

170
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

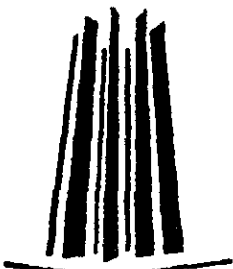
ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGON

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA COMO
MEDIO DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
C. CONCEPCION GUZMAN MARTINEZ

ASESOR: JANETTE Y. MENDOZA GANDARA



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MEXICO.

1999

2017



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.

Paginación

Descontinua

A DIOS

Por haberme otorgado la oportunidad de vivir, y por concederme la fortaleza suficiente para poder alcanzar mis metas.

EN MEMORIA

DE MI PADRE, EL SR. BONFILIO GUZMAN NERI

A quien siempre recordare con gran respeto, cariño y admiración. Gracias por haberme enseñado que la superación, es la base para la realización de todo ser humano.

A MI MADRE

LA SRA. FIDELFA MARTINEZ ORTIZ

Mi gratitud por haberme dado su bondad, paciencia y amor, así como por sus esfuerzos y sacrificios para poder alcanzar esta etapa de mi vida. Te quiero mamá y gracias por darme la mejor herencia que se le puede dar a un hijo, mi carrera profesional.

Como una pequeña muestra de agradecimiento le brindo el presente trabajo.

EN MEMORIA

DE MI HERMANA ALICIA, con gran
cariño, siempre la recordare.

A MIS HERMANOS

**DAGOBERTO, AMPARO, SAMUEL, ELISA,
ARMANDO, SOLEDAD, BONFILIO Y
ADOLFO.**

A todos ustedes por estar cerca de mi en
cada instante de mi vida. Gracias por el
apoyo que me han brindado durante todo
este tiempo, así como por permitirme
compartir un poco de su vida.

A MI ESPOSO

ING. QUIM. BENJAMIN CARRIZOSA SOTO, a ti que me otorgaste la posibilidad de brillar, al amparo de tu luz, y que haz puesto en mi camino el fruto de un amor reciproco, y que con tu fortaleza y apoyo has minimizado mis errores y otorgado valor a mis aciertos, que gracias a ti hoy conozco; he de precisar que gracias a tu amor y a tu gran apoyo y comprensión, hoy culmino este trabajo y que te brindo como muestra de amor sincero.

A MI HIJA

ERIKA ALEJANDRA, como un ejemplo de trabajo, humilde y dedicado, que marca el camino donde ha de andar a mi amparo y protección, hasta que sus pasos endebles hoy, pasen a ser fuertes y firmes mañana, como su padre y yo esperamos que así sea. Te amo.

A MIS AMIGOS DE SIEMPRE

Que aún y cuando no se mencionen en este apartado, su presencia se encuentra inmersa en cada una de estas líneas que dieron luz a este trabajo. Gracias a todos ustedes por demostrarme que existe la verdadera amistad. Gracias por sus consejos y su apoyo incondicional.

A LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Como la Institución que otorgó la posibilidad de conocer el Derecho Fiscal y que ha influido en mi persona para sentirme útil.

**A LA ESCUELA NACIONAL DE
ESTUDIOS PROFESIONALES
"CAMPUS ARAGON"**

Con especial agradecimiento. Por
concederme la oportunidad de cursar mis
estudios profesionales.

A MIS PROFESORES

**EN ESPECIAL A LOS LICs. JANETTE
YOLANDA MENDOZA GANDARA,
MANUEL MORALES MUÑOZ, IGNACIO
ESPIÑO FRANCO, JOSE PACHECO
RAMOS E HIPOLITO FERNANDEZ
BARRIENTOS**

A quien agradezco sus observaciones y
sugerencias para la elaboración del presente
trabajo.

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA COMO MEDIO DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

INDICE

Introducción.....	I
-------------------	---

CAPITULO I ASPECTOS GENERALES

A).- Las Contribuciones en Materia Fiscal.....	1
B).- Los Impuestos y Créditos Fiscales.....	11
C).- Nacimiento, Determinación, Exigibilidad y Extinción del Crédito Fiscal.....	18

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Los Recursos Administrativos en Materia Fiscal.....	36
A).- Concepto de Recurso Administrativo.....	36
B).- Tipos de Recursos Administrativos.....	39
C).- Procedencia del Recurso de Revocación.....	42
D).- Tramitación del Recurso de Revocación.....	57
1.- Requisitos para su admisión.....	58
2.- Ofrecimiento, admisión y valoración de pruebas.....	70
3.- Resolución del recurso.....	79
4.- Efectos que produce su resolución.....	82
E).- Autoridades competentes.....	86

CAPITULO III

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

A).- La Reconsideración Administrativa y su Concepto.....	97
B).- Similitudes y Diferencias Entre el Recurso de Revocación y la Reconsideración Administrativa.....	100
C).- Procedencia de la Reconsideración Administrativa.....	103
D).- Requisitos Para su Tramitación y Efectos que Produce su Resolución.....	110
E).- Autoridades Competentes.....	121
F).- La Necesidad de Establecer la Reconsideración Administrativa como un Medio de Defensa.....	122
Conclusiones.....	127
Bibliografía.....	131

INTRODUCCION

En el estado moderno se persigue el logro de una administración no solo eficaz, sino también que sea justa, en el que el comportamiento de la actividad administrativa, en sus relaciones con los gobernados, se encuentre debidamente regulada, estableciendo en sentido estricto que prevalezca la Ley, como un instrumento que mantenga el orden y control de dicha actividad administrativa, para la realización de un régimen de legalidad y justicia, a fin de que se establezca el verdadero Estado de Derecho.

Es decir, el Estado de Derecho se actualiza, cuando el Estado Administrador, es sujeto sometido a las leyes, para la realización del interés público, esto es, se constituye cuando la función administrativa se realiza dentro del marco contemplado por las leyes, y cuando se rebasan estos límites, el Estado es capaz de hacerse justicia por sí mismo, revocando y en su caso indemnizando a los afectados de dicha actuación pública.

Al respecto, debemos indicar que es de vital importancia que se de la debida interpretación y adecuación a los preceptos que conforman nuestra legislación en materia fiscal, pues ante él, se ventilan los conflictos que surgen entre particulares y el Estado, en materia de contribuciones federales. Aquí es donde surge la Administración Pública, quien a través de sus Organos desconcentrados, como lo son las autoridades

del Servicio de Administración Tributaria, tienen a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda la Ley del Servicio de Administración Tributaria y los distintos ordenamientos legales aplicables, ya que independientemente de la actividad estratégica del Estado de determinar, liquidar y recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público, así también tiene a su cargo el verificar el correcto cumplimiento, tanto de los particulares como de la autoridad Administrativa de las disposiciones fiscales, a través de la tramitación de los recursos administrativos hechos valer en contra de las resoluciones emitidas por los mismos y de revisar administrativamente que estas se hayan efectuado sin contravenir las disposiciones fiscales.

El tema central de esta tesis, estriba en conocer a la figura jurídica de la revisión administrativa en materia fiscal, prevista a partir del 1º de enero de 1996 en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor, y de la cual se conoce muy poco, debido a lo cambiante de la legislación fiscal, resultando para muchos litigantes tedioso y para algunos el desconocimiento para solicitarla, precisamente por no encontrarse establecido procedimiento alguno para su tramitación y desahogo. Es por ello que en el presente trabajo recepcional, nos ocuparemos del estudio de la revisión administrativa para aportar algo sobre la materia.

Es conveniente señalar que no obstante que en la actualidad el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación establezca la revisión administrativa, y no la reconsideración que es el tema del presente trabajo, nosotros hacemos mención a esta figura, toda vez que es la reconsideración el antecedente de la revisión administrativa actualmente prevista en el Código Fiscal de la Federación, siendo esa la que los contribuyentes tienen conocimiento y que han seguido haciendo valer, motivo por el que es necesario precisar que ha pesar de no ser sinónimos, ya que la reconsideración

la efectúa la propia autoridad que emite la resolución, en cambio la revisión administrativa la efectúa la autoridad jerárquicamente superior a la que emitió el acto, pero sin embargo nosotros no estudiamos estas figuras tan rígidamente como lo ve la doctrina, sino más bien, tratamos de estudiarlas de una manera general, a fin de que los contribuyentes puedan relacionar esta figura como lo era anteriormente y como lo es en la actualidad, sin pretender confundirlos al leer el presente trabajo.

Además de que al hablar de autoridad jerárquicamente superior a aquella que emite el acto, estamos hablando de autoridades, ambas, integrantes de un mismo Organismo Jurisdiccional, como lo es el Servicio de Administración Tributaria, razón por la cual al hablar de reconsideración y de revisión administrativa, lo hacemos de manera general, tal y como se ha manejado actualmente en la práctica de esta figura.

Debemos hacer notar que la inquietud sobre el tema, surge como consecuencia del trabajo que desempeño en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, donde a diario estamos viendo como los particulares solicitan la revisión administrativa para defenderse de esta Institución, sucediendo en algunos casos, que por desconocimiento de la materia fiscal, por ignorancia, falta de asesoría o recursos económicos quedan en estado de indefensión.

El tema que denominé "LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA COMO MEDIO DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL", lo dividí para su exposición en tres capítulos:

En el primero de ellos hablaremos de manera genérica de las contribuciones, como participación individual y colectiva, a veces espontánea, a veces obligatoria para todas aquellas personas que obtengan ingresos o ganancias de una fuente de riqueza ubicada en Territorio Nacional; estudiaremos sobre que son los impuestos y sus

características, encaminándolos al nacimiento, determinación, exigibilidad y extinción del crédito fiscal, estudio que va relacionado con la interposición de los recursos administrativos y de la revisión o reconsideración administrativa en materia fiscal, al tratarse estos de medios de defensa, y tratándose de la revisión, de un medio de defensa imperfecto, que proceden en contra de la determinación ilegal de créditos a cargo de los particulares.

En el segundo capítulo hablaremos de lo que es un recurso administrativo, las clases de recursos que existen en materia fiscal; sobre la procedencia de los mismos y su tramitación ante las autoridades fiscales, estudiando dentro de este tema, los requisitos para su admisión; sobre el ofrecimiento, admisión y valoración de las pruebas en el recurso; su resolución y los efectos que produce la misma, así como las autoridades competentes para su estudio.

Dentro del tercer capítulo estudiaremos lo que es nuestro tema central, sobre la Reconsideración Administrativa, que actualmente se le denomina revisión administrativa, trataremos de establecer un concepto de la misma; señalaremos las similitudes y diferencias que existe entre el recurso de revocación y la revisión administrativa, misma que en la actualidad se viene estudiando en los mismo términos en que se estudiaba la reconsideración, no obstante que en los formatos ya se señale como tal, por lo que de acuerdo al estudio que hemos efectuado en el capítulo anterior; trataremos de explicar su procedencia, de acuerdo a la experiencia que se lleva laboralmente de la misma, así como los requisitos que se necesitan cubrir para la tramitación del mismo, esto para evitar los desechamientos innecesarios y evitar así la pérdida de tiempo y de hacer valer otros medios de defensa que pudieren beneficiar más a los particulares, así como los efectos que produce su resolución, además de señalar las autoridades ante las cuales se puede presentar esta solicitud.

Por último veremos, lo que es el objetivo del presente tema, dar a conocer la problemática que existe en nuestra legislación actual de encontrarse establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 36, la facultad discrecional de las autoridades fiscales de revisar sus propias resoluciones, pero sin encontrarse previsto un procedimiento propio para su tramitación, encontrándose la necesidad que existe en la legislación, de establecer a la revisión administrativa como un medio legal de defensa, previendo al efecto un procedimiento propio, en el que, al igual que en el recurso de revocación, se establezca claramente los supuestos o criterios en los que proceda la misma, ya que la falta de principios en la ley en los que pueda ubicar su conducta el contribuyente que solicita la reconsideración o revisión administrativa, provoca una inseguridad jurídica, proponiéndose al efecto que la revisión administrativa no sea resuelta con criterios internos, que solo la autoridad conoce a través de su normatividad, proponiéndose al efecto una reforma al citado artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, así como establecerse un procedimiento propio para su desahogo.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

A).- Las Contribuciones en Materia Fiscal

B).- Los Impuestos y Créditos Fiscales

C).- Nacimiento, Determinación, Exigibilidad y Extinción del Crédito Fiscal

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES

A).- LAS CONTRIBUCIONES EN MATERIA FISCAL

El concepto de contribución se define de la siguiente manera:

“Acción y efecto de contribuir; cantidad con que se contribuye al Estado; pagar un impuesto o repartimiento; concurrir voluntariamente con una cantidad para un determinado fin; ayudar con otros al logro de un fin.”¹

Briseño Sierra, señala que las contribuciones son: “El pago de una cuota destinada a cubrir las cargas o gastos del Estado ... Cuando los gastos atañen a la empresa de Gobierno las contribuciones no pueden preverse como prestaciones voluntarias; por ende, la aportación obligatoria es exigida por el poder público y se convierte en un impuesto. Como la contribución, su destino es el gasto que implique el mantenimiento de la utilidad y también la consecución de los fines institucionales. El repartimiento es ahora general e incluye a los ciudadanos, a nacionales y extranjeros.”²

¹ Programa Educativo Visual, Gran Diccionario Enciclopédico Visual, Editorial Ediciones Orientación, S.A. de C.V., México, 1996, pág. 346.

² BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, Derecho Procesal Fiscal, 2ª Edición, Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A., México, 1990, pág. 22.

