procedimiento, siempre que se alegue que los mismos no se apegan a las disposiciones que regulan el procedimiento.

El procedimiento administrativo de ejecución recibe el nombre de administrativo, ya que lo realiza una autoridad de ese carácter y tiene como finalidad el allegarse del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal, no satisfecho voluntariamente por el deudor de

dicho crédito, prescindiendo de la voluntad de éste, o aún en contra de su voluntad y es ejecutivo porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución, para convertirlos en dinero, que es el objeto de la pretensión de la administración, en este caso el título ejecutivo en el que se atribuye el derecho a la administración fiscal para legitimar la ejecución forzosa, está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado.

En otras palabras el procedimiento de ejecución presupone la invasión por parte de la autoridad ejecutora de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción o sustracción de su patrimonio, de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.

Contra aquellos que afecten el interés jurídico de terceros, es decir cuando el tercero dice ser propietario o titular de los bienes o derechos sobre los cuales se ha practicado el embargo en el procedimiento administrativo de ejecución y por lo mismo pide se levante el embargo, o el tercero afirme tener un crédito preferente a aquellos a los cuales se pretende aplicar el producto del remate o subasta o respecto de los cuales se llevó a cabo la adjudicación, es decir se debe hacer valer la titularidad o propiedad de los bienes o derechos embargados, o sobre la preferencia del crédito del opositor sobre los demás créditos existentes en contra de la persona contra la cual se llevó a cabo la ejecución.

Y por último contra aquellos que determinen el valor de los bienes embargados. Al respecto se debe mencionar que entre estos actos se encuentran comprendidos aquellos por los cuales la autoridad ejecutora acepte el avalúo de los bienes o negociaciones embargados en el procedimiento administrativo de ejecución practicado por el perito nombrado por la autoridad ejecutora, y sobre cuyo valor se deba llevar a cabo el remate, la venta fuera de subasta o la adjudicación de dichos bienes o negociaciones no quedando comprendidos los actos por los cuales la autoridad apruebe el avalúo practicado por un perito tercero valuador.

Al respecto cabe mencionar que cuando el contribuyente interponga su recurso de revocación en contra de un acto emitido por autoridad fiscal, distinto de los que contempla el artículo 117 en sus fracciones I y II del Código Fiscal de la Federación, es decir invocando como acto impugnado, uno que no constituya resolución definitiva dictada por autoridad fiscal federal o que no corresponda a aquellos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución de los analizados en párrafos anteriores, dicho medio de defensa se desechará por improcedente por la autoridad competente para resolver, misma que más adelante precisaremos, en términos del precepto legal citado en último término, toda vez que el acto que se impugna no se adecuaría a ninguna de las hipótesis normativas que marca dicho artículo.

Por otra parte el contribuyente tampoco podrá hacer valer su recurso en contra de aquellos actos que no afecten su interés jurídico, es decir se considera que un acto jurídico no afecta el interés jurídico de una persona, cuando el mismo va dirigido a otra persona distinta del recurrente, o en caso de que se trate de una resolución que aún no es definitiva.

Tampoco será procedente cuando se trate de resoluciones dictadas en un recurso o en cumplimiento de las mismas o de sentencias de algún órgano jurisdiccional. Al efecto se establece que contra las resoluciones en cuestión, sólo resulta procedente la interposición del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los dos primeros casos citados, y del recurso de queja o del juicio de nulidad según sea el caso, tratándose de resoluciones que se emitan en cumplimiento de sentencia dictada por órganos jurisdiccionales.

Tampoco podrá hacer valer el recurso de revocación cuando se trate de resoluciones que hubieran sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación, con anterioridad a la interposición del recurso; es decir si el contribuyente ha hecho valer su derecho de acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación en juicio de nulidad, no podrá interponer recurso de revocación con posterioridad respecto de la misma resolución impugnada.

Cuando el contribuyente haya consentido la resolución o el acto que le causa perjuicio tampoco podrá invocar el medio de defensa en comento. Entendiéndose que existe consentimiento cuando se hubiera promovido el recurso después de transcurrido el plazo legal que para su interposición establece el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, es de señalarse también que el pago o cumplimiento de una obligación fiscal, no implica consentimiento respecto de la misma, si dentro de los plazos legales se interpone el recurso contra la resolución determinante del crédito fiscal

No se podrá promover tratándose también de actos que sean conexos a otro que hubiera sido impugnado con anterioridad a la interposición del recurso, por medio de algún recurso administrativo distinto de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, o por medio de juicio ante un órgano jurisdiccional.

Cuando no se amplíe el recurso o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de actos administrativos, que se le den a conocer por la autoridad fiscal al recurrente en virtud de que el mismo al interponer el recurso hubiera negado conocer el acto, tampoco se podrá promover.

Y por último cuando el acto administrativo a impugnar ya fue revocado por la autoridad, considerándose que en este caso ya no hay materia de impugnación.

Como ya se mencionó en los casos anteriores, el promovente no podrá interponer el recurso administrativo de revocación, puesto que los mismos constituyen causales de improcedencia, ya que si el contribuyente se ubica en las hipótesis planteadas, y aún así interpone recurso, la autoridad competente desechará por improcedente el medio de defensa aludido en términos del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

Como requisito de procedencia también podemos mencionar que la interposición del recurso de revocación en contra de las resoluciones definitivas así como de los actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución por autoridades fiscales federales,

será optativa para el contribuyente antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, es decir no será de agotamiento forzoso como requisito para interponer el juicio al que se hace referencia; ni aún tratándose de los actos emitidos por autoridad aduanera, ya que en la legislación de la materia anterior a la que rige actualmente, si se establecía el agotamiento forzoso del recurso de revocación, en términos del artículo 142 de la ley Aduanera.

Asimismo el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación establece una excepción a la opción en la interposición del medio de defensa en estudio, ya que tratándose de resoluciones definitivas que sean conexas de otras contra las cuales se hubiese promovido recurso administrativo de revocación que se encuentre pendiente de resolución, es decir que sea antecedente o consecuencia de una u otra resolución que hubiera sido impugnadas a través del recurso aludido, deberá elegir la misma vía si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuencia de otro; a excepción de las resoluciones dictadas en cumplimiento a las emitidas en recurso de revocación, ya que en este caso éstas se consideran definitivas.

También como requisito de procedencia, el escrito de interposición del recurso de revocación deberá presentarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación. Las notificaciones en materia fiscal surten efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, de conformidad con el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación.

Posteriormente analizaremos de una manera detallada los términos para la interposición del medio de defensa legal al que nos referimos, por constituir tal requisito de procedencia la base para el desarrollo del presente trabajo de investigación.



### **VI.1.3. AUTORIDADES COMPETENTES PARA TRAMITAR Y RESOLVER EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION**

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado con base en las siguientes reglas:

Quando el recurrente tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad emisora del acto combatido, el escrito de interposición del recurso se podrá presentar en la oficina de la autoridad fiscal más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad emisora por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se realice desde la población en que reside el recurrente. En estos casos, se considerará como fecha de presentación del recurso la del día en que se deposite en la oficina de correos, si el recurrente tiene su domicilio fiscal en la misma población en la que reside la autoridad emisora de la resolución impugnada o bien teniéndolo en población distinta, hace el envío por correo ordinario o desde una población distinta en la que tenga su domicilio fiscal, se tendrá como fecha de presentación, aquella en que el escrito de interposición sea recibido por la autoridad a la que va dirigido, atendiendo para ello, la fecha que aparezca en el sello de recibido por la oficialía de partes.

Asimismo, si el recurrente interpone su recurso, depositando su escrito en los módulos de atención fiscal o de recepción de trámites fiscales (buzón fiscal), de las Administraciones Locales de Recaudación, se considerará como fecha de interposición del recurso, el día en que el escrito haya sido depositado en los módulos señalados.

En virtud de lo anterior, podemos señalar que si bien es cierto el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, establece que el recurso de revocación se deberá interponer ante la autoridad que emitió el acto, en la practica ello no sucede así, toda vez que tomando en consideración que de conformidad con lo que establece el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las autoridades que se encuentran facultadas para

determinar contribuciones o accesorios de las mismas son las Administraciones Locales de Recaudación por errores aritméticos en las declaraciones y multas por infracciones a las disposiciones fiscales, las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal para determinar los impuestos y sus accesorios de carácter federal, así como aplicar las cuotas compensatorias y determinar en cantidad líquida el monto correspondiente, así como determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios e imponer las sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, así como las que procedan por la omisión total o parcial en el pago de las aportaciones de seguridad social y en el entero de los descuentos correspondientes; así como de las Aduanas al determinar contribuciones y multas por infracciones a las disposiciones en la materia de su competencia; al emitir estas autoridades un acto de los señalados, si el contribuyente desea inconformarse respecto de dicha resolución, en estricto apego al precepto legal aludido, lo debería presentar ante éstas autoridades.

Sin embargo como ya mencionamos, en la practica no sucede de esa manera, toda vez que el propio Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público señala cuales son las autoridades competentes para tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación.

El recurso de revocación se puede hacer valer ante las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, unidades administrativas estas, que de conformidad con lo que señala el artículo 95 apartado "C", fracción V y 106 fracción I, inciso c) del vigente Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de septiembre de 1996, es la autoridad competente para conocer en materia de recursos administrativos, el cual procederá cuando se interponga en contra de actos o procedimientos substanciados por las Administraciones Local de Auditoría Fiscal, de Recaudación, la propia Administración Local Jurídica de Ingresos o las Autoridades Aduaneras, que se encuentren dentro de la misma circunscripción territorial de la Administración Local Jurídica de Ingresos que ha de resolver, o bien, en contra de los actos realizados por las

entidades federativas en materia de ingresos coordinados, respecto a contribuyentes que tengan su domicilio fiscal dentro de la circunscripción territorial de la Administración Local Jurídica de Ingresos.

Por lo que hace a los actos o procedimientos emitidos por autoridades cuya sede se encuentre en otra circunscripción territorial, o respecto a contribuyentes domiciliados en otra circunscripción territorial, se remitirán a la Administración Local Jurídica de Ingresos de dicha circunscripción y si son actos o procedimientos efectuados por autoridad distinta de las anteriores, no será competencia de las mismas.

La excepción a la competencia para resolver el recurso administrativo de revocación de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, se establece en el artículo 95 Apartado "D", del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual señala que no serán competentes respecto a las entidades y sujetos siguientes:

- La Federación, los Estados Extranjeros y los Organismos Internacionales.
- Los Estados de la República y el Distrito Federal
- Los Organismos Descentralizados y las empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación, sujetos a control presupuestal, siempre que se encuentren específicamente listados en el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación.
- Los partidos y asociaciones políticos legalmente reconocidos.
- Las instituciones de crédito y los organismos auxiliares de crédito, las casas de cambio, las instituciones para el depósito de valores, de seguros y de fianzas, así como las sociedades de inversión, las bolsas de valores y las casas de bolsa y las asociaciones u organismos que las agrupan.
- Las sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios.
- Las sociedades mercantiles que cuenten con la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para operar como controladoras y las controladas.
- Cualquier entidad o intermediario financiero diversos de los antes mencionados.

- Los residentes en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, así como los servidores públicos cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero, en el año de calendario, por más de ciento ochenta y tres días naturales, ya sean consecutivos o no.
- Las sociedades mercantiles que cuenten con autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para consolidar sus resultados fiscales con las instituciones de crédito o casas de bolsa, las operadoras de sociedades de inversión, las sociedades controladoras de grupos financieros.

En el artículo 58 fracción V del Reglamento en comento, se previene que el trámite y resolución de los recursos interpuestos por los sujetos anteriormente señalados, será competencia de la Administración General Jurídica de Ingresos a través de la Administración Especial Jurídica de Ingresos, autoridades estas que no son materia de estudio en el presente trabajo.

Por lo que se refiere a la competencia de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, de la cual nos ocuparemos principalmente, ya que el recurso de revocación que se interpone ante esta autoridad, es el que tomamos como punto de partida del presente trabajo de investigación, al presentarse la situación que se plantea, en el sentido de que el contribuyente interponga su recurso de revocación ante la autoridad que emitió el acto que señala como impugnado, refiriéndonos específicamente a las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal o Aduanas, en términos del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación éstas últimas lo tendrán que turnar a la autoridad competente para resolverlo, es decir ante la Administración Local Jurídica de Ingresos que corresponda.

Ahora bien, por último cabe precisar que cuando la autoridad ante la que se presentó el escrito de interposición del recurso carezca de competencia material o por territorio para resolver el medio de defensa del interesado, o cuando la Administración General Jurídica de Ingresos, así lo hubiera determinado mediante algún criterio normativo, deberá turnarse el recurso administrativo con fundamento en el Reglamento Interior de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, a quien sea competente para conocer del mismo, enviar copia del oficio de remisión al contribuyente o interesado para su conocimiento a fin de que continúe su gestión ante la autoridad correspondiente

#### VI.1.4. FORMALIDADES

La Naturaleza jurídica del recurso administrativo de revocación, que es precisamente la de otorgarle al particular la oportunidad de acudir ante la autoridad administrativa con el objeto de solicitar de la misma la revisión del acto que ocasionó un perjuicio en su esfera jurídica, no permite a dicho recurso sujetarse a las mismas formalidades o tecnicismos propios de los medios de defensa que se hacen valer ante un tribunal de carácter judicial, sino que deben darse el máximo de facilidades para que el particular pueda acudir en inconformidad ante la misma administración y por otra parte que los requisitos que se exijan sean mínimos para permitir que se satisfagan sin un rigorismo extremo.