Sergio Francisco de la Garza, le llama tributos y señala que "constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.³

De los anteriores conceptos podemos deducir que las contribuciones son aportaciones en dinero obligatorias efectuadas de manera justa por los individuos al Estado, establecidas en la Ley, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades, encontrando su fundamento Constitucional en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mismo que consagra el principio de legalidad, que dispone que las contribuciones que se tienen la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los Municipios deben estar establecidos por las leyes. Es decir, la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, no pudiendo quedar todos estos elementos al arbitrio discrecional de la autoridad administrativa.

De dicho principio, podemos destacar diversas características como son:

- a).- La de Contribuir
- b).- Para el Gasto Público
- c).- De la Federación, Estado y Municipio
- d).- De manera Proporcional y Equitativa
- e).- Que deben estar establecidas en Ley.

Así pues, comentaremos en que consisten cada una de ellas.

³ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 17ª Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996, pág.319.

a).-Contribuir.- que en su concepto general significa "pagar un impuesto o repartimiento.- Concurrir voluntariamente con una cantidad para un determinado fin.- Ayudar con otros al logro de un fin. ⁴

El Lic. Luis Martínez López, en su obra Derecho Fiscal Mexicano, señala: "Ese precepto no toma como base para el deber de contribuir la "residencia", en el sentido literal, sino la ubicación de la fuente de ingresos gravados por una ley tributaria y por eso es que no sólo están obligados los mexicanos que vivan en territorio nacional, sino también los domiciliados en el extranjero, cuando reciben un ingreso producido por una explotación comercial o un negocio realizado dentro de la República; y en igualdad de condiciones se encuentran los extranjeros aunque el precepto constitucional no los mencione, pues esa aparente omisión esta subsanada en las leyes fiscales, que señalan los sujetos de las contribuciones *sin atender a su nacionalidad, sino a la ubicación de la fuente de la percepción gravada.* ⁵

En cambio el C.P. Daniel Diep Diep, nos dice "el concepto de contribuir que es una expresión suavizada de la palabra impuesto o tributo, implica la tesis de una participación colectiva, correlacionada y hasta cierto punto espontánea en el propósito conjunto de sufragar el gasto público. Se ha empleado esta expresión para tratar de integrar dentro de ella no únicamente lo que tradicionalmente se conoce como impuesto, sino también los derechos, los productos, etc..., y hasta cierto punto se justifica que así sea, salvo porque el lenguaje común ha acuñado un sentido distinto para esta expresión dándole la significación de algo voluntario, de dádiva, al arbitrio del donante, y no así de una obligación que tiene por detrás todo el poder económico coactivo del estado. De cualquier forma la expresión es válida en la practica para justificar y fundamentar la obligación ciudadana de sufragar lo correspondiente." ⁶

⁴ Programa Educativo Visual, *Gran Diccionario Enciclopédico Visual*, Editorial Ediciones Orientación, S.A. de C.V., México, 1996, pág. 346.

⁵ MARTINEZ LOPEZ LUIS, *Derecho Fiscal Mexicano*, 4ª Edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979, pág. 48.

⁶ DIEP DIEP, DANIEL, *Fiscalística*, Tomo I, Editorial Adrees Libani, S.A. de C.V., México, 1991, pág. 73.

Luego entonces de los anteriores conceptos podemos concluir que contribuir es una participación individual y colectiva, a la vez obligatoria para todos los mexicanos o extranjeros, que obtengan ingresos o ganancias de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, a veces espontánea, a veces coactiva de cooperar para los gastos públicos.

b).- Gasto público.- Señala el Lic. Gregorio Sánchez León en su obra Derecho Fiscal, " El gasto público, doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance colectivo; y es y será siempre " gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado, relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. ⁷

Al respecto, el artículo 73 fracción VII de nuestra Carta Magna, establece la facultad del Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, y el artículo 126 del mismo ordenamiento legal, establece que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior.

Estas prescripciones constitucionales, fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad determinada en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales, pudiendo entenderse como todas aquéllas que satisfacen las necesidades del Estado, como sus funciones y servicios públicos.

Esto es, cuando el importe de la recaudación de un impuesto, esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales o nacionales, de

⁷ SANCHEZ LEON, M. GREGORIO, Derecho Fiscal, 6ª Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983, págs. 172 y 173.

puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, construcción de escuelas u hospitales, etc..., se esta dedicando a satisfacer una función pública para atender las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes.

c).- Federación, Estado y Municipio.- en su concepto general, sacado del Diccionario de la Lengua Española, tenemos que:

Federación, agrupación de Estados para formar un solo Estado Soberano.

Estado, cuerpo político de una Nación.- En el régimen federativo, porción de territorio cuyos habitantes se rigen por leyes propias, aunque sometidas en ciertos asuntos al gobierno federal.

Municipio, el conjunto de habitantes de un mismo territorio, regido por un ayuntamiento.

Al respecto, el tratadista Rafael I. Martínez Morales, señala: "Dado que en nuestro sistema fiscal, la Federación ha ido acaparando las fuentes impositivas de mayor significación financiera, se ha hecho necesario establecer un mecanismo que permita redistribuir el ingreso público entre los tres niveles de gobierno (federal, local y municipal). Este mecanismo de redistribución de los recursos tributarios, es el sistema de participaciones a estados y municipios en impuestos federales." ⁸

Así pues tenemos que los tres sujetos activos de la relación jurídico tributaria son: la Federación, las entidades Federativas (Estados) y los municipios, haciendo notar que el Estado y municipio solo pueden gravar la fuente de riqueza de acuerdo a la residencia de la persona y en términos de lo establecido en las propias leyes,

⁸ MARTINEZ MORALES, RAFAEL I., Derecho Administrativo, Editorial Harla, México, 1991, pág. 87.

concepto este de residencia que es definido por Rafael Rojina Villegas como: "El lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él." ⁹

Ahora bien, podemos señalar que toda persona solo tiene una residencia, la casa donde habita, pero en algunas ocasiones excepcionales, cuando una persona divide su tiempo en varias residencias, ha sido necesario determinar cual es la que predomina sobre las demás, mereciendo verdaderamente el nombre de domicilio, entendiendo por domicilio como el lugar donde una persona ha establecido el asiento principal de su morada y negocio.

Entendemos así el motivo que el legislador tuvo al utilizar la palabra residencia, para delimitar la jurisdicción tributaria, tanto de los Estados, como de cada uno de los municipios que se encuentran a lo largo del territorio nacional, por lo que al unir la potestad impositiva de las entidades federativas a su marco legal de competencia, obliga a los sujetos pasivos de la relación tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero solo respecto del municipio y Estado donde resida, jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos obligar a los individuos de otro Estado a pagar tributos.

d).-Proporcional y Equitativa.- como un cuarto elemento constitucional de los impuestos, viene a ser una garantía individual, aún cuando no se encuentre consagrada como tal en nuestra Constitución, toda vez que tácitamente, se establece que los impuestos con los que se contribuyen deben ser acorde a los ingresos o ganancias obtenidas de la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Al respecto, analizando las palabras "proporcionalidad y equidad, contenidas en la fracción IV del artículo 31 constitucional, nos encontramos con dos corrientes

⁹ ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, Compendio de Derecho Civil, Tomo I, Antigua Librería Robledo Porrúa, México, 1962, pág. 187.

doctrinarias, una que establece que dichas palabras encierran un solo concepto, y otra, que argumenta que son dos conceptos diferentes.

“Refiriéndonos primeramente a la corriente que dice que se trata de un solo concepto tenemos lo expuesto por Flores Zavala que dice “ Creemos que no es posible separar estas dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcionalidad y equitativa” como significado justicia; lo que el contribuyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos.”¹⁰

La segunda corriente, que considera la palabra proporcionalidad y equidad, como dos conceptos diferentes, tenemos lo señalado por Margain Manautou, quien sostiene, “atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativa”, que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”¹¹

En cambio el Lic. Luis Martínez López, señala que la equidad y la proporcionalidad de los impuestos tienen como base la capacidad tributaria de los obligados, determinando que “Los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hayan quedado satisfechas las necesidades propias.”¹²

¹⁰ SANCHEZ LEON, M. GREGORIO, Ob. Cit. pág. 179.

¹¹ Ibidem., pág. 180.

¹² MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Ob. Cit. Pág. 60.

Por nuestra parte, nos acogemos a la corriente más generalizada, que es la que interpreta a la proporcionalidad y equidad, como justicia en los impuestos, ya que al referirse a estos conceptos, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, no se está refiriendo a una cuota proporcional, a una cantidad, cuota fija o porcentaje alguno con el que hay que contribuir, sino por el contrario, lo que consideramos, que pretendió el legislador es establecer tácitamente una garantía hacia los ciudadanos, de la obligación de contribuir para los gastos públicos de manera justa para todos ellos, acorde con la situación en que se encuentre cada uno de los ingresos obtenidos de la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

e).- Que Deben Estar Establecidas en Ley.- Aquí se localiza el principio de legalidad que en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, de que es nulo el tributo sin una ley.

Ernesto Flores Zavala, "recalca que los impuestos se deben establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material, como formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Es la Tributación con la que los ciudadanos de la República deben contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan, además de que es preciso no solo que la Ley establezca el impuesto, sino que también, fije su cuantía o proporcionalidad, la cuota, forma y términos de computarla y pagarla, de otro modo sería la autoridad fiscal y no la Ley, como lo ordena la Constitución Federal, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto, con lo cual la tributación tendría un carácter arbitrario." ¹³

Así pues continuaremos este tema, confirmando el criterio de que las contribuciones deben estar establecidas en leyes, al respecto podemos señalar que en el Código Fiscal de la Federación de 1986, el legislador consideró establecer como una

¹³ CARRASCO IRIARTE, HUGO, Derecho Fiscal Constitucional, 2ª Edición, Editorial Harla, México, 1993, pág. 150.

contribución más, además de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, ya establecidas hasta ese entonces en el Código Fiscal de la Federación de 1985, a las contribuciones de mejoras, mismo que se ha seguido hasta el Código Fiscal de la Federación vigente, que al efecto establece:

artículo 2º.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV.- Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Ahora bien, trataremos de establecer someramente a lo que cada una de estas contribuciones se refiere.

Impuestos.- Por lo que a esto se refiere podemos señalar que son aquellos que constituyen la principal fuente de ingresos públicos, de ellos depende la mayor parte de los programas gubernamentales.

Aportaciones de Seguridad Social.- Es conveniente señalar que el Código Fiscal de la Federación vigente incluye a las aportaciones de seguridad social como una categoría especial perteneciente a los ingresos públicos, incluyendo este rubro a las cuotas enteradas al Instituto del Seguro Social y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

Contribuciones de Mejoras.- Esta figura no aparecía en las disposiciones del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 1985, fue introducida hasta 1986, por las reformas introducidas al mismo publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1985, llevándose a cabo cuando el Estado realiza determinadas obras de *infraestructura*, como *alcantarillado*, *agua potable*, *drenaje*, *alumbrado público*, lo cual produce un incremento del valor de los inmuebles cercanos a esas obras, lo cual implica un beneficio al gobernado, dueño de dichos inmuebles, considerándose equitativo que el mismo aporte alguna cantidad en virtud de tal beneficio.

Derechos.- Esta figura tributaria, tiene alguna semejanza con los impuestos, toda vez que ambas se encuentran establecidas en ley y pueden ser exigidas por el Estado coactivamente. Estamos pues en presencia de una contraprestación pagada al Estado con motivo de la prestación de servicios prestados por el mismo.

Existen otros ingresos que percibe el Estado que no se encuentran incluidos dentro de las contribuciones y que se encuentran establecidas en el artículo 3º del Código Fiscal de la Federación vigente y que son los aprovechamientos y los productos y que los define de la siguiente manera:

Artículo 3.- Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

El segundo párrafo de dicho artículo señala a los productos, como las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

Podemos señalar como ejemplos de los aprovechamientos, las Cuotas compensatorias, los provenientes del decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal, etc..., y como de productos, los derivados de la explotación de tierras y aguas, arrendamiento de tierras del dominio público, etc...

B) LOS IMPUESTOS Y CREDITOS FISCALES

El Código Fiscal de la Federación vigente establece en su artículo 2º fracción I que: "Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, y IV de este artículo.", siendo éstas las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos."

En cambio el artículo 4º del mismo ordenamiento legal establece: "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo 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 ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

"La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice."

Así pues, comenzaremos por estudiar lo que son los impuestos a luz de la doctrina y de la legislación.

IMPUESTOS

Como ya se ha indicado, el Estado requiere de una inmensa masa de recursos pecuniarios para hacer frente a los gastos públicos y para lograr la realización de los fines que, como organización política, le son inherentes.

El gobernado, por su parte, es el que debe proporcionar esos recursos monetarios a efecto de que los gastos de la sociedad política, a la que pertenece, sean cubiertos.

Esta aportación del administrado representa un sacrificio, pero es la forma como las necesidades derivadas de la vida social son satisfechas. El Estado, mediante diversas figuras tributarias de carácter legal, establece la obligación de los individuos, cuyo cumplimiento permite solventar los gastos comunes.

Así pues, "el Estado obtiene ingresos por la vía del derecho público y por vía del derecho privado. Para obtener los primeros actúa como ente soberano, y para el particular significa uno de los fundamentales sacrificios que le impone la vida en sociedad; los de derecho privado los obtiene cuando se sujeta a reglas que le colocan en una situación de relativa igualdad con los propios gobernados." ¹⁴

Definiciones Doctrinales

Para Antonio Bertiri, es "la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una Ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o en valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria." ¹⁵

Para Francisco Nitti, el impuesto resulta ser "una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas." ¹⁶

En cambio, Héctor Villegas dice: "es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado." ¹⁷

Definición Legal.

"El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de 1938 conceptuaba al impuesto diciendo: "son impuestos las prestaciones en dinero y en especie que el

¹⁴ Ibidem, pág. 82.

¹⁵ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 358

¹⁶ MARTINEZ MORALES, RAFAEL, Ob. Cit., pág. 85

¹⁷ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 358.

Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

"El Código Fiscal de la Federación de 1967, de una manera más breve, también lo define en su artículo 2º, diciendo "son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos." ¹⁸

El Código Fiscal de la Federación de 1983 establecía en su artículo 2º, fracción I:

"Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social y de los derechos."

Siguen el mismo concepto el Código Fiscal de la Federación para 1984 y 1985, siendo hasta 1986 cuando se define a los impuestos como: las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Criterio que se ha sostenido hasta el Código Fiscal vigente, en donde vemos que se encuentran incluidos, además, las contribuciones de mejoras.

Así vemos que el impuesto resulta ser la principal figura tributaria, económica y doctrinalmente; por su medio, el Estado obtiene la mayor parte de ingresos y es mediante la cual, que el particular hace la más importante contribución de una parte de su patrimonio para contribuir para los gastos públicos de la comunidad.

¹⁸ SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994, pág. 154 a 161.

Características del Impuesto.

Para el tratadista Gregorio Sánchez León, en su obra Derecho Fiscal Mexicano, el concepto de impuesto, debe estar integrado constitucional y legalmente por los siguientes elementos o características: es una prestación que se paga en dinero o en especie, que se utiliza para cubrir los gastos públicos y debe ser proporcional y equitativa.

En cambio para el maestro Martínez Morales Rafael en su libro Derecho Administrativo, señala como características del impuesto las siguientes: se trata de una prestación, al que los sujetos a pagarlo son las personas físicas y morales, que debe cubrirse en dinero y excepcionalmente en especie, además es general y obligatoria.

Para Sergio Francisco de la Garza, en su obra Derecho Financiero Mexicano, las características son: es una prestación tributaria ex lege; de dar en dinero o en especie de carácter definitivo; el presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo; que esta a cargo de personas físicas y morales y su destino es cubrir los gastos públicos.

De los anteriores criterios podemos darnos cuenta que los tratadistas establecen las características del impuesto de manera similar, por lo que retomando de ellos las características más esenciales, así como de la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación, podemos señalar que las características o elementos del mismo son:

- 1.- Es una prestación establecida en ley
- 2.- De carácter general y obligatorio
- 3.- Que deben pagar las personas físicas y las morales

4.- De manera proporcional y equitativa

5.- En dinero o en especie

6.- Para sufragar los gastos públicos

Finalmente, nuestra definición de impuesto sería:

El impuesto son las contribuciones establecidas en ley, de carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que deberán cubrirse de manera proporcional y equitativa, ya sea en dinero o en especie, para sufragar los gastos públicos y por consecuencia las necesidades de la colectividad.

CRÉDITOS FISCALES

En su concepto general tenemos que crédito es: "El derecho que uno tiene de recibir de otro alguna cosa, por lo común en dinero." ¹⁹

"El crédito fiscal es el derecho que tiene el Estado a exigir el pago de una prestación, en dinero o en especie, derivado de la ley, y como consecuencia de su soberanía. A que este derecho del Estado, que se convierte en el sujeto activo de la relación fiscal, corresponde el deber del sujeto pasivo de cumplir con la prestación que determine la ley. El Estado ejerce este derecho por medio de sus representantes expresamente autorizados que pueden ser incluso organismos descentralizados. En caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo, el Estado tiene la facultad

¹⁹ Programa Educativo y Visual, Gran Diccionario Enciclopédico Visual, Editorial Ediciones Orientación, S.A. de C.V., México, 1996, pág. 368

económico coactiva. Además, el crédito fiscal es personal y tiene el carácter de preferencial frente algunos otros créditos.”²⁰

El artículo 4º del Código Fiscal de la Federación vigente en 1983 define a los créditos fiscales, como:

“Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

“La recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

En 1984, el criterio seguido para definir a los créditos fiscales varía únicamente en el sentido de unificar las palabras de funcionario o empleados, como servidores públicos, adoptando el legislador tal criterio hasta el Código Fiscal de la Federación actual.

Este concepto que nos da el citado Código, nos da a entender que todo derecho perceptivo del Estado es considerado y tratado como crédito fiscal, luego entonces podemos señalar que dichas percepciones, son consideradas contribuciones, palabra que se desprende de la obligación de contribuir para los gastos públicos establecida en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

²⁰ Diccionario Jurídico Mexicano, 6ª Edición, Tomo I, Instituto de investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1993, pág. 476.

Ahora bien, dichas contribuciones encuentran su fundamento legal en el artículo 2º del Código Fiscal, citado, tal y como lo hemos visto anteriormente, siendo además de éstos, los aprovechamientos y productos, ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público y de las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado, los cuales se encuentran definidos en el artículo 3º del mismo ordenamiento legal.

C) NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, EXIGIBILIDAD Y EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

SU NACIMIENTO

“En México, con el nombre de causación, y en España y Sudamérica con el nombre de devengo, nos referimos al momento exacto en que se considera completado, perfeccionado o consumado el hecho generador del tributo. Por consecuencia al momento exacto en que por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.”²¹

Para Diep Diep, el nacimiento de los créditos fiscales “es espontáneo, al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, tal como lo prevé el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en consecuencia son producto de la unión de los hechos o actos con la ley, siempre dentro de un tiempo determinado.”²²

Acerca del nacimiento del crédito fiscal, Flores Zavala, comenta: “no es, pues, necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace

²¹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. Pág. 546.

²² DIEP DIEP, DANIEL, Ob. Cit., pág. 102.

automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito.”²³

Ahora bien, respecto del nacimiento del crédito fiscal, el artículo 6º primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente, nos dice:

Artículo 6º.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Así pues, de las anteriores transcripciones podemos concluir señalando que el crédito fiscal nace en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico hipotético, previsto por la ley, que en el caso de los impuestos es siempre un acto de un particular, siendo así una obligación única, que nace perfecta en todos sus elementos constitutivos, precisándose el objeto y el sujeto pasivo de la obligación, determinando el momento en que se presenta el hecho jurídico al cual la ley condiciona a su nacimiento.

Es decir, para que exista o nazca un crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se encuentre comprendida dentro de la hipótesis prevista en la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho generador, haya una norma legal que le sea aplicable, a dicho hecho.

Por ejemplo, nace el crédito fiscal, derivado del impuesto sobre automóviles nuevos, cuando una persona física o moral enajene automóviles nuevos de producción nacional, por la sola venta o enajenación nace el crédito fiscal, según lo dispuesto en el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, en vigor, sin necesidad de una declaración previa de parte de las autoridades de que nació el crédito, ya que el

²³ CARRASCO IRIARTE, HUGO, Ob. Cit., pág. 185.

mismo nace, en el momento mismo en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley como su presupuesto, siendo el hecho jurídico un acto de particular.

Luego entonces, teniendo como antecedentes tales premisas podemos darnos cuenta de que, para que nazca una obligación pública ex-lege, la relación fiscal tiene que originarse en la reunión de las condiciones necesarias para la existencia del mismo, requiriéndose por tanto:

- Una ley, o una orden que tenga valor formal de ley, que prevea que al presentarse un hecho determinado, nacerá una obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

- Un hecho, previsto por la ley, como generador de una obligación tributaria en las condiciones objetivas y subjetivas determinadas por el legislador. Por lo tanto, un hecho jurídico, es un hecho no indiferente al derecho.

DETERMINACIÓN

“Doctrinalmente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos... Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo

además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir incluso, como sucede en nuestro sistema jurídico, a la llamada visita domiciliaria." ²⁴

En cambio Héctor B. Villegas, llama determinación tributaria "al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo), y cual es el importe de la deuda" ²⁵

Para Giannini, la determinación es: "la liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva, con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente". ²⁶

Así pues, para nosotros, la determinación es un acto del sujeto pasivo (contribuyente) por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración, (sujeto activo) que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa ordenada por la ley, pudiendo así advertirse que la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

²⁴ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. Pág. 555.

²⁵ B. VILLEGAS, HECTOR, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomo III, 3ª Edición, Editorial Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1979, pág. 279.

²⁶ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 557.

CLASES DE DETERMINACIÓN.

Para Sergio Francisco de la Garza, existen dos formas de determinación que son:

- 1.-) Según el sujeto que la realice.
- 2.-) Según la base conforme a la cual se realice.

Señalando al efecto, que dentro de la determinación según el sujeto que la realice, se puede distinguir;

"a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas "determinación por el sujeto pasivo", "autodeterminación" y "autoimposición.

"b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin tal colaboración.

"c) La determinación de la base imponible, o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la Autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Se le conoce con el nombre de "concordato tributario."²⁷

Nosotros llamaríamos a éstas tres clases de determinación:

²⁷ Ibidem. pág. 561.

a) Autodeterminación.

b) Determinación de oficio.

c) Determinación a través de pago autorizado o convenios efectuados con la autoridad para el pago del tributo.

Por lo que se refiere a la base conforme a la cual se realice, se distingue la determinación con base cierta y con base presunta o estimativa, siendo éstos:

"La determinación con base cierta es la que se ejecuta, sea por el sujeto pasivo o por la Administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, se conoce "con certeza el hecho y valores imponibles.

"La determinación con "base presunta" o "base estimativa" existe cuando, sea la Administración tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del Impuesto Sobre la Renta sobre actividades empresariales), la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley".²⁸

Para Héctor B. Villegas, la determinación se efectúa: Por el sujeto pasivo, que es la declaración jurada del propio contribuyente; Determinación mixta, es la que efectúa la Administración con la cooperación del sujeto pasivo, y determinación de oficio, que es la que practica el fisco, ya sea por estar así ordenado en la Ley o por otras circunstancias.²⁹

²⁸ Idem. Pág. 562.

²⁹ B. VILLEGAS, HECTOR, Ob. Cit. pág. 285.

De los anteriores conceptos, nosotros nos acogemos a la clasificación que nos da Héctor B. Villegas, en virtud de ser esta clasificación la que más se apega a las disposiciones fiscales aplicables y que se encuentran vigentes, dicha clasificación nos dice que la determinación se efectúa de tres formas, que son: .

1.- Por manifestación del propio contribuyente, que viene a ser cuando el propio contribuyente o gobernado efectúa la determinación del tributo, ya que conoce con certeza la cantidad que le corresponde pagar, al encuadrar su situación jurídica y de hecho en la hipótesis prevista en la Ley por ejemplo la presentación de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

2.- La determinación mixta que es la que efectúa el fisco, con apoyo del contribuyente, al aportar éste la documentación que la autoridad le requiere, por haberse omitido en la manifestación unilateral del propio gobernado, por ejemplo una visita domiciliaria.

3.- La determinación de oficio, que viene a ser la que practica la autoridad por sí sola, por ejemplo la revisión de la declaración presentada corrigiendo los errores aritméticos, todos éstos se encuentran contemplados en el artículo 6º tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones aplicables previstos en la Ley de la Materia.

Al efecto el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6º párrafos 3º y 4º que:

Párrafo Tercero, "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionaran la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

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

Así pues, tenemos que a través de la determinación el Estado tiende a un fin único y predominante; como es hacer cierta y realizable su pretensión; transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada, ya que, hasta que la obligación tributaria, por medio de la determinación se concrete en un sujeto pasivo determinado y se especifique su objeto, la relación jurídica tributaria permanece en su fase abstracta, de mandamiento dirigido genéricamente a todos los contribuyentes, para pasar a su fase de realización positiva, única, en la que puede alcanzarse el propósito de dicha relación.

De esta manera, la administración llega a la concreción a través de la determinación, ya sea mediante el uso de los medios establecidos por la Ley, o por una declaración espontánea del sujeto pasivo, a fin de que se conozca la existencia de la obligación y se determine su medida por medio de la autocalificación o por investigaciones administrativas, o bien, por el efecto automático u oficioso de algunas disposiciones legislativas.

Es decir, cuando la obligación tributaria se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama el crédito fiscal, estando dicha determinación prevista en el artículo 6º, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, del cual se desprende que las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, no obstante que les sean aplicables las normas sobre procedimiento que se expiden con posterioridad, debiendo efectuarse, según lo establece el tercer párrafo del mismo artículo, por regla general, por los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, o sea, son los particulares y no la

autoridad, quienes determinan por qué y cuánto deben pagar, como ejemplo tenemos, entre otros, el pago del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto al Comercio Exterior, del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, efectuados a través de la presentación de la declaración correspondiente, con la cual se efectúa el pago de dichos impuestos determinados por el propio contribuyente.

Pero cuando las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales deben ser hechos por las autoridades fiscales, como por ejemplo, las que se originan como consecuencia de las visitas domiciliarias; de la revisión de las declaraciones presentadas por los propios contribuyentes a fin de verificar el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

EXIGIBILIDAD

“La diferencia que existe entre nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad. El nacimiento consiste en la aparición o la creación de un vínculo entre el acreedor (Administración Tributaria, por lo general) y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, titular del crédito tributario este legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación.”³⁰

En cambio Gregorio Sánchez León, nos dice al respecto: “una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, y por tanto surge el crédito fiscal, éste debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales respectivas.”³¹

³⁰ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit., pág. 575.