Para iniciar el estudio de los requisitos de admisión que debe revestir el recurso administrativo de revocación para su admisión, Emilio Margain Manautou en su obra "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano", establece una clasificación en requisitos esenciales y formales considerando como requisitos esenciales para la admisión del recurso administrativo de revocación aquellos que "deben estar consignados en el ordenamiento legal y su incumplimiento por parte del reclamante dará origen a que se tenga por no presentada la inconformidad, en cambio los requisitos formales son aquellos que aún cuando no se satisfagan por el interesado no traen consigo el desechamiento de la inconformidad, pero sí pueden ocasionar que la resolución administrativa que recaiga sea desfavorable a sus intereses por no haber estado la autoridad revisora en condiciones de analizar debidamente el problema."<sup>(9)</sup>

---

<sup>(9)</sup> MARGAIN MANAUTOU EMILIO. Op. Cit. pág. 184.

Así pues partiendo de la clasificación anterior, encontramos que los requisitos esenciales del recurso administrativo de revocación, son los siguientes:

- Deberá presentarse por escrito dentro del término legal para tal efecto de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación. Requisito éste que con posterioridad se analizará de una forma detallada, por ser la base del presente trabajo de investigación.

- En términos del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, el recurso deberá satisfacer los requisitos a que se refiere el artículo 18 del citado ordenamiento legal, por lo que además de contener la firma del recurrente o de la persona que legalmente lo represente, también deberá:

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 a doce o trece posiciones, según se trate de persona moral o física, que le correspondió al recurrente 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.

En relación con la fracción I del numeral en análisis, es menester mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha aprobado la forma Oficial HRR-1, a fin de que los particulares la utilicen para la interposición del recurso administrativo de revocación, sin que la utilización de tal forma oficial sea de carácter obligatorio, por lo que los recurrentes lo podrán presentar mediante escrito libre que elaboren, siempre y cuando se cumplan con los requisitos en comento, al igual que los requisitos señalados en el propio artículo 122 del Código Tributario, los cuales según la clasificación de Emilio Margain Manautou corresponden a los requisitos formales, tales como:

I.- La resolución o el acto que se impugna. Consiste en mencionar el número de oficio en el cual consta el acto impugnado, fecha de expedición y autoridad que lo emitió, así como la fecha en que en su caso le hubiere sido notificado.

II.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.

En el presente punto resulta oportuno mencionar que un agravio consiste en la manifestación que haga el recurrente del razonamiento o alegato por el cual considera que la resolución impugnada es violatoria, ya sea de alguna o algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación o de la ley específica en la cual se apoyó la autoridad para emitir el acto o resolución impugnada, o porque se considera que la autoridad dejó de aplicar alguna disposición fiscal, no siendo suficiente para considerar como expresión de agravios, el señalamiento concreto de que la resolución viola determinada disposición fiscal, o simplemente de que se causa agravio con el acto impugnado, sino que es necesario expresar en qué consiste dicha violación, el porqué se está causando un agravio con la resolución, los motivos por los cuales la autoridad emisora aplicó indebidamente una disposición fiscal u omitió la aplicación de determinado precepto. El señalamiento de que la resolución carece de motivación o fundamentación, debe considerarse como la expresión de un agravio, al hacer el señalamiento de la parte de dicha resolución en que se omiten los requisitos referidos, mismo que deberá, en su caso, ser desvirtuado al resolverse el recurso.

III.- El señalamiento de las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Por otra parte, a los requisitos señalados con anterioridad podemos añadir los considerados por Emilio Margain Manautou como requisitos formales siendo los siguientes:

a) Que el escrito de inconformidad sea claro es decir que permita a la autoridad entender claramente lo que se manifiesta,

b) Que el escrito no sea irregular, esto es que consigne los elementos siguientes:

1. Señalamiento de la autoridad responsable: quien emitió la resolución que se impugna;

2. Qué es lo que se impugna: la cita de la resolución que se reclama;
3. Exposición de los antecedentes que culminaron con la emisión de la resolución: la relación de hechos.
4. Que se funde la pretensión: la cita del derecho que apoya la reclamación, y
5. Ofrecimiento de las pruebas que demuestren la ilegalidad de la resolución, salvo que se trate de un punto de derecho.

De no exponerse correctamente estos elementos, puede dar origen a que la autoridad revisora confirme la resolución impugnada, por falta de elementos para juzgarla.

Cabe hacer mención que si el recurrente omite señalar alguno de los requisitos a que se refiere el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, es decir cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad que sea competente para resolver el recurso administrativo de revocación, requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique el oficio solicitándole el requisito omitido, cumpla con tal situación, apercibiéndolo que si dentro del plazo señalado no se expresan los agravios que le cause la resolución o el acto administrativo impugnado la autoridad fiscal desechará el medio de defensa intentado, por otra parte si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso y por último si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o el ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente.

Si las pruebas que ofrezca el recurrente se acompañan al escrito de interposición, pero no se especifican en él, o no se relacionan con los hechos que con ellas se pretenda probar, la autoridad no procederá a desecharlas sino que deberá analizarlas y valorarlas en su caso al dictar la resolución que corresponda.

Si el particular afectado por alguna resolución o acto emitido por autoridad fiscal, no cumple con los requisitos a que se refiere el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación,



los cuales quedaron precisados en párrafos anteriores, la autoridad competente para conocer del recurso administrativo de revocación interpuesto, requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días hábiles cumpla con el requisito omitido, siempre que no concurran otras causales de improcedencia. Ahora bien, en el supuesto de que el recurrente no subsane la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada.

Aunados a los requisitos formales ya estudiados anteriormente, analizaremos ahora otros requisitos de carácter esencial que el contribuyente deberá satisfacer para que el medio de defensa que interpone, sea procedente y la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de resolver lo que legalmente corresponda. Esos requisitos a que nos referimos se encuentran contemplados en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación

Así pues, el promovente deberá acompañar a su escrito de interposición del recurso administrativo de revocación los documentos siguientes:

1.- El documento con el cual la persona que firma el escrito de interposición acredite la representación que tiene de la persona a cuyo nombre se interpuso el recurso, cuando ésta última sea persona moral, o la interposición se hubiera hecho por una persona física distinta de quien firma el escrito, o en su caso el documento en el que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.

Respecto a la representación que debe tener la persona que interponga un recurso a nombre de otra, debe señalarse que la misma se acreditará en el caso de Sociedades Mercantiles, Sociedades o Asociaciones Civiles, con el Testimonio Notarial en que obre dicha representación y desde luego en tal documento deberá constar que la persona que ostenta la representación tiene conferidas cuando menos facultades para pleitos y cobranzas, ya sea en general o en forma específica en la materia fiscal o administrativa, o en su caso mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

En relación a las personas físicas, la representación se acreditará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, tal y como lo dispone el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación. En estos casos, 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.