³¹ SANCHEZ LEON, GREGORIO, Ob. Cit., pág. 193.

Al respecto, el artículo 6º, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente establece lo siguiente.

“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica: ...”, estableciendo la forma, plazos y requisitos de como deben efectuarse los pagos de las contribuciones.

Así pues, vemos que la exigibilidad del crédito fiscal es cuando existe el derecho por parte de la autoridad de exigir el pago del mismo, de acuerdo a las fechas o dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, así vemos que los artículos 6º y 145 del Código Fiscal de la Federación, disponen que la falta de pago o garantía de un crédito fiscal, dentro de los plazos señalados en la Ley correspondiente, y conocido por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación establecidos en las disposiciones fiscales aplicables, el mismo se hará exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Desprendiéndose del estudio anterior que al llevarse a cabo el nacimiento y determinación del crédito fiscal, nace así también la obligación de pagarlo, antes de hacerse exigible.

Lo anterior, toda vez que una vez conocida la falta de pago oportuno, por la falta de la garantía del interés fiscal, se lleva a cabo su exigibilidad por medio del procedimiento administrativo de ejecución, no llevándose a cabo éste último en el supuesto caso de haberse efectuado el pago de la contribución o del crédito fiscal oportunamente, luego entonces, al haberse efectuado su pago se extingue así la obligación fiscal del gobernado con la Administración Pública, no siendo esta la única forma de extinción del crédito fiscal, como lo veremos más adelante.

EXTINCION

Para el tratadista Raúl Rodríguez Lobato, "la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la Ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el Derecho Fiscal sólo se admiten como formas de extinción de la obligación fiscal el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación."³²

En cambio Gregorio Sánchez León, nos dice: "Las obligaciones fiscales se extinguen por regla general, por los mismos medios que establece el derecho privado, para la extinción de las obligaciones civiles, aunque con modalidades especiales y propias que les imprime el Derecho Fiscal, debiendo aclararse que determinadas formas de extinción del derecho común no son autorizadas por el Derecho Fiscal.

"Las formas de extinción de la obligación tributaria son las siguientes: El pago, la compensación, la condonación, el remate, la adjudicación fiscal de bienes y la prescripción."³³

Formas de Extinción

Retomando los anteriores conceptos, podemos señalar que las formas de extinción son:

- A)- El pago.
- B)- La compensación.
- C)- La condonación.
- D)- El remate y adjudicación.

³² RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, 2ª Edición, Editorial Harla, México, 1983, pág. 167.

³³ SANCHEZ LEON, GREGORIO, Ob. Cit., pág. 194.

- E)- Caducidad.
- F)- Prescripción.
- G)- La revocación.

Mismas que explicamos de la siguiente manera:

A).- El pago.

El pago es el principal medio de extinción del crédito fiscal, ya que es el que satisface plenamente la prestación del sujeto pasivo (Administración Pública).

Existen diversas clases de pago como son:

- a)- Pago Espontáneo, liso y llano.
- b)- En garantía.
- c)- Provisional y de anticipos.
- d)- Definitivo.
- e)- Extemporáneo.
- f)- A plazos.

Formas y Medios de pago.

El artículo 20, establece en lo conducente las formas y medios de pago, al establecer:

Artículo 20.- "Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate...

"Se aceptarán como medios de pago, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios y las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México; los cheques personales únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezca el Reglamento de este Código..."

El pago se acredita con el documento en que conste la declaración, la liquidación, la estimación, la retención o la recaudación que ostente el acuse de recibo de la autoridad.

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a sus domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponda. En México se ha autorizado a las oficinas bancarias a recibir los pagos por concepto de tributos, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaria y en algunos casos se permite enviar el pago por correo.

B).- La compensación.

La compensación es un modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra, es decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales, establecida al efecto en el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

El artículo 23 citado prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

C).- Condonación.

Es una figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

Existen dos tipos de condonación:

1.- La de contribuciones.

2.- La de multas.

La primera de ellas, contemplada en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, y que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaría para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas, es decir, de contribuciones y sus accesorios, como son los recargos.

La segunda de ellas, que es la condonación de multas y que se encuentra establecida en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

La condonación puede ser parcial o total. En el caso de condonación de obligaciones fiscales (pago de contribuciones) sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con relación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria. En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; esto último en virtud de que, como ya hemos dicho, *la condonación de multas tiene como finalidad ablandar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor.*

Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en casos especiales.

D).- Remate y adjudicación.

Esta figura que se encuentra establecida en los artículos 145, 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación, y que viene a darse cuando el crédito fiscal no es pagado voluntariamente por el contribuyente, luego entonces la autoridad fiscal inicia en contra del obligado el procedimiento administrativo de ejecución, dentro del cual, se procede a secuestrar o embargar bienes del deudor o responsable, procedimiento que en algunos casos puede concluir en la adjudicación, siendo ésta, el acto por medio del cual se entrega un bien embargado en pago de un crédito, o bien que se entrega el mismo para que con su venta, el acreedor se cobre su crédito.

Dentro de esta forma de extinción vemos que participa la exigibilidad del crédito fiscal, ya que el remate y la adjudicación se llevará a cabo una vez que se haya requerido del pago al deudor; por no cumplir con su obligación en forma espontánea una vez que ha sido determinado el crédito fiscal.

E).- Caducidad.

La caducidad, o extinción de facultades, como la llama el propio Código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma de Derecho Procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones.

Así pues la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de la obligación fiscal, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

F).- Prescripción.

La prescripción que se encuentra prevista en el artículo 146 del Código Tributario y consiste en la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. En el Derecho Fiscal se admite a la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos.

Así pues, vemos que las obligaciones tributarias se pueden extinguir por prescripción, operando ésta tanto en favor de los contribuyentes, *extinguendo sus obligaciones tributarias* mediante el transcurso de un plazo de 5 años, como opera también a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios.

G).- La revocación.

Por revocación entendemos la extinción de un acto administrativo por resolución de la autoridad que lo emitió, cuando adolece de vicios de ilegalidad, y que no puede invocarse cuando el acto haya generado derechos en favor del particular.

Así pues, la revocación es procedente cuando el acto contiene vicios de ilegalidad, debiendo efectuarse dicha revocación por la misma autoridad o la superior jerárquica de la autoridad emisora del acto, retro trayendo sus efectos al momento en que se dictó dicho acto, extinguiéndose todas las consecuencias jurídicas emanadas del mismo.

Así vemos que la obligación tributaria del sujeto pasivo se extingue de dos formas:

1.- Cuando el sujeto pasivo satisface la prestación tributaria, en cualquiera de sus modalidades existentes.

2.- Cuando la propia ley declara extinguida la prestación fiscal.

Para concluir el presente tema, debemos señalar que el nacimiento, la determinación, liquidación, y la exigibilidad y extinción los encontramos regulados en el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en relación con las diversas disposiciones que los regulan y que han quedado detallados en el presente capítulo.

Su nacimiento es espontáneo, al realizarse las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en el que ocurran, tal como lo prevé el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. En consecuencia, son producto de la unión de los hechos o actos con la ley, siempre dentro de un tiempo determinado.

Se determinan, según el mismo precepto, por el contribuyente, salvo disposición en contrario, a menos que sea la autoridad quien los determine.

Se liquidan, sin que exista disposición expresa al respecto, como un acto consecuente de la determinación.

Y se extinguen mediante pago, según el mismo artículo, aunque del resto del articulado del propio Código tributario se desprende que también cabe la extinción por medios distintos: la compensación que prevé el artículo 23, la caducidad, contemplada por el artículo 67; la condonación a la que aluden los artículos 39 y 74, la prescripción que señala el artículo 146, el otorgamiento de garantía mediante depósito de dinero, prenda o hipoteca, fianza, obligación asumida por tercero y embargo en la vía administrativa, a los que alude el artículo 141, así como los artículos 142, 145, 151, 152, 173 y 190 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO 11

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL

A).- Concepto de Recurso Administrativo

B).- Tipos de Recursos Administrativos

C).- Procedencia del Recurso de Revocación

D).- Tramitación del Recurso de Revocación

1.- Requisitos para su admisión

2.- Ofrecimiento, admisión y valoración de pruebas

3.- Resolución del recurso

4.- Efectos que produce su resolución

E).- Autoridades Competentes

CAPITULO II

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL

"Mucho se ha discutido sobre la naturaleza jurídica del recurso administrativo. Así, hay quienes opinan que es un derecho de instancia del particular, y para otros es sólo una prerrogativa de la autoridad."³⁴

Continúa diciendo Gonzalo Armienta que "el recurso es un derecho de instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicables al caso controvertido, el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares."³⁵

Así pues, el recurso administrativo nace del ejercicio del derecho de instancia que la ley otorga al particular y más que una prerrogativa de la autoridad para corregir sus errores, es un medio de defensa del administrado.

A) CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

³⁴ ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991, pág. 57.

³⁵ *Ibidem*, pág. 59.

Son numerosas las definiciones que se han elaborado sobre los recursos administrativos, como veremos a continuación:

Rafael Martínez Morales lo define como: "el medio de defensa establecido en la ley, a favor de los gobernados para que la Administración Pública revise un acto administrativo que ellos consideran ilegal, quedando aquella obligada a anularlo, modificarlo o confirmarlo."³⁶

Emilio Margain Manautou, dice: "el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida."³⁷

El concepto al que nosotros llegamos, después de haber estudiado las anteriores transcripciones es el siguiente:

Los recursos administrativos son aquellos medios de defensa que establece la ley, y del cual disponen los contribuyentes que han sido afectados en sus derechos o intereses por un acto administrativo dictado en su contra, para lograr, en los términos establecidos, una revisión de dicho acto, a fin de que la autoridad administrativa lo revoque o lo modifique en caso de encontrar la ilegalidad del mismo.

Esto es así, ya que los actos de la administración pública frente a los particulares, deben estar sustentados en la legalidad.

³⁶ MARTINEZ MORALES, RAFAEL I, Derecho Administrativo, 2do. Curso, Editorial Harla, México, 1991, pág. 401.

³⁷ MARGAIN M., EMILIO, El Recurso Administrativo en México, 3ª Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995, pág. 18.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda; ya sea, por interpretaciones erróneas o exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarla, lo cual origina una violación de los derechos del particular (administrado o contribuyente) e inclusive de los que legítimamente le corresponde a la misma administración pública.

Por lo que frente a actos de tal naturaleza se ha reconocido en favor de los particulares, la creación o regulación de recursos o medios de defensa ante la propia administración pública, por virtud de los cuales pueda lograrse la nulificación de los actos o resoluciones dictados con violación a la ley aplicada.

Luego entonces, el recurso administrativo es una limitación de las atribuciones *discrecionales*, ya que la autoridad, al emitir una resolución tendrá en cuenta que si esa facultad no la ejerce conforme a derecho, el particular podrá impugnar el acto que se derivó de su ejercicio, mediante el recurso administrativo correspondiente.

La discrecionalidad significa que la autoridad cuenta con una normatividad, en la cual puede decidir su actuación, actuación que debe siempre estar ajustada a derecho, si esa actuación se sale del marco legal, entonces el administrado tiene a su alcance el derecho de inconformarse.

Independientemente de lo anterior, para concluir el presente tema es importante precisar la importancia que tiene el recurso de revocación, así vemos que:

- 1.- Es un eficaz control de legalidad de actuación por parte de la autoridad.
- 2.- Permite a la autoridad emisora del acto recurrible, corregir sus errores y conocer las lagunas y planes técnicos que el legislador tiene al expedir una Ley y,

3.- Que la justicia administrativa sea expedita, ya que si le asiste la razón al contribuyente, no habrá necesidad de irse a los Tribunales.

B) TIPOS DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Son muy variadas las clasificaciones elaboradas sobre los recursos administrativos, al efecto Emilio Margain Manautou, clasifica al recurso administrativo en:

- a).- En atención a la autoridad ante quien se interpone.
- b).- En atención a quien lo interpone.
- c).- En atención al objeto que se persigue.
- d).- En atención a la materia.
- e).- En atención al ordenamiento que lo establece.
- f).- En atención a su naturaleza.
- g).- En atención a nuestra legislación federal.³⁸

En cambio Nava Negrete nos dice que los recursos administrativos se pueden dividir en dos grandes grupos o tipos:

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, El Recurso Administrativo en México, Editorial Jus, México, Diagnostico Administrativo de Chihuahua, S.A. de C.V., México, 1985, pág. 31.

1.- los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados.

2.- y los que conoce una autoridad diversa que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial.³⁹

Por nuestra parte, la clasificación doctrinaria a la cual nos acogemos es la que nos da el tratadista Margáin Manatou, por considerar que dentro de esta clasificación se encuentran englobados las diversas situaciones que se pueden suscitar en el recurso de revocación, así pues, veremos someramente cual es cada uno de ellos.

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

Son aquéllos que se distinguen de acuerdo a la autoridad ante quien se interponen; ante la misma autoridad (recurso administrativo); ante el superior jerárquico (juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal) y ante autoridad distinta de estos (juicio de amparo).

b).- En atención a quien lo interpone,

Esto es, la persona quien lo interpone puede tener interés legítimo directo o el contribuyente por su propio derecho o representado) o interés legítimo indirecto (tercero perjudicado).

c).- En atención al objeto que se persigue, como son:

El que se pretenda el recurso para revocar totalmente o modificar el acto estudiando tanto los argumentos de fondo como los de procedimiento (recurso administrativo), cuando se pretende se estudien los argumentos más a fondo que en el

³⁹ DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 843.

recurso administrativo, o se hagan valer otros argumentos (juicio de nulidad) y cuando se pretenda una revisión de todo lo actuado (revisión).

d).- En atención a la materia:

Toda vez que la autoridad administrativa puede emitir resoluciones que quedan sometidas unas al derecho administrativo y otros al derecho privado, como ejemplo de esta última, podemos señalar el contrato celebrado con particulares.

e).- En atención al ordenamiento que lo establece.

Ya que existen recursos administrativos tanto en la Ley como en Reglamentos, éste último siempre y cuando sea un ordenamiento autónomo, ejemplo, el Reglamento de Tránsito.

f).- En atención a su naturaleza,

En este caso, pueden ser obligatorios y optativos, siendo el primero de ellos, cuando estemos en presencia de un recurso administrativo obligatorio, es decir cuando el particular debe agotarlo antes de acudir con el superior jerárquico, tal como lo era la interposición del recurso de revocación en contra de una resolución dictada en materia aduanera, en donde si era obligatorio agotar el recurso antes de acudir a demandar la nulidad de dicha determinación ante el Tribunal Fiscal Federal, situación que se dio hasta la Ley Aduanera de 1995, en la actualidad el recurso de revocación es optativo.

En el segundo caso, que es el optativo, es cuando queda al criterio del particular el agotarlo o acudir directamente a juicio, que es el supuesto que prevalece en las disposiciones fiscales vigentes.

g).- En atención a nuestra legislación federal:

Aquí podemos distinguir a los recursos previstos en leyes administrativas, siendo éstas generales; y los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación que son específicos, pudiendo aplicarse los primeros, supletoriamente en lo que no prevean los segundos.

Ahora bien, en la práctica tenemos que el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece un solo tipo de recurso administrativo o medio de defensa, que es el recurso de revocación, que en los términos del recurso administrativo es un medio legal de defensa del cual dispone el contribuyente que ha sido afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo dictado en su contra para lograr en los términos legales establecidos, una revisión de dicho acto a fin de que la autoridad administrativa lo revoque o modifique en caso de encontrar comprobada la ilegalidad de dicho acto.

Debemos recordar que hasta el 31 de diciembre de 1995, el Código Fiscal de la Federación preveía dos tipos de recursos administrativos que eran el recurso de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, en las disposiciones vigentes, no obstante que exista un solo tipo de recurso administrativo, como lo es el de revocación, se encuentran previstos dentro de este recurso, las dos opciones, ya que lo único que el legislador llevó a cabo es prever un solo recurso de revocación, en el que se puede hacer valer tanto las resoluciones definitivas que causen perjuicio al contribuyente como los actos de autoridades fiscales que le causen perjuicio a sus bienes.

C) PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION.

Como ya hemos visto antes, el único recurso administrativo que prevén las disposiciones fiscales como lo es el Código Fiscal de la Federación vigente, es el recurso de revocación establecido en el artículo 116 de dicho ordenamiento, por lo que durante el desarrollo del procedimiento, que llevaremos a cabo en este trabajo, al administrado o particular, lo llamaremos contribuyente, recurrente o promovente y a la autoridad, recurrida, indistintamente.

Ahora bien, la procedencia del recurso de revocación está sujeta al cumplimiento de un procedimiento y lineamientos establecidos en el Código Fiscal de la Federación vigente, por parte de los recurrentes y de la autoridad.

Así pues retomando lo visto anteriormente, podemos señalar que para que proceda el recurso de revocación se necesitan de dos elementos: los esenciales y secundarios, siendo para nosotros cada uno de ellos los siguientes:

Esenciales:

- a).- Que el recurso esté establecido en un ordenamiento legal correspondiente.
- b).- La existencia de una resolución definitiva.

Secundarios:

- a).- Término dentro del cual ha de hacerse valer.
- b).- Autoridad ante quien deba hacerse valer.
- c).- Plazo en el cual ha de resolverse el recurso.

Elementos esenciales de validez.

Tenemos que éstos elementos son aquéllos que necesariamente deben darse para que se pueda hacer valer el recurso de revocación, siendo éstos elementos:

a) Que el recurso de revocación esté establecido por el ordenamiento legal correspondiente.

En este elemento; podemos señalar que aún cuando se dan todos los demás requisitos secundarios, que veremos mas adelante, si el recurso o medio de defensa no se encuentra establecido en las leyes correspondientes, no puede proceder su interposición.

En el presente estudio, vemos que este requisito se cumple al encontrarse establecido el recurso de revocación en materia fiscal, en el Código Fiscal de la Federación, que como ya vemos en su artículo 116 se establece que: contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

Así pues vemos que el primer elemento esencial, para la procedencia del recurso se ha dado, al encontrarse establecido en las disposiciones fiscales vigentes aplicables, como lo es el *Código Fiscal de la Federación*.

b) La existencia de una resolución administrativa.

En cuanto a este requisito podemos señalar que, la existencia de una resolución administrativa, es necesaria para que exista o se pueda tramitar o proceder un recurso de revocación. Su inexistencia hace innecesaria la interposición del recurso.

Así vemos que este requisito se cumple cuando existe alguna resolución o acto de los contemplados en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto establece:

Artículo 117.- "El recurso de revocación procederá contra:

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

"a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamiento.

"b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

"c) Dicten las autoridades aduaneras.

"d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

"II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

"a) Exijan el pago de 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 a que se refiere el artículo 21 de este Código.

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

"c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 128 de este Código.”

De cuya transcripción concluiremos que es esencialmente necesario, que exista alguno de los supuestos previstos en dicho artículo, a efecto de que legalmente proceda el recurso de revocación establecido en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, visto anteriormente.

Así también nos permitimos agregar a este elemento esencial de validez, respecto de que no sólo es necesario que exista una resolución administrativa para que proceda el recurso de revocación, sino también es necesario que exista, en su caso, un acto de autoridad que cause perjuicio al particular o a un tercero, según se conoce del estudio a dicho artículo, en donde se desprenden dos etapas en el procedimiento del recurso de revocación, siendo la primera, aquélla en la que se interpone dicho medio de defensa en contra de una resolución definitiva de las señaladas en la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación vigente y, la segunda etapa, es cuando se interpone el recurso de revocación en contra de los actos de las autoridades fiscales que pretenden exigir el pago de los créditos fiscales que han sido confirmados o modificados en la resolución administrativa que pone fin al recurso de revocación, ésto es cuando en la resolución que pone fin al recurso de revocación interpuesto, se ha confirmado o modificado dicha resolución combatida, y que al ser notificada en los términos que el propio Código Fiscal de la Federación establece y transcurrido el plazo para su impugnación, la autoridad administrativa procede a efectuar ciertos actos a efectos de exigir el pago de los créditos fiscales y, en su caso iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, siendo en contra de las ilegalidades o violaciones efectuadas en el procedimiento llevado a cabo para el cobro de los créditos fiscales ya sea en forma directa a un particular o indirecta a un tercero.

Así también podemos desprender de dicho artículo que la resolución administrativa o el acto de autoridad debe reunir ciertas características, para que sea una resolución impugnable mediante el recurso de revocación, como son:

- 1.- que sea definitiva
- 2.- que sea personal y concreta
- 3.- que cause un agravio
- 4.- que conste por escrito excepto cuando se trate de negativa ficta
- 5.- que sea nueva.

1.- Así debemos señalar que por resolución definitiva se entiende que es aquella que no admite instancia de revisión o de reconsideración alguna, es decir que no admite revisión de oficio, cuando la autoridad que la emitió no pueda por sí, modificar su propia resolución.

A mayor abundamiento, por resolución definitiva se entiende, que la resolución dictada en perjuicio de un particular, deberá ser revisada, por un superior jerárquico, quien decidirá, si la confirma, modifica, revoca o rechaza, es decir, en contra de una resolución definitiva sólo puede hacerse valer el recurso de revocación o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federación.

Así también tenemos que actos de las autoridades fiscales, son aquéllos que realiza una autoridad fiscal de acuerdo a sus facultades expresamente otorgadas, mediante el cual se obliga al cumplimiento de las disposiciones legales, como son, en el caso de recursos de revocación, los establecidos en el artículo 117 fracción II del Código Fiscal de la Federación vigente.

2.- Será personal y concreta; porque dicha resolución deberá ser individual y dirigida a un particular concretamente, ya que las resoluciones impersonales y de carácter general, como son aquellas que van dirigidas a una agrupación determinada, integrada por varios particulares, la cual con su sola expedición causa perjuicio a todos ellos, sólo procede en su contra el juicio de amparo.

3.- Que la resolución cause un agravio, ésto es que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto.

Esto es, el interés legítimo directo, causa perjuicio directamente al particular a quien se emite la resolución o se realiza el acto.

En cambio el interés indirecto puede darse cuando la emisión de dicha resolución o acto, es cuando terceras personas por distintas causas entran a la relación jurídico tributaria, como puede ser la responsabilidad solidaria, o el tercero afectado como pueden ser el propietario de los bienes embargados. Cabe señalar que estos agravios deben expresarse por escrito ante la autoridad que va a conocer el recurso de revocación.

4.- Que conste por escrito excepto cuando se trate de negativa ficta, este requisito, viene a ser un elemento necesario de toda resolución, ya que de esta manera podremos demostrar que la misma es ilegal, por las razones y motivos que se expresen por parte del particular, o en su caso, la autoridad administradora logre demostrar la legalidad de la misma, ya que de otra manera, no existiría un acto o resolución de palabra, a menos que se tratara de una negativa ficta, como puede darse en el caso, de que no se conteste una solicitud de pago en parcialidades o una solicitud de devolución, en cuyo caso, el silencio de la autoridad en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación vigente significaría, que dicha petición al

no ser contestada dentro del plazo de 3 meses, se podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, silencio en contra del cual procedería interponer los medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

5.- Que sea nueva, esto significa que lo resuelto en la resolución que se va a impugnar, o en contra de la cual se va a interponer el recurso de revocación, no haya sido materia de impugnación anteriormente y que haya sido dirigida a la misma persona, es decir que no hayan sido materia de recurso de revocación o juicio.

Elementos secundarios de validez.

Estos elementos son aquéllos cuya ausencia no vicia o constituye la invalidez del recurso administrativo, es decir son elementos cuya omisión por el legislador no originan la inexistencia del recurso, siendo éstos:

a) Término dentro del cual ha de hacerse valer:

En cuanto a este requisito, el legislador al establecer o prever el recurso de revocación en el Código Fiscal de la Federación, no omite establecer que el escrito de interposición del recurso de revocación deberá presentarse, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto que se pretende *impugnar*, respecto de la *impugnación de la notificación de los actos administrativos* hablaremos mas adelante, dentro del tema, Efectos que Produce la Resolución.

Al efecto el artículo 121 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 121.- "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, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en

que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.”

Dentro de este elemento, del plazo para la interposición del recurso, existen tres supuestos mas, y que son:

1.- Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado, cuyas reglas para su interposición se encuentran establecidas en el artículo 129 y siguientes del Código Fiscal de la Federación.

2.- Si el particular afectado por una resolución administrativa que puede ser impugnada mediante el recurso de revocación, fallece antes del vencimiento del plazo de 45 días para su interposición, dicho plazo se suspenderá desde la fecha del fallecimiento hasta aquélla en que la persona que se designe, judicial o notarialmente, como representante de la sucesión, acepte dicho cargo, sin que la suspensión pueda exceder de un año natural, contado a partir de la fecha de fallecimiento, incluso, cuando al vencimiento del año no hubiese sido designado representante de la sucesión, lo cual se encuentra establecido en el artículo 121 tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación.

3.- El último supuesto viene a ser la incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por una autoridad judicial, esto es, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, en este caso, el plazo se suspende por un año, siendo en perjuicio del particular si durante este plazo, no se resuelve sobre su representación. Este plazo cesará, cuando se acredite la aceptación de cargo de tutor del incapaz o representante legal de ausente, se encuentra establecido en el artículo 121, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, ya hemos visto cual es el plazo para la interposición del recurso de revocación a que se refiere el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, que de manera general señala el artículo 121 del mismo ordenamiento legal, es de 45 días, así pues, es necesario señalar a partir de que momento y como se computa el plazo para la interposición del recurso de revocación, así tenemos que el plazo para la interposición del mismo empieza a computarse a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación efectuada del acto o resolución que se pretende impugnar, *situación ésta, que se encuentra prevista en el artículo 135 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación.*

Otro supuesto para saber a partir de que fecha empieza a correr el plazo para la interposición del recurso, es el establecido en el artículo 135 segundo párrafo que establece, el supuesto que puede darse cuando el recurrente o particular afectado por un acto o resolución administrativa, no fue notificado en los términos que la propia ley establece, para lo cual el particular señala la fecha en que tuvo conocimiento de la misma, y que a diferencia del anterior supuesto, la fecha en que surte efectos su notificación, es la fecha en que manifestó conocerlo.