2.- El documento en que conste el acto impugnado el cual se deberá tratar de la resolución definitiva en la que se determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley. las que dicten las autoridades aduaneras y cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, así como también deberá tratarse de los actos de autoridades fiscales federales dictados en el procedimiento administrativo de ejecución.

3.- La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no se dejó la misma, o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo. En el caso de que la notificación se hubiera efectuado por edictos, en el escrito de interposición del recurso se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que se llevó a cabo la misma.

4.- Por último las pruebas documentales que ofrezca de su parte el recurrente, así como el dictamen pericial correspondiente, cuando se ofrezca la prueba pericial.

En este punto es importante resaltar que en el recurso administrativo se admitirán toda clase de pruebas, excepto la testimonial y confesional a cargo de las autoridades mediante absolución de posiciones, no considerándose comprendida en la prohibición señalada, la petición de informes que se haga a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o en los documentos agregados a ellos.

Cuando se habla de toda clase de pruebas, a excepción de la testimonial y confesional, se deben entender las previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, y en cuanto a la petición de informes si bien no se encuentra regulada en el Código Procesal citado, la misma, en caso de ofrecerse, debe ser admitida y desahogada, cuando los hechos sobre los cuales se deban rendir los informes tengan relación con la controversia planteada en el escrito del recurso.

En lo relativo a las pruebas supervenientes, éstas en principio podrán ofrecerse siempre que no se haya dictado resolución del recurso, es decir, hasta antes de que se dicte resolución que ponga fin al recurso, se podrán presentar dichas pruebas. Se debe entender que una prueba es superveniente, cuando el recurrente no la conocía al presentar su respectivo recurso y por ende no estaba en la posibilidad de ofrecerlas al momento de la interposición del recurso, no reuniendo tal característica, aquellas pruebas que por omisión del propio recurrente no las haya acompañado a su escrito de interposición del recurso.

Conforme al tercer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, la confesión expresa del recurrente sobre algún determinado hecho, hacen prueba plena en contra del recurrente. Igualmente hacen prueba plena las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por la autoridad en los documentos que la misma expida en ejercicio de sus funciones que tendrán la naturaleza de documentos públicos, aclarándose que si tales documentos contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, dichos documentos sólo hacen prueba plena de que ante la autoridad que los expidió, se hicieron esas declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado por el particular, pero si se debe considerar que tienen pleno valor probatorio en contra del particular que hizo la declaración o manifestación en cuestión.

La valoración de las demás pruebas quedará a la prudente apreciación de la autoridad encargada de la resolución del recurso. Sin embargo, se considera que para efectuar la valoración de las demás pruebas, las autoridades fiscales deberán tener en cuenta

las reglas que para la valuación de las mismas prevé el Código Federal de Procedimientos Civiles con excepción de lo relativo a la prueba testimonial y confesional.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas por la autoridad, de acuerdo con los hechos sobre los que verse el recurso de que se trate, dichas autoridades adquirieren convicción distinta acerca de los hechos controvertidos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto por el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, ni tampoco a las reglas de valoración previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, debiendo en dicho caso, fundar y motivar razonadamente la evaluación de las pruebas que realicen.

En este tenor, cuando las pruebas documentales ofrecidas por el recurrente, no obren en su poder, si este no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad que deba resolver el recurso de que se trate, requiera el envío de dichas pruebas cuando el mismo sea legalmente posible. Para este efecto, el recurrente en su escrito de interposición, deberá identificar con toda precisión los documentos, señalando el número de oficio o documento de que se trate, fecha de expedición y autoridad que lo expidió, identificación del expediente en que se encuentra. La imposibilidad para obtener las pruebas ofrecidas, se debe demostrar mediante la exhibición de la copia sellada que de la solicitud de la expedición de la copia de dichos documentos, hubiere presentado el recurrente con anterioridad a la interposición del recurso, ante la autoridad que los tenga en su poder.

Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal que deba resolver el recurso interpuesto, a petición del recurrente, recabará las pruebas ofrecidas por éste en su escrito de interposición, que obren

en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el recurrente no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas, por no haberlas tenido a su disposición.

Resulta importante mencionar en tratándose de los requisitos que deberá satisfacer el promovente de conformidad con el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, que los mismos podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren el poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

La anterior situación, establece la obligación de la autoridad competente para conocer del recurso de revocación presentado por el contribuyente afectado por una resolución o acto de carácter administrativo que determine contribuciones o accesorios, o exija el pago de créditos fiscales, de valorar aún en fotocopia simple los documentos a que se refieren las fracciones II y III del precepto legal en análisis, puesto que dicha autoridad debe tomar en consideración que tales documentos son públicos y emitidos por la misma, por lo tanto es evidente que obran en el expediente administrativo abierto a nombre del promovente, en donde la autoridad en caso de dudar de su autenticidad puede efectuar su cotejo. Por otra parte por lo que hace al documento con el que se acredite la personalidad del que firma el recurso tratándose de personas morales, existe ya un registro de representantes legales, en el cual la autoridad fiscal puede corroborar si el que promueve a nombre de la empresa tiene las facultades específicas para ello.

Tratándose de las pruebas ofrecidas y exhibidas, resulta importante que el promovente las acompañe en original, puesto que si son la base primordial de su pretensión, debe crear convicción en la autoridad fiscal, sin embargo en caso de exhibirlas en fotocopia, si la autoridad fiscal tiene indicios de que no existen o son falsos podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que hace alusión el artículo 123 del Código Tributario Federal, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los exhiba dentro del término de cinco días, para lo cual, la autoridad que conozca del recurso interpuesto deberá formular oficio de requerimiento al recurrente señalándole la omisión en que incurrió. Si el promovente no los presenta dentro del plazo otorgado y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones de la I a la III, es decir tratándose del documento con el cual se acredite la personalidad del promovente, el acto impugnado y su respectiva constancia de notificación, la autoridad fiscal hará efectivo el apercibimiento señalado en el oficio de requerimiento y tendrá por no interpuesto el medio de defensa. Si se trata de la documentación relativa a la fracción IV, en lo concerniente a las pruebas documentales se tendrán las mismas por no ofrecidas.

#### **VI.1.5 TERMINO PARA SU PRESENTACION**

De conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación el recurso administrativo de revocación deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto, tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Cabe mencionar, que la excepción a la regla establecida en el artículo anterior, se configura en tratándose de la negativa ficta, en la cual al hacerse valer por parte de los promoventes, no estarán obligados a cumplir con el requisito que establece el artículo 123 fracción III del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de acompañar a su escrito de interposición del recurso la constancia de notificación del acto impugnado, puesto que en el caso que se plantea, el acto impugnado aún no se ha emitido o notificado legalmente al contribuyente dentro del plazo legal con que cuentan las autoridades fiscales, para dar contestación a alguna petición formulada por los particulares, como por ejemplo solicitudes de devolución de impuestos, consultas, autorizaciones, desahogo de algún procedimiento como resultado de las facultades de comprobación, casos en los cuales el particular

considerará que su petición se ha contestado en sentido negativo una vez transcurrido el plazo legal con que contaba la autoridad fiscal para contestarle, en cuyo caso podrá hacer valer la negativa ficta en recurso de revocación respecto de la resolución que se considera le ha sido resuelta en sentido negativo inconformándose respecto a ella.

Las notificaciones surtirán sus efectos al día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique, en la práctica siempre deberá entregarse el original con firma autógrafa del funcionario que la emite al contribuyente a quien se dirige el mismo. Cuando la notificación la hagan de manera personal las autoridades fiscales, deberá levantarse acta en la que se señale la fecha en que se desahoga, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entiende la diligencia, debiendo asentar de manera pormenorizada todos los hechos que en la misma concurren, tales como si precedió citatorio, si se niega a firmar quien recibe, la identificación del destinatario entre otras.

El plazo para la interposición del recurso administrativo de revocación a que alude el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, no será aplicable cuando el promovente argumente que en tratándose de actos emitidos en el procedimiento administrativo de ejecución, no se hayan ajustado a la ley, es decir cuando el acto impugnado se ubique en la hipótesis normativa que establece el artículo 117 fracción II inciso b) del ordenamiento legal citado, en cuyo caso las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier momento hasta antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda; situación la anterior que también se presenta en el caso de la oposición de tercero, es decir cuando un tercero afirme ser propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer su derecho como titular de los mismos a través del recurso de revocación, en cualquier tiempo hasta antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal. Por último también cuando un tercero afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los créditos fiscales de la federación, promoviendo su medio de

defensa en cualquier momento hasta antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal de la federación.

Cuando el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la determinación del valor de los bienes embargados, que realice el perito valuador designado por la autoridad, podrán hacer valer el recurso de revocación ubicándose en la fracción II inciso d) del artículo 117 del Código Tributario Federal, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del avalúo practicado, debiendo designar en el escrito de interposición del recurso perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el reglamento del Código en comento o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El recurso que se haga valer contra la determinación del avalúo hecho por el perito de la autoridad fiscal, únicamente se podrá discutir sobre la veracidad del valor fijado como base para la enajenación, el procedimiento seguido para la determinación de dicho valor, o el incumplimiento de los requisitos legales que debió reunir el perito que llevó a cabo el avalúo.

Lo previsto en párrafos anteriores no será aplicable cuando se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o cuando se esté impugnando la notificación del acto administrativo impugnado, argumentando que la misma no existió o que fue ilegal cuando se encuentre en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, en cuyo caso 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 a la diligencia de embargo.

Si retomamos lo precisado en el párrafo anterior en el sentido de que el plazo para interponer el recurso administrativo de revocación, se deberá computar a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo, cuando el promovente considere que no hubo notificación del acto administrativo, siempre que se trate de actos recurribles, que dieron origen al crédito fiscal o que la misma fue ilegal al no observarse las formalidades que para



el efecto se establecen en los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, de conformidad con lo previsto en el diverso numeral 129 del ordenamiento legal en cita, el medio de defensa a que nos referimos versará sobre las siguientes reglas:

Si el recurrente afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante el recurso administrativo de revocación, en el que manifestará la fecha en que tuvo conocimiento del acto impugnado. En esta caso, los agravios que se formulen contra la notificación, así como contra la validez del acto administrativo, deberán expresarse conjuntamente con los agravios de fondo en el escrito de interposición del recurso de que se trate. Al efecto la autoridad fiscal competente que conozca del recurso, estudiará los agravios expresados contra la notificación previamente al estudio de los agravios en contra del acto administrativo.

Si se resuelve por la autoridad que no hubo notificación o que fue ilegal, se tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo, y si esta fecha implica que el recurso se interpuso en tiempo, entonces la autoridad procederá al estudio de los agravios en contra de la resolución o del acto administrativo.

En el caso de que la autoridad al estudiar los agravios en contra de la notificación, una vez analizadas las constancias que obran en el expediente administrativo abierto y además de requerir a la autoridad notificadora el envío de las actas de notificación que para el efecto se hayan levantado, encontrara que la notificación si se realizó y que además fue legal, tendrá que hacer el cómputo respectivo a fin de determinar si el recurso fue interpuesto en tiempo, pues si resulta extemporáneo, lo deberá declarar improcedente, en caso contrario lo admitirá para su trámite, si es que no se presenta alguna otra causa de improcedencia.

Si el particular niega conocer el acto administrativo y manifiesta tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo de revocación ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto, la autoridad le dará a conocer el acto junto con

la notificación que del mismo se hubiera practicado, para ello el particular señalará en su escrito de interposición del recurso, el domicilio en el que se le debe dar a conocer el acto y su notificación, así como el nombre de la persona que, en su caso, se faculte para ello. En el supuesto de que el recurrente no señale domicilio a fin de que se haga la notificación correspondiente, la autoridad dará a conocer el acto y la notificación que del mismo se hubiera hecho con anterioridad, mediante la fijación de las copias mencionadas en los estrados colocados en las oficinas de dicha autoridad.

En el caso anterior, el promovente tendrá un plazo de cuarenta y cinco días hábiles a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso interpuesto, impugnando el acto y la notificación que el recurrente manifestó no conocer o sólo la notificación.

Si el escrito de ampliación del recurso interpuesto después de que la autoridad le dio a conocer el acto, se hubiera presentado después de transcurrido el plazo de 45 días contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación del acto que la autoridad hubiera hecho en los términos del artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación, o cuando la autoridad declare que la notificación original del acto fue legalmente realizada, el escrito de ampliación del recurso se desechará por improcedente, desechándose también cuando no se hubiera señalado el acto impugnado, con fundamento en la fracción I del artículo 122 del ordenamiento aludido, y si en su recurso el promovente hizo valer agravios "ad-cautelam" en contra del acto que desconocía, se le tendrá por no interpuesto, con fundamento en el artículo 123 fracción II y último párrafo de dicho precepto del Código citado, en virtud de no haber acompañado a su recurso inicial el documento en que conste el acto impugnado.

La autoridad que conozca del recurso estudiará previamente los agravios hechos valer en contra de la notificación que el recurrente dijo desconocer, y si se resuelve por la autoridad de que la notificación practicada con anterioridad es legal, se hará el computo a efecto de determinar si el escrito de ampliación del recurso fue interpuesto en tiempo y si

no es así, se desechará por extemporáneo en términos del artículo 124 fracción IV del Código Tributario Federal.

En el caso de que la autoridad resuelva que la notificación realizada con anterioridad es ilegal, entonces la autoridad tendrá como fecha de la notificación, el día en que conforme al artículo 129 fracción II del Código Fiscal de la Federación, se dio a conocer al recurrente el acto administrativo, procediendo la autoridad al estudio de los agravios que se hicieron valer en contra del acto administrativo en la ampliación del recurso, siempre que el escrito de ampliación se hubiera interpuesto oportunamente.