Lo anterior, siempre y cuando la autoridad encargada de resolver el recurso, compruebe que efectivamente, el particular no tuvo conocimiento de la misma a través de la notificación debidamente efectuada en términos de lo dispuesto en los artículos 134, que establece de que forma deberá efectuarse la notificación de los actos administrativos; 136 que señala en que lugar podrá efectuarse la notificación; 137 que establece los requisitos que se deben cumplir para efectuar la notificación; 139 y 140 que prevén como se llevarán a cabo las notificaciones que se efectúen por estrados y por edictos, todos estos artículos correspondientes al Código Fiscal de la Federación vigente.

Ahora bien, respecto de este elemento secundario es necesario destacar que el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación establece que días no se toman en consideración para contar el plazo para la interposición del recurso.

Del estudio a dicho dispositivo podemos darnos cuenta que para efectos de computar el plazo, que de manera general se establece en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, (45 días), esto es, tomando en consideración, que dicho plazo se inicia a partir del día siguiente al en que fueron hechos, por lo que a partir del día siguiente hábil, empieza a correr el mismo, sin contar sábados, domingos y días festivos.

Tampoco se contarán en dichos plazos los días en que la autoridad fiscal federal tenga vacaciones generales, no escalonada.

Dicho artículo también establece, que independientemente de las fechas señaladas como inhábiles y festivos, si el último día del plazo para la interposición del recurso, las oficinas de la autoridad fiscal permanecen cerradas, se prorrogará el plazo hasta el día siguiente hábil.

Adicionalmente a lo anterior, podemos señalar además que como el recurrente cuenta con un plazo de 45 días para presentar su recurso, puede legalmente corregir, adicionar o modificar el escrito original, con el cual se interpuso el recurso de que se trate, mediante la presentación de un escrito adicional, siempre y cuando, éste sea presentado ante la autoridad fiscal dentro de los 45 días previstos por el propio Código, y que la autoridad no haya emitido resolución al multicitado recurso de revocación.

Concluyendo de todo lo anterior que el particular cuenta con un plazo de 45 días (generalmente) para hacer valer el medio de defensa que se estudia en el presente trabajo, considerándose como fecha de presentación del recurso de revocación, el día en que se entregue a la autoridad fiscal que corresponda a su domicilio, a la que emitió

o ejecutó el acto, o se deposite la pieza postal en la Oficina de Correos, según pasaremos a estudiar en el siguiente punto de este trabajo.

b).- Autoridad ante quien debe hacerse valer.

En este elemento secundario de validez encontraremos que el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación establece: que la interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

Sin embargo existe una excepción a la opción señalada anteriormente, misma que se encuentra establecida en el artículo 125 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, en la que se señala que resulta obligatoria intentar la misma vía elegida, cuando se trate de resoluciones definitivas que sean conexas de otras, en contra de las cuales se hubiera promovido el recurso de revocación que se encuentre pendiente de resolución, es decir, que sea antecedente o consecuencia de otra u otras resoluciones que hubieren sido impugnadas mediante el recurso de revocación, pendiente de resolución.

Siguiendo con el estudio del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, vemos que en su segundo párrafo establece la posibilidad de que cuando el escrito de interposición del recurso, cuando se haya optado por hacerlo valer, se presente ante autoridad incompetente, ésta lo turnara a la que sea competente.

Respecto a la presentación del escrito de interposición del recurso, el artículo 121 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece que dicho escrito deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecuto el acto impugnado.

En cuanto a la presentación del escrito de interposición ante la autoridad competente en razón del domicilio del recurrente tenemos que el artículo 121 segundo párrafo establece la posibilidad de que cuando el recurrente tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad emisora del acto combatido, dicho escrito 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 y cuando el envío se realice desde la población en que resida el recurrente. En estos casos, se considerara como fecha de presentación del recurso la del día en que se deposite en la oficina de correos; pero si el recurrente tiene su domicilio fiscal en la misma población en que resida 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.

Así mismo, 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 Administración Local de Recaudación, conforme a lo dispuesto en el citado artículo 120 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, se considerara como fecha de interposición del recurso, el día en que dicho escrito haya sido depositado en los módulos señalados, teniendo la obligación la autoridad fiscal, ante la cual se haya presentado el multicitado escrito de interposición del recurso, de remitir el mismo a la autoridad competente, tomando como fecha de presentación la fecha correspondiente, en términos de lo señalado anteriormente, en este caso, será necesario recabar del área de recaudación, el sobre correspondiente en donde conste el sello de recibido, o de cualquier otra autoridad fiscal ante la que se haya presentado el escrito.

Es decir, cuando la autoridad ante la que se presento el escrito carezca de competencia para resolver el recurso de revocación del interesado, o cuando la

Administración General Jurídica de Ingresos, así lo hubiera determinado mediante algún criterio, deberá turnarse el recurso de revocación, con fundamento en el Reglamento Interior, a quien sea competente para conocer del mismo y enviar copia del oficio de remisión al contribuyente o interesado, para su conocimiento a fin de que continúe su gestión ante la autoridad correspondiente.

Para tal efecto, el escrito de interposición del recurso deberá remitirse en original lo más pronto posible, según lo establece la propia normatividad, en un plazo no mayor de cinco días, relacionando en el escrito de remisión todos los documentos presentados por el recurrente y que se remiten a la autoridad competente.

c).- Plazo en el Cual a de resolverse el recurso.

Respecto de este elemento secundario de validez, el actual Código Fiscal de la Federación establece dicho término, considerándolo a partir de la presentación del recurso, cuando ya estén ofrecidas y aportadas las pruebas al mismo, no considerando fuera de ese plazo su desahogo y valoración.

El inconveniente que podría presentarse en los recursos, es que la autoridad recurriere a actos dilatorios para retardar la emisión de la resolución definitiva, no encontrándose subsanada tal situación, ya que si la autoridad fiscal no resuelve lo planteado dentro de los tres meses siguientes a su presentación, se refutara que existe negativa ficta, pudiendo el afectado acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a demandar su nulidad, como si existiese una resolución por escrito, o bien seguir esperando la resolución por escrito.

Así pues, el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación establece que la autoridad competente para resolver el recurso administrativo deberá dictar resolución que ponga fin al mismo y notificarla al recurrente o a la persona autorizada para recibir notificaciones, en un plazo que no excederá de tres meses, que se contarán a partir de

la fecha de interposición del recurso. Una vez transcurrido el plazo de tres meses señalado, sin que la autoridad hubiere notificado la resolución que ponga fin al recurso, el recurrente podrá considerar que la autoridad lo ha resuelto desfavorablemente, es decir, que ha confirmado el acto o resolución recurrida.

Debe considerarse que el plazo de tres meses a que se ha hecho referencia, se inicia a partir de la fecha de interposición del recurso, cuando el mismo se presentó con todos los requisitos o anexos que procedan, ya que si el ocurso fue omiso en cumplir con alguno de los requisitos establecidos en el artículo 122 fracciones I y III, así como los señalados en el artículo 123 fracciones I a la IV, deberá requerirse al contribuyente para que en un plazo de cinco días cumpla con los mismos, y solo hasta que se agote este plazo, la autoridad estará en aptitud legal de emitir la resolución correspondiente, además de que existen casos en los cuales se ha ofrecido una prueba que el recurrente no pueda aportar, y corresponde a la autoridad recabarla, por tanto el citado plazo debería iniciarse a partir de la fecha en que la autoridad que debe resolver el recurso, tenga absoluta certeza de que el plazo otorgado por el requerimiento se ha agotado, o bien obtenga la prueba en cuestión, ya que antes de esa fecha se encuentra imposibilitada para dictar la resolución que ponga fin al recurso administrativo planteado, por no encontrarse completo el expediente de que se trata, sin embargo en la práctica no se lleva a cabo de tal manera, ya que no existe disposición alguna que establezca tal situación.

Transcurrido el plazo de tres meses, el recurrente podrá esperar a que la autoridad dicte la resolución que proceda, o bien, en cualquier tiempo después de transcurrido el plazo de tres meses, y hasta antes de que la autoridad le notifique la resolución que ponga fin al recurso planteado, podrá impugnar mediante juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la presunta confirmación del acto recurrido, situación esta que se encuentra contemplada en el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

D).- TRAMITACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

Teóricamente vemos, según Emilio Margain Manautou, que la tramitación del recurso de revocación interpuesto, se lleva a cabo una vez que se han reunido en el expediente abierto a nombre del contribuyente que presentó el escrito con el cual se interpone dicho recurso, ciertos requisitos necesarios para su tramitación y que los podemos clasificar en esenciales y formales.

Así vemos que los requisitos esenciales son aquéllos que se encuentran contemplados en las disposiciones fiscales y cuyo incumplimiento dará origen a la no presentación del recurso, siendo éstas:

- 1.- Que conste por escrito
- 2.- Que contenga nombre y domicilio del recurrente
- 3.- Clave del Registro Federal de Contribuyentes
- 4.- Que se presente dentro del término legal establecido
- 5.- Que el escrito este firmado por el interesado o su representante

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 si pueden ocasionar que la resolución administrativa que le de fin sea desfavorable a los intereses del recurrente, por no haber creado en la autoridad convicción sobre sus argumentos, para lo cual el recurrente deberá satisfacer los siguientes requisitos:

- 1.- Que el escrito de interposición sea claro en sus argumentos.
- 2.- Que se señale la resolución que se impugna y la autoridad que lo emitió.
- 3.- Que se relacionen los hechos.
- 4.- Que funde su inconformidad.
- 5.- Que ofrezca pruebas.

En la práctica vemos que estos requisitos se encuentran contemplados en los artículos 18, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, señalándose en estos dispositivos, además de los ya señalados, otros requisitos más que se deben de satisfacer para que la autoridad fiscal proceda a tramitar o substanciar el recurso de revocación interpuesto por el particular, los cuales pasaremos a tratar en el siguiente punto.

1.- Requisitos para su admisión.

Los requisitos para la tramitación del recurso administrativo de revocación se encuentran plasmados en los artículos 18, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, mismos que pasaremos a estudiar.

En la práctica el recurso de revocación no esta sujeto a cumplir ciertas formalidades y tecnicismos propios de los medios de defensa que se hacen valer ante los Tribunales Superiores, así tenemos que el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación establece en su primer párrafo, lo siguiente:

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

Remitiéndonos al estudio del citado artículo 18, nos encontramos que el mismo establece:

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

"Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

"I.- Constar por escrito.

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

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

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

"Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario."

Así vemos que con lo señalado en este artículo se cumplen los requisitos esenciales a que nos referimos teóricamente, así pues pasaremos a analizar cada uno de estos supuestos.

Que la promoción se encuentre firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello.

Es sumamente importante el cumplimiento de este requisito, ya que la firma del interesado, ya sea por sí mismo, o por medio de un representante, es la que da validez a su escrito, ya que sin ella no puede considerarse ejercida su acción, por ser la firma una formalidad esencial que denota la voluntad de quien ha sido afectado en sus intereses jurídicos, de promover el medio de defensa motivo de estudio y que se rige por el principio de instancia de la parte agraviada, dado que el procedimiento escrito, la voluntad de las partes de ejercitar un derecho se manifiesta a través de la firma de la parte interesada o por quien este legalmente autorizado para ello, pues de lo contrario el escrito con el cual se pretende hacer valer el recurso administrativo se podría considerar como un simple papel en el que no se incorporó expresión alguna de voluntad.

Que conste por escrito.

Se debe indicar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha aprobado la forma H.R.R.1, a fin de que los particulares la utilicen para la interposición del recurso

administrativo de revocación, sin que la utilización de tal formato sea de carácter obligatorio, por lo que los recurrentes lo podrán presentar mediante escrito libre que elaboren, siempre y cuando se cumplan los requisitos, al igual que los requisitos del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación y que veremos posteriormente.

Que se señale el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal y su Registro Federal de Contribuyentes.

Por lo que se refiere al nombre, denominación o razón social, es esencial que se señale en el escrito, ya que la autoridad debe conocer quien promueve y quien es el afectado, esto toda vez que el recurso de revocación puede hacerse valer por el propio afectado, por el representante legal del afectado o por el responsable solidario, en su caso, debiendo en este caso acreditar tal representación, en términos del artículo 19 y 123 del propio Código Fiscal, en vigor.

Por lo que corresponde al domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, es necesario su señalamiento a efectos de fijar la competencia de la autoridad, esto en cuanto a los requisitos que debe contener toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales. En el caso de recursos, vemos que el señalamiento de este requisito no es indispensable puesto que la competencia para conocer de la tramitación del mismo, se lleva a cabo de acuerdo a la autoridad que emitió el acto impugnado o de acuerdo a la competencia que tengan las autoridades competentes para tramitar dicho recurso.

Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

Por lo que corresponde al señalamiento de la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción, el mismo es esencial, en cuanto a que ayuda a simplificar la labor administrativa, ya que debido a las cargas de trabajo, la omisión de tal señalamiento provoca un atraso en su tramitación, ya que esto obligaría a la persona

encargada de turnar las promociones presentadas, a estudiar o leer toda la promoción para así poder deducir el área o autoridad a la cual le corresponde su tramitación, lo que motiva la necesidad de saber a que autoridad se dirige y que se propone con la presentación de dicho escrito, interponer un recurso, solicitar una consulta, interponer juicio de nulidad, etc.

Señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones.

Por lo que corresponde a este requisito, su señalamiento *no es esencial*, puesto que su omisión no obligaría a la autoridad subsanarla, puesto que puede tomar el domicilio que contiene el acto impugnado, o bien, en caso de tener que efectuarse un requerimiento y no se haya señalado domicilio para oír y recibir notificaciones, el requerimiento podrá notificarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, en términos del artículo 136 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Para concluir el estudio de este artículo, es pertinente señalar que la omisión de estos datos, con excepción de la firma del interesado, provoca que la autoridad requiera al interesado a fin de subsanarlo en el plazo de diez días y, en caso de no subsanarlo, el contribuyente provocará que la promoción se tenga por no presentada.

Es necesario destacar que en materia de recursos, comúnmente no se lleva a cabo tal requerimiento, puesto que estos requisitos se pueden tomar de la resolución o acto impugnado el cual si es necesario que la autoridad cuente con él. En los asuntos que si es necesario contar con estos requisitos son aquellos en que se plantea una consulta por ejemplo.

Volviendo al estudio del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, como recordaremos, este dispositivo establece los requisitos que se deben señalar en el escrito de interposición del recurso, además de los que hemos visto anteriormente, Así

pues tenemos que este artículo establece que: El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de ese Código y señalar además:

I.- La resolución o el acto que se impugna, que 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, que en su caso, hubiere sido notificado.

Lo anterior, con el fin de que en el supuesto de que el contribuyente no cuente con él por alguna razón que se especifique en su escrito, por ejemplo el no haber sido notificado legalmente, o en caso de extravío por causa de fuerza mayor, la autoridad que sea competente para su tramitación proceda a solicitar a la autoridad que corresponda, su remisión.

En el supuesto caso de que el recurrente desconozca el acto impugnado, situación a la que se le dará un tratamiento especial, mismo que deberá ser desahogado previo a la tramitación del recurso, en términos de lo dispuesto en el artículo 129 y demás relativos del Código Fiscal de la Federación, ya que es una causal de ilegalidad que puede hacerse valer en el recurso de revocación.

II.- Los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, respecto de este requisito podemos señalar que es todo aquel razonamiento lógico jurídico que formula el contribuyente de manera expresa, con el cual indica con precisión la parte de la resolución que lesiona los derechos del particular, manifestando en su caso, el precepto o preceptos jurídicos que a su juicio se dejaron de aplicar o que su aplicación fue indebida por la autoridad determinadora o ejecutora, es decir, los agravios consisten en la manifestación que haga el recurrente del razonamiento o alegato por el cual considera que la resolución o acto impugnado son violatorios, ya sea de alguna o algunas disposiciones del Código Fiscal de la Federación o de la Ley específica en la cual se apoyo la autoridad para emitir el acto o resolución de que se trata, o porque se considera que la autoridad dejó de aplicar alguna disposición fiscal, en tal virtud debe

entenderse por agravio el señalamiento concreto de cual es la parte de la resolución que lo causa, el precepto legal que se estimó violado, así como el razonamiento lógico jurídico por el cual se considera que fue infringido, 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 que consiste dicha violación, el por que se esta 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.

Sin embargo el señalamiento por parte del recurrente, de que la resolución carece de motivación y fundamentación, o de ambas, debe considerarse como la expresión de un agravio, mismo que deberá, en su caso, ser desvirtuado al resolverse el recurso.

III.- La pruebas y los hechos controvertidos de que se trate, en cuanto a este punto se deben narrar cronológicamente cada uno de los hechos que anteceden y que dan origen al acto o resolución impugnada y aquellos por los cuales se demuestra la legalidad de la actuación del sujeto pasivo o afectado.

Así mismo se deberán mencionar las pruebas que servirán de base para la defensa del mismo y relacionarlas con los hechos, que con ellas se pretende probar.

Es muy importante, el que se indiquen en el escrito de interposición del recurso, los requisitos señalados anteriormente, ya que su omisión origina que la autoridad fiscal requiera al contribuyente para que en un plazo de cinco días cumpla con los mismos, y si dentro del plazo concedido no se señala el acto o resolución que se impugna, se tendrá por no presentado el recurso, pudiendo el interesado, si todavía se encuentra dentro del plazo de 45 días a que se refiere el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, antes señalado, volver a interponer o presentar de nueva cuenta su escrito

de interposición del recurso de revocación, conteniendo ya los requisitos que hemos venido estudiando; sin embargo, si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los agravios que le causa el acto impugnado, dicho recurso procederá a desecharse por improcedente; y si se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o tenerse por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Es necesario señalar que la normatividad interna de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establece que si las pruebas que ofrezca de su parte el recurrente se acompañan al escrito de interposición, pero no se especifican en él, se le requerirá para que en un plazo de cinco días las especifique y manifieste lo que pretende acreditar con las mismas, bajo el apercibimiento de que su incumplimiento provocara tenerlas por no ofrecidas, sin embargo en la practica, solo hace necesario tal requerimiento, si del estudio de sus agravios no se desprende la relación existente o que quiso efectuar el recurrente entre las pruebas ofrecidas y los hechos controvertidos de que se trate.

Así también puede suceder que el contribuyente no haya cumplido con señalar en el escrito de interposición del recurso, los requisitos a que se refieren las fracciones I, II y III del citado artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, en estos casos se podrán subsanar mediante escrito diverso presentado por el propio recurrente, dentro del plazo de los 45 días, antes señalado, haciéndose innecesario el requerimiento, ya que se encontrarían subsanados dichos requisitos.

Además de todo lo anterior, si el recurrente actúa o gestiona el recurso de revocación a nombre de otra persona, la representación de éste deberá acreditarse en los términos del artículo 19 y 123 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Sin embargo, en la practica vemos que cuando un tercero promueve a nombre del contribuyente, o persona interesada, sea persona física o moral, deberá hacerlo como representante legal, debiendo cumplir con lo siguiente:

Deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presentó la promoción.

La representación deberá acreditarse con poder otorgado ante Notario o Fedatario Público; con el testimonio de la escritura del acta constitutiva de la persona moral de que se trate o con el acta de asamblea celebrada por los accionistas de la empresa; con carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, esta manera de acreditar la representación es más común en las otorgadas por personas físicas, ya que cuando se trata de personas morales, dichos otorgamientos deben cumplir con lo establecido al efecto, en el artículo 10 de la Ley de Sociedades Mercantiles.

Así mismo, por lo que toca a la representación, debe observarse lo dispuesto respecto a la constancia de inscripción al Registro de Representantes Legales que lleve la autoridad fiscal, cuando así se haya solicitado.

Por último, tanto los particulares como los representantes nombrados podrán autorizar por escrito a personas, para que en su nombre reciban notificaciones, mismas que podrán ofrecer pruebas y presentar promociones.

Continuando con el estudio de los requisitos de admisión del recurso, como ya vimos el artículo 122 y 18 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos que deben contener el escrito con el cual se haga valer dicho recurso. En cambio el artículo 123 del mismo Código, establece los documentos y pruebas que el recurrente debe anexar a dicho escrito de interposición, siendo al efecto los siguientes:

I.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiere sido reconocida

por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

Es necesario que el recurrente acredite su personalidad cuando actúe en nombre de una persona moral o de una persona física, para lo cual deberá demostrar que la autorización le fue otorgada a más tardar, en la fecha en que se presentó la promoción, debiendo demostrarse con alguno de los documentos que vimos en el citado artículo 122 del Código Fiscal de la Federación

II.- El documento en que conste el acto impugnado.

Este documento no será exigible en el caso de que el recurso sea interpuesto por el tercero que afirma ser propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados, debiéndose en todo caso acreditar el derecho que se afirma tener en el primero de los casos, o cuando un tercero acreedor impugne el precio del bien que se fijo de común acuerdo entre el contribuyente y la autoridad.

Al respecto existe una excepción a la presentación del acto impugnado, esto es, cuando se trata de la impugnación de la negativa ficta, ya que es lógico que el recurrente este imposibilitado para presentar el documento en donde consta la resolución que se pretende impugnar, pudiendo subsanarse tal omisión, acompañando a su escrito de interposición, *la copia autógrafa y sellada por la autoridad, del documento que contiene la solicitud o petición no resuelta por la autoridad fiscal dentro del plazo de Ley.*

Así también, en el caso de que el sujeto activo no hubiere dejado al contribuyente el documento en que conste el acto impugnado, alegando el recurrente la indebida notificación del mismo, y que sin embargo el agraviado conozca el contenido de la misma, en este caso, tal situación se podrá subsanar, ofreciendo como prueba en

el recurso, la petición de informes al sujeto activo de los documentos que obren en el expediente administrativo abierto a su nombre y que consten en su poder.

Así también puede darse el caso de no presentar el documento en que conste la resolución o acto impugnado, esto es cuando en el escrito de interposición se alegue el desconocimiento de dicha resolución, en los términos del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, el cual veremos más adelante, caso en el cual no será exigible tal presentación, ya que la autoridad encargada de resolver el recurso intentado, se encontraría obligada a solicitar a la autoridad correspondiente la remisión de tal documento, para dárselo a conocer al contribuyente.

III.- Constancia de notificación del acto impugnado excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

Es importante la presentación de este documento, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no se dejó constancia de notificación, o cuando ésta se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o el recurso se haga valer en contra del embargo o si se trata de los terceros a que se alude anteriormente. En el caso de que la notificación se hubiera efectuado por edictos o estrados, en el escrito de interposición del recurso se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano informativo o autoridad fiscal en que se llevo a cabo.

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

Respecto de este cuarto requisito de la presentación de las pruebas documentales ofrecidas por el recurrente, debemos señalar que cuando no se

acompañen las pruebas ofrecidas y mencionadas en su escrito de interposición, en términos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo que se estudia, dará lugar a que se requiera al promovente para que en un plazo de cinco días hábiles, las presente apercibiéndolo de que, de no cumplir con dicho requerimiento se tendrán por no ofrecidas.

Dichos documentos a que nos referimos anteriormente, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en 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.

Así también vemos que el artículo que se estudia, y que señala que el recurrente 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, identificar el expediente en que se encuentra. La imposibilidad para obtener las pruebas ofrecidas, se debe demostrar mediante la exhibición de la copia sellada del escrito mediante el cual se solicite la expedición de dichos documentos, debiendo estar presentado con anterioridad a la interposición del recurso y sellado por la autoridad que los tenga en su poder.

Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia certificada de los originales o de las constancias de éstos, según lo establece el párrafo tercero del artículo de que se trata.

Así también en términos del penúltimo párrafo del artículo 123, la autoridad que deba resolver el recurso interpuesto a petición del contribuyente recabará las pruebas ofrecidas por éste, en su escrito inicial, que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre y cuando el recurrente no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas, por no haberlas tenido a su disposición.

Finalmente debemos señalar que es muy importante que los documentos a que se refieren las cuatro fracciones anteriores, sean anexados al escrito de interposición del recurso, toda vez que su omisión o exhibición dentro del plazo original para la interposición del recurso, originaría en términos del artículo 123 último párrafo del citado Código, que la autoridad fiscal encargada de resolver el recurso, requiera al promovente para que los presente dentro del término de cinco días, contados a partir en que surta efectos la notificación del requerimiento, con el cual se solicita la presentación de dicha documentación y, en el supuesto dado caso de que el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documento a que se refiere las fracciones I a la III, se tendrá por no interpuesto el recurso y, si se trata de las pruebas que señala la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

2.- Ofrecimiento, Admisión y Valoración De Pruebas.

Se puede considerar que la prueba, es un elemento esencial de los recursos administrativos, porque en ellos es necesario demostrar, por una parte, la existencia de los hechos en que los recurrentes funden sus pretensiones y, por la otra la verdad de las afirmaciones y razonamientos formulados por ellos.

Así pues, debemos hacer notar que el tercer elemento que señala Margain Manautou, como período de admisión de pruebas, en la práctica y dada la amplitud del plazo para impugnar la resolución o acto emitido por la Autoridad Fiscal, no existe período de admisión de pruebas, pues éstas deben ofrecerse y acompañarse con el escrito de interposición del recurso, por lo que no le llamaríamos período de admisión, sino más bien ofrecimiento, admisión y valoración de pruebas.

Ahora bien, debemos recordar que si el objeto del recurso es atacar parcial o totalmente la resolución que se pretende combatir, es obligación de la Autoridad de recibir las pruebas que ofrezca el recurrente, salvo aquellas que expresamente la Ley la

considera como no admisible y salvo que su impugnación verse sobre un punto de derecho, ya que éste no está sujeto a prueba alguna. De proceder el ofrecimiento de pruebas, éstas deben ser idóneas, pues con ellas el interesado ha de demostrar la ilegalidad de la resolución que impugna.

Ofrecimiento De Pruebas.

Respecto a este tema, debemos recordar que los artículos 122 fracción III y 123 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, establecen que el recurrente deberá señalar y anexar las pruebas que ofrezca y el Dictamen pericial en su caso, y que se encuentren relacionadas con los hechos que se controvierten a través del recurso, esto es, de lo dispuesto en estos artículos, es evidente que el recurrente podrá ofrecer todas aquellas pruebas que considere necesarias para acreditar su dicho.

Dentro de este tema de ofrecimiento de pruebas, podemos destacar 2 supuestos:

- 1.- Cuando no se ofrezcan dentro del escrito de interposición.
- 2.- Cuando se hayan ofrecido y no se anexan a dicho escrito.