Si el promovente sólo recurrió la notificación en la ampliación del recurso y no el acto administrativo en términos del párrafo segundo de la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, y se resuelve por la autoridad que la notificación realizada con anterioridad fue legal, la autoridad hará constar el término de que dispuso el promovente para interponer su recurso, el cual se computará desde la fecha en que se realizó la primera notificación del acto administrativo y que fue declarada legal, por lo que es este supuesto, por haber transcurrido el término de 45 días hábiles para interponer su recurso en contra de la resolución o del acto administrativo, es decir por sólo haberlo hecho en contra de la notificación, esto significa que ha consentido el acto administrativo y el recurso se le declarará improcedente con fundamento en la fracción IV del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación.

Si el recurrente no amplió su recurso dentro del término de 45 días hábiles, se desechará por improcedente con fundamento en la fracción IV del artículo 124 del Código Tributario Federal.

## **VI.2. CRITICA Y PROPUESTA DE SOLUCION**

En el capítulo anterior dejamos debidamente precisados los requisitos de procedencia del recurso administrativo de revocación, siendo objeto de un minucioso

estudio el relativo al término para la interposición del mismo, con todas y cada una de las excepciones que se presentan, por lo que partiendo de esas bases consideramos lo siguiente:

En la práctica fiscal a partir de la reforma que sufrió el Código Fiscal de la Federación al capítulo relativo al recurso administrativo de revocación en el año de 1996, en el sentido de unificar el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución al recurso de revocación, se hace evidente el hecho de que en dichas reformas existe una tendencia marcada del legislador a otorgarle seguridad jurídica al contribuyente respecto al medio de defensa interpuesto en la instancia administrativa, ya que pretende facilitarle la interposición del mismo, al reunir todos los requisitos formales y de procedencia que identificaban al recurso interpuesto en contra de los actos que tuvieran como objeto el desahogar el procedimiento económico coactivo a los específicamente creados para el recurso de revocación, naciendo así un sólo medio de defensa que contempla la situación de que a través de él se podrán impugnar tanto la determinación de un crédito fiscal como su exigencia a través de un procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo, lo que en esencia aparenta ser una buena intención del legislador para darle el debido carácter de informalidad al recurso administrativo de revocación, y de esa manera evitarle al contribuyente la necesidad de acudir ante otra instancia en la que tenga que agotar todo un procedimiento judicial, en la práctica resulta ser totalmente lo contrario, puesto que dichas reformas lo único que han traído consigo es sembrar la confusión entre un grupo de contribuyentes que dada su situación económica no cuentan con los medios para poder contratar los servicios profesionales de un abogado que con su conocimiento especializado, les permita hacer frente con el medio de defensa legal procedente a una resolución que determine un crédito fiscal o que en su caso lo haga exigible.

Principalmente la problemática planteada en el párrafo anterior, se presenta al abocarnos al trámite y resolución de los recursos administrativos de revocación que se interponen ante las Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan, toda vez que

en muchas ocasiones encontramos que los contribuyentes interponen su recurso de revocación en contra de los actos que hacen exigible un crédito fiscal, es decir en contra de aquellos actos que tienen por objeto el requerir de pago un crédito fiscal así como sus accesorios legales, siendo la expresión de sus agravios tendientes a desvirtuar la legalidad de la resolución determinante del crédito cuando la misma en muchas ocasiones ya se encuentra consentida.

Lo anterior, ocurre toda vez que al haberse conjuntado en la legislación fiscal actual, tanto los actos en contra de los cuales procedía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, a las resoluciones definitivas en contra de las cuales procede el recurso de revocación, en un sólo medio de defensa y artículo, que es el relativo al 117 en sus fracciones I y II de nuestro Código Fiscal de la Federación, ha creado confusión a los contribuyentes respecto al término para su interposición, es decir que si partimos del análisis del artículo 121 del ordenamiento legal en cita, observamos que el mismo establece que:

*"El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación..."*

Con excepción de los casos que ya precisamos en el apartado relativo; en apariencia parece claro el hecho de que dependiendo del acto impugnado, o sea si estamos en presencia de la emisión de una resolución determinante de créditos fiscales o ante la ejecución de un acto, deberá hacerse el cómputo del término respectivo para la interposición del recurso de revocación, sin embargo hemos observado que la interpretación de algunos contribuyentes al artículo 117 fracciones I y II en relación con el diverso 121 del Código Tributario se hace en forma conjunta, esto es que no existe limitante para que se pueda controvertir la legalidad de la resolución que determina un crédito fiscal, cuando el mismo se encuentra ya en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución.

También se creó incertidumbre en los contribuyentes respecto de la procedencia de la determinación del crédito fiscal en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, en virtud de que conforme al Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1995, específicamente en lo relativo al artículo 126 de dicho ordenamiento, se establecía que "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.", dispositivo legal este, que contemplaba una limitante expresa en cuanto a la situación que planteamos, toda vez que por una parte se preveía la existencia de un medio de defensa específico que procedía en contra de los actos emitidos en el procedimiento económico coactivo con todos y cada uno de sus requisitos de validez y por otra dejaba debidamente precisado el hecho de que no era procedente el interponer el recurso en cuestión manifestando agravios tendientes a desvirtuar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, puesto que si en el caso concreto se daba el supuesto de que al contribuyente se le requería el pago de un crédito fiscal determinado a su cargo mediante una resolución, era por el hecho de que el mismo había adquirido su firmeza, es decir que había transcurrido el término de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que hubiera surtido efectos la notificación del acto administrativo que lo determinaba para hacer valer el medio de defensa procedente en su momento.

Ahora bien, en el Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1996, el precepto legal analizado en el párrafo anterior sufrió una modificación sustancial en su contenido, al quedar precisamente suprimida la hipótesis normativa que establecía la prohibición de impugnar la determinación del crédito fiscal en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, para quedar únicamente de la siguiente manera: "El recurso de revocación no procederá contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros". De lo anterior se desprende que si el legislador consideró pertinente no hacer alusión a la situación planteada en el presente párrafo, lógicamente es por el hecho de que tal prohibición se establecía en lo relativo a los requisitos de procedencia del recurso de oposición al procedimiento

administrativo de ejecución, por lo que al desaparecer éste, aunque sólo en cuanto a su denominación, se pensó en que no era necesario hacer tal aclaración.