El primero de ellos, se da cuando el recurrente presente su escrito de interposición, omitiendo señalar las pruebas que ofrece, para lo cual, la Autoridad que conozca de la substanciación del recurso, deberá requerir al contribuyente para que dentro del plazo de cinco días, cumpla con dicho requisito, en el caso de no ofrecerse, *dichas pruebas se tendrán por no ofrecidas, situación que como ya vimos anteriormente se encuentra establecida legalmente en el segundo párrafo del artículo 122 del citado Código.*

Respecto del segundo supuesto, una vez ofrecidas las pruebas en su escrito de interposición del recurso pero no presentadas, la Autoridad fiscal, está obligada a requerir su presentación dentro del mismo plazo de cinco días, en el caso de no presentarlas, las mismas se tendrán por no ofrecidas, perdiendo el contribuyente el derecho de presentarlas posteriormente, salvo que se trate de pruebas supervenientes, previéndose la posibilidad de requerir al contribuyente las pruebas ofrecidas y no presentadas.

Por lo que respecta a las pruebas supervenientes, éstas pueden ser presentadas o exhibidas a la Autoridad que conoce del recurso hasta antes de que se dicte la resolución correspondiente, según se encuentra establecido en el segundo párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Es necesario señalar, que las pruebas supervenientes, son aquellas que el recurrente no conocía en el momento de presentar el recurso, y por ende no estaba en posibilidad de ofrecerlas en el momento de la interposición, no reuniendo tal característica aquellas pruebas que por omisión del propio recurrente no las haya acompañado a su escrito.

Así también podemos señalar que las pruebas supervenientes son aquellas que se generaron y existieron con fecha posterior a la de la presentación del escrito correspondiente y desde luego, fuera del plazo de 45 días previsto en la Ley, pero siempre y cuando éstas sean rendidas antes de que la Autoridad Fiscal, dicte la resolución del recurso.

Por lo tanto, si el recurrente conoció las pruebas o se generaron o existieron y las tiene en su poder con posterioridad a la fecha de presentación del recurso, pero no se ha cumplido el plazo de 45 días previsto en la Ley para la interposición del mismo, dichas pruebas deberán ser presentadas o exhibidas mediante un escrito adicional y en consecuencia no serán pruebas supervenientes.

Cabe agregar, que agotar un recurso administrativo, no tiene mayor importancia, porque el escrito de interposición no debe ajustarse en su presentación, a la formalidad que debe llevar un escrito de demanda que se presente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero el no confiar en un Licenciado en Derecho, su inconformidad desde el recurso de revocación, se puede originar que en asuntos en los cuales le asiste la razón el contribuyente, éste pierde el recurso.

Esto, ya que si bien es cierto que el legislador exime al particular afectado el cumplimiento de ciertos requisitos en su escrito de interposición del recurso, tal situación no quiere decir que también lo exima de la obligación de ofrecer pruebas para demostrar lo que se afirma en el mismo.

Afortunadamente el actual Código Fiscal de la Federación, en su artículo 123 alude a la obligación del recurrente de acompañar a su escrito, las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso, además observa en su párrafo tercero la posibilidad de que cuando las pruebas documentales no obren en su poder, no obstante de que se trate de documentos que legalmente se encuentren a su disposición deberá señalar el archivo o lugar donde se hallen, para que la Autoridad Fiscal requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible, para lo cual, el recurrente en su escrito debe de identificar con toda precisión los documentos señalando el número de oficio o documento de que se trate, fecha de expedición y la Autoridad que le expidió, así como la 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 expedición de dichos documentos hubiere presentado, con anterioridad a la interposición del recurso, y ante la Autoridad que lo tenga en su poder.

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

La Autoridad Fiscal que deba de resolver el recurso, a petición del recurrente, recabará las pruebas ofrecidas por éste en su escrito correspondiente, que obre 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, situación ésta que se encuentra precisada en el párrafo IV del Artículo 123 citado.

Admisión de Pruebas

Por lo que corresponde a este tema, tenemos que el artículo 130 primer párrafo del multicitado Código, establece que en el recurso de revocación se admitirán toda clase de pruebas excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones, sin embargo, no se consideran comprendidas en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Por otra parte, no serán admisibles aquellas pruebas que no estén reconocidas por la Ley y las que no estén relacionadas directamente con los hechos controvertidos en los términos previstos en el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en Materia Fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Al respecto, nos permitimos hacer notar que cuando se habla de toda clase de pruebas, a excepción de la Testimonial y confesional, se debe entender que se admiten las pruebas que se encuentran previstas en el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en Materia Fiscal, el cual en su artículo 93 reconoce

como medio de prueba, además de las ya mencionadas, la documental pública y privada; los dictámenes periciales., el reconocimiento o inspección judicial, las fotografías escritas y notas taquigráficas y en general todos aquellos elementos aportados por el descubrimiento de la ciencia y las presunciones

Debemos hacer notar, que cuando se ofrece en el recurso la prueba consistente en la petición de informes, la misma debe admitirse y ser valorada o desahogada, cuando los hechos sobre los cuales se deban rendir informes tengan relación con la controversia planteada en el recurso de revocación, encontrándose previsto tal supuesto en el primer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal, visto anteriormente.

Valoración De Pruebas

Al resolver el recurso de revocación, la Autoridad goza de la más amplia libertad, para hacer el análisis de las pruebas rendidas, las que quedaran a su prudente apreciación, para determinar el valor de las mismas, unas frente a las otras, y para fijar el resultado final en caso de una valoración contradictoria, deberá tener presente en todo caso que conforme a lo dispuesto en el artículo 130 citado y el Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en Materia Fiscal, harán prueba plena las siguientes pruebas:

Prueba Plena

Debemos destacar que el artículo 130 establece en su tercer párrafo, que la confesión expresa del recurrente sobre algún determinado hecho, hace 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 el ejercicio de sus funciones que tendrán la naturaleza de documentos públicos; aclarándose que si tales documentos

contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, dichos documentos solo hacen prueba plena de que ante la Autoridad que las expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado por el particular, pero se debe considerar que tiene pleno valor probatorio en contra del particular que hizo la declaración o manifestación de que se trate.

Otras Pruebas

Respecto a la valoración de las demás pruebas, éstas quedarán a la prudente apreciación de la Autoridad encargada de la resolución del recurso, según se encuentra establecido en el párrafo cuarto del citado artículo 130 .

Así también observamos que el último párrafo del mismo dispositivo, prevé las disposiciones aplicables para el desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas en el recurso, remitiéndonos en este caso a las disposiciones aplicables a la valoración y desahogo de las pruebas en el procedimiento contencioso administrativo establecidas en el Título Sexto, capítulo séptimo del mismo Código.

Remitiéndonos a este procedimiento, podemos observar que en el mismo se establece el procedimiento para el desahogo de la prueba pericial, así también nos señala al igual que el capítulo del recurso de revocación qué documentos hacen prueba plena, siendo los mismos, los establecidos en ambos capítulos.

Por último, el penúltimo párrafo del artículo 130 citado, establece que: Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en dicho artículo, debiendo en dicho caso, fundar razonadamente esta parte de su resolución.

Desprendiéndose de la anterior transcripción que la autoridad encargada de resolver el recurso, puede no desahogar o valorar las pruebas ofrecidas por el recurrente, en los términos previstos en dicha disposición, pudiendo resolver el recurso favorablemente al haber tenido convicción de la ilegalidad del acto recurrido, por el enlace de las pruebas ofrecidas y de las presunciones que se ha formado la autoridad con los hechos que originaron el acto impugnado.

Debemos hacer notar que, en la práctica este tipo de valoración de pruebas y presunciones se da sólo en el caso de que la resolución materia del recurso, proceda a dejarse sin efectos, toda vez que al pretender confirmarse la legalidad del acto recurrido, con este tipo de presunciones, el recurrente alegaría, si así decide hacerlo ante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio de nulidad la no valoración de las pruebas ofrecidas en los términos del artículo 130 del citado Código y demás relativos del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en Materia Fiscal, supletoriedad que se da de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación.

Así pues al valorar las pruebas habrá que tomar en consideración que la eficacia de las mismas consiste en producir en el ánimo de la Autoridad que resuelva el recurso, un estado de certeza, respecto a la existencia o inexistencia de los hechos controvertidos, tal y como lo afirma el recurrente. Si no dan nacimiento a dicho estado, las pruebas son ineficaces porque no realizan el fin para el que han sido producidas.

La eficacia de las pruebas puede graduarse de la siguiente manera: Prueba plena, la que demuestra la existencia de los hechos controvertidos o su inexistencia, obligando a resolver el recurso de acuerdo con los resultados de la misma, prueba semiplena la que por sí sola no tiene esos resultados, pero que en unión de otras pruebas les da nacimiento.

Para que la prueba documental pública tenga pleno valor probatorio, se requiere la legitimidad. No puede estimarse legítimo un instrumento que carezca de las condiciones intrínsecas necesarias para tenerlo por auténtico, ya que este carácter sólo lo tendrán los documentos cuya formación esté encomendada por la Ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por servidores públicos en el ejercicio de sus funciones (art. 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles).

Además al valorar las pruebas se analizará su utilidad la cual derivará de que las mismas tiendan a desvirtuar la legalidad de la resolución impugnada, esto es, que estén relacionadas con los hechos controvertidos o bien aún no estándolo su exhibición obedezca a que por disposición del artículo 123 del mismo Código, deban acompañarse al escrito de interposición del recurso para acreditar la personalidad del promovente cuando actúe en nombre de otro o de personas morales, la existencia del acto impugnado y la oportunidad de la interposición del recurso.

De ahí que las pruebas inútiles serán desestimadas al hacer la valoración de las mismas, por la circunstancia de no estar relacionadas con los hechos controvertidos, debiendo precisarse respecto de las citadas al final del párrafo anterior el hecho que se acredite con cada una de ellas.

Así también tenemos que en las controversias planteadas en los recursos administrativos es frecuente que el recurrente esgrima juicios de valoración y de carácter técnico que por su propia indole no están al alcance del común de las gentes, por lo que se apoyan en un dictamen pericial formulado por quien posee los conocimientos en la ciencia o arte relacionados con los hechos controvertidos.

Finalmente por lo que corresponde al reconocimiento o inspección, como medio de prueba en el recurso de revocación, puede servir para aclarar o fijar hechos relativos a controversias que no requieran conocimientos técnicos especiales.

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

3.- Resolución Del Recurso

El artículo 132 del Código Fiscal de la Federación establece al respecto que la resolución que ponga fin al recurso y que dicte la autoridad encargada de resolverlo, deberá estar debidamente fundada y motivada, así como valorar cada una de las pruebas y examinar todos y cada uno de los argumentos hechos valer, teniendo la autoridad facultad de invocar respecto del examen de los agravios hechos valer, los hechos notorios; pero cuando unos de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho agravio.

La autoridad encargada de resolver el recurso podrá revocar o dejar sin efectos el acto o resolución administrativa recurrida, analizando únicamente un agravio, y dejando de estudiar los demás, cuando el que se analice lo considere suficiente y se refiera a que los hechos que motivaron la resolución impugnada, efectivamente no se realizaron, fueron distintas o se apreciaron en forma equivocada, que la resolución se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejaron de aplicar las debidas, o que en el procedimiento que dio lugar a la resolución o en ella misma, se omitieron los requisitos formales que exigen las leyes o se incurrió en vicios de procedimiento que afectaron las defensas del recurrente y trascendieron en el sentido de la resolución.

Lo anterior, debido a que si la autoridad que resuelve el recurso, considera por ejemplo, que con el primer agravio es suficiente dejar sin efectos el acto reclamado, no tiene caso examinar los restantes agravios expuestos, ya que en nada variaría el sentido de la resolución, pero existe un punto interesante que se debe tomar en cuenta, esto es, cuando habiéndose expuesto varios agravios, la autoridad resuelve el recurso conforme al segundo o tercer agravio, de los expuestos, para el efecto de que se dicte un nuevo acto o resolución, subsanándose la irregularidad expuesta, habiendo alegado en el primero de ellos la incompetencia de la autoridad emisora del acto y como

segundo la falta de fundamentación y motivación, la autoridad al resolver conforme al segundo, es como si desechará el primero de ellos, es decir, la incompetencia, y acepta el segundo como procedente.

Así las cosas, si el particular acepta dicha resolución al no impugnarla ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando la autoridad recurrida dicte un nuevo acto a fin de dar cumplimiento al emitido con anterioridad, ya no puede volver a señalar como agravio la incompetencia de dicha autoridad, porque consintió la violación del orden en que debió de haberse resuelto el recurso inicial, motivo por el cual consideramos necesario que los agravios sean analizados en el orden siguiente:

1º.- Incompetencia de la autoridad emisora del acto impugnado.

2º.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes fiscales.

3º.- Vicios en el procedimiento.

4º.- Que 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 fiscales aplicables al caso, o se dejó de aplicar las debidas.

Debemos hacer notar que este orden en el que debemos efectuar el estudio de los argumentos hechos valer, no se prevé nada al respecto en el procedimiento que se lleve a cabo para la resolución del recurso, sino más bien, el mismo se encuentra establecido dentro del procedimiento contencioso administrativo, en su artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, considerándose necesario que dicho orden debe ser establecido para la resolución del recurso de revocación.

Siguiendo con el estudio de este tema, también debemos señalar que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se

consideren violados y examinar en su conjunto los agravios hechos valer, así como los demás razonamientos formulados por el recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el escrito de interposición del recurso, igualmente podrá revocar los actos o resoluciones administrativas cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

En principio no se podrán revocar o modificar