Así pues, la modificación al Código Fiscal de la Federación en su artículo 126 analizada en el párrafo anterior, también nos llevó a establecer que ello creó confusión a los contribuyentes al momento de interponer el recurso de revocación en contra de un acto de los señalados en la fracción II del artículo 117 del ordenamiento legal en cita, cuando en su momento procesal oportuno no impugnaron la resolución determinante del crédito fiscal que se les estaba requiriendo de pago, pues al ya no existir la condicionante a que nos hemos hecho referencia, prevista en el Código vigente en 1995, el criterio que prevaleció en algunos contribuyentes al interponer el recurso aludido, era en el sentido de que señalaban como acto impugnado los relativos al procedimiento administrativo de ejecución, hablando de mandamientos de ejecución, órdenes de requerimiento de pago, actas de requerimiento de pago y actas de embargo, pero al momento de efectuar el análisis de los agravios que le causa el acto impugnado, los mismos estaban dirigidos a combatir la legalidad de la resolución que dio origen a los créditos fiscales que se pretendían garantizar por la autoridad ejecutora.

En estas consideraciones, la Administración Local Jurídica de Ingresos al recibir un recurso de revocación interpuesto en el supuesto señalado en el párrafo anterior, de conformidad con lo vertido en el artículo 122 fracción II y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, requiere al promovente la expresión de agravios comunicándole que en virtud de haber omitido en su promoción el requisito establecido en el precepto legal citado en último término, consistente en expresar los agravios que le causan los actos impugnados, toda vez que la resolución contenida que le causa perjuicio se encuentra en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, por lo tanto los agravios que invoque deberán referirse a los actos que dentro de ese procedimiento ha ejecutado la autoridad para el cobro del crédito fiscal que se le determinó, para lo cual le concede un plazo de cinco días para subsanar dicha omisión, a efecto de que la autoridad que resolverá el recurso se encuentre en

**posibilidad de dar contestación conforme a derecho respecto a la promoción referida, señalándole además que queda apercibido en caso de no cumplir con lo solicitado en el plazo señalado, situación ante la cual se desechará por improcedente el recurso intentado, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del artículo mencionado.**

En el supuesto anterior, se da el caso de que los contribuyentes han consentido la determinación del crédito fiscal, en virtud de que transcurrió el término de los 45 días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación para la interposición del recurso administrativo de revocación, razón por la cual, la Administración Local de Recaudación, autoridad competente para desahogar el procedimiento administrativo de ejecución, requiere de pago el crédito fiscal en cuestión al haberse hecho exigible con fundamento en el artículo 145 del Código Tributario, por lo tanto, resulta que el momento procesal oportuno para hacer valer el medio de defensa en contra de la determinación del crédito fiscal ya feneció por consentimiento del mismo, y al encontrarse frente al procedimiento económico coactivo, tiene el término de los 45 días hábiles a partir del desahogo del requerimiento de pago, acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, para inconformarse respecto al mismo, situación jurídica la anterior, que la Administración Local Jurídica de Ingresos, le da a conocer al promovente al momento de requerirlo.

Con lo anterior, si bien es cierto se le otorga seguridad jurídica al contribuyente, al darle a conocer el derecho que tiene a “**enderezar**” su recurso interpuesto, también es cierto el hecho que ello implica, para las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos un retraso en la prontitud de la emisión de la resolución que recaiga al recurso interpuesto, puesto que en primer término debe ordenarse a la Administración Local de Recaudación que notifique el requerimiento girado, lo cual en la mayoría de las ocasiones se lleva un tiempo considerable por la carga en este rubro que tiene la citada autoridad recaudadora, por otra parte, una vez notificado el contribuyente deberá formular su respuesta, en un término que no exceda de cinco días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en



que surta efectos la notificación del requerimiento, misma que en la mayoría de las ocasiones resulta ser insuficiente para resolver de fondo el recurso interpuesto, toda vez que los contribuyentes, según se ha observado en los casos prácticos que se han presentado, no entienden el sentido lógico-jurídico de lo que se les está solicitando, puesto que en un porcentaje considerable, se contesta en el mismo sentido en que viene estructurado el recurso, ratificando su postura de que lo que es su pretensión, es que se revoque la resolución que determina el crédito fiscal que se les requiere de pago, lo cual únicamente redundaría en una resolución desfavorable para el contribuyente, al desecharse su recurso, al no haber satisfecho en sus debidos términos, el requerimiento de requisitos omitidos formulado por la autoridad que resuelve el recurso intentado, toda vez que se están impugnando actos consentidos.

Así de esta manera, resulta importante destacar que después de analizar las disposiciones legales relativas al capítulo del recurso administrativo de revocación, así como a lo que establece la **Exposición de Motivos del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras en materia de medios de defensa del contribuyente, para el año de 1996**, en el siguiente sentido:

*"A fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la resolución e interposición de los recursos administrativos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente contempla el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo que puede llegar a generar en algunos casos confusión entre los contribuyentes respecto de cuál de ellos interponer, se propone fusionarlos, quedando sólo el de revocación. Esto, además de hacer más sencilla su interposición, permitirá la utilización del recurso administrativo para impugnar cualquier resolución que cause agravio al particular...."*

Consecuentemente, hemos llegado a la conclusión de que si la intención del legislador es la de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y de esa manera procurar que la autoridad fiscal no se allegue de bienes que legalmente no le correspondan, evitando que se cause un perjuicio económico a los contribuyentes que vaya en detrimento de su patrimonio, también es obligación del propio legislador crear disposiciones legales que resulten precisas en cuanto a su aplicación estricta en términos del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación para los sujetos obligados, entendiéndose como tales tanto a la autoridad como al contribuyentes, estos últimos que al ejercer un derecho que las mismas le concedan, no incurran en una indebida interpretación de la ley, como el caso que en el presente trabajo se planteó.

Así pues en interpretación armónica de las disposiciones que regulan el recurso administrativo de revocación, mismas que en el presente trabajo se han estudiado y en estricto apego a derecho, el contribuyente únicamente puede impugnar la determinación del crédito fiscal cuando se encuentre en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución cuando al dar contestación al requerimiento formulado, en pleno uso del derecho que le está dando a conocer la Administración Local Jurídica de Ingresos, o en el escrito inicial de recurso, manifieste que no le fue notificado legalmente el oficio determinante del crédito fiscal en términos del artículo 129 en sus diversas fracciones del Código Fiscal de la Federación, en cuyo caso la Autoridad competente para resolver el medio de defensa en comento, se encuentra obligada a correr traslado del acto determinante del crédito en su caso o demostrar la legalidad o ilegalidad de la notificación de la resolución impugnada, para lo cual deberá requerir a su vez, para tal efecto, a la autoridad notificadora le remita, del expediente administrativo abierto a nombre del promovente, la constancia respectiva, de donde del estudio y análisis que se efectúe determinará en su resolución que si se observaron las formalidades que para las notificaciones establecen los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, se desechará por improcedente el recurso y como consecuencia de ello subsisten los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución; por otra parte si se determina que no se notificó la resolución controvertida de conformidad con los numerales citados, se le correrá traslado del acto determinante de

créditos fiscales así como de la respectiva notificación o en su caso se le tendrá como sabedor del acto a partir de la fecha en que manifiesta conocerlo, se entrará a resolver en cuanto a la determinación del crédito y se dejarán sin efectos los actos relativos a la ejecución; lo anterior es empleado por algunos contribuyentes con regularidad, puesto que es conocido que en tratándose de multas emitidas por las Administraciones Locales de Recaudación, en diversas ocasiones no son notificadas conforme a derecho.

En virtud de todo lo antes expuesto, nuestra propuesta de solución se basa en lo siguiente:

No debemos dejar a un lado el principio de definitividad de los actos administrativos, es decir hasta qué punto se considerará que una resolución que determine créditos fiscales a un contribuyente, ha quedado firme y por consecuencia exigible de pago, puesto que al pretender el legislador que con dichas reformas se otorgue una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la resolución e interposición del recurso administrativo, debió no olvidarse del principio que señalamos, y no sustraerse de lo que en la legislación fiscal vigente en 1995 establecía el artículo 126 en lo relativo al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, en el sentido de que *"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"*. Por lo que ante tal situación se plantea una reforma que prevenga lo siguiente:

***"Artículo 126.- En el recurso de revocación que se interponga en contra de los actos de autoridades fiscales federales señalados en la fracción II del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal."***

Con la modificación al artículo 126 que planteamos en el párrafo anterior, en nuestra opinión consideramos que con ello quedaría subsanada la confusión en algunos contribuyentes al momento de interponer el recurso de revocación en contra de la determinación del crédito fiscal cuando ya se encuentre en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, puesto que de esa manera se establecería expresamente la limitante en cuanto al momento oportuno en que debe interponerse el recurso de revocación cuando se encuentre el contribuyente frente a cualquiera de las resoluciones definitivas que contempla el artículo 117 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación o en su caso frente a cualquiera de los actos de autoridades fiscales federales que señala la fracción II del precepto legal citado; lo que como consecuencia generaría que se disminuyera el número de resoluciones desfavorables para los contribuyentes en la vía administrativa, al interponer su recurso cuando se encuentra ya en la etapa de ejecución, agraviándose contra un acto que ya fue consentido.

## CONCLUSIONES

- 1.- Los actos administrativos emitidos por autoridades fiscales, para otorgarle seguridad jurídica a los particulares deben reunir elementos esenciales tales como competencia, motivo, fundamento, objeto, fin y forma, consecuentemente si dichos actos no cumplen con los elementos señalados le ocasionan agravio a los particulares en sus derechos fundamentales.
  
- 2.- Si un acto administrativo transgrede los ordenamientos legales o va más allá de su ámbito competencial, entonces dicho acto lesiona los derechos fundamentales del particular al que va dirigido, por lo tanto, de conformidad con el artículo 14 constitucional el mismo tiene la oportunidad de formular una defensa con el objeto de lograr la reparación de sus derechos violados ante la misma autoridad que emitió el acto, concretizada en el recurso administrativo.
  
- 3.- En materia fiscal el recurso administrativo de revocación establecido a partir de las reformas al Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1996, pretende otorgarle al contribuyente una mayor seguridad jurídica, a fin de facilitarle su interposición, por lo tanto, para que lo anterior se cumpla las disposiciones que regulen su procedencia deben ser claras y precisas.
  
- 4.- De conformidad con la Exposición de Motivos del Decreto por el que se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y se Modifican otras para el año de 1996, la intención del legislador es hacer más ágil la interposición de los recursos administrativos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el cual contemplaba en 1995 el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, para lo cual propuso fusionarlos quedando sólo el de revocación, para efectos de hacer más sencilla su interposición, al permitir la utilización del mismo para impugnar cualquier resolución que cause agravio al particular, consecuentemente, si las disposiciones legales que reglamentan el recurso de revocación no son precisas ni claras en la situación de que el contribuyente se

encuentre en la etapa de ejecución de un crédito fiscal y señale agravios en contra de la determinación del mismo, el espíritu de agilidad del medio de defensa que plantea el legislador no se cumple con dichas reformas.

5.- La disposición relativa al término para la interposición del recurso administrativo de revocación, no deja lugar a dudas, ya que el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1996 establece que deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecuto el acto impugnado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación, por lo tanto si el promovente presenta fuera de tal plazo su medio de defensa, el mismo se desechará por tratarse de un acto consentido.

6.- En la reforma planteada al artículo 126 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1996, se suprimió la parte relativa a que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución no podrá discutirse la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal, consecuentemente se creó confusión a los contribuyentes en relación al término para la interposición del recurso de revocación, puesto que ya no existía la limitante expresa que señalaba el artículo en comento vigente en 1995.

7.- Aun cuando en el Código Fiscal de la Federación vigente en 1996 en el capítulo relativo al recurso de revocación no se establezca de manera expresa la limitante que señalaba el artículo 126 del citado ordenamiento legal vigente en 1995, es evidente que no debemos sustraernos al principio de definitividad de los actos administrativos, toda vez que estamos en presencia de dos facultades distintas de las autoridades fiscales, la de comprobación del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a la que recae la determinación de créditos fiscales mediante resolución expresa y la del procedimiento administrativo de ejecución respecto del crédito determinado, sin embargo tomando en consideración que de conformidad con el artículo 5º del ordenamiento legal citado, las disposiciones fiscales deben ser de aplicación estricta, resulta necesario que se establezca en ley la limitante de que resulta jurídicamente improcedente la impugnación de la determinación del crédito fiscal en la etapa del procedimiento administrativo de ejecución, para que de esa manera los

**contribuyentes no interpreten erróneamente la ley, en consecuencia al no darse lo anterior, los reformas al capítulo del recurso de revocación para 1996 no otorgan seguridad jurídica al particular.**

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

- 1.- Arrijoa Vizcaino, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Themis, Décima Primera Edición, México, 1996.
- 2.- Burgoa, Ignacio, Las Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Vigésimo Séptima Edición, México, 1995.
- 3.- Castro, Juventino, Garantías y Amparo, Editorial Porrúa, Séptima Edición, México, 1991.
- 4.- La Constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación, Sección de Obras Políticas y de Derecho, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fondo de Cultura Económica, Tomos III y IV., Jurisprudencias.
- 5.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, Tercera Edición, México, 1993.
- 6.- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, Décimoctava Edición, México, 1994.
- 7.- Margáin Manautou, Emilio, El Recurso Administrativo en México, Editorial Porrúa, Segunda Edición, México, 1992.
- 8.- Margáin Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, Décimo Primera Edición, México 1993.
- 9.- Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, Universidad de Salamanca y el Instituto Cultural Domezq, México, 1992.
- 10.- Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Cárdenas Editor y Distribuidor, Segunda Edición, México, 1988.
- 11.- Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Cárdenas Editor y Distribuidor, Novena Edición, México, 1994.



12.- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Tomo I, Editorial Porrúa, S.A., México, 1993.

L E G I S L A C I O N

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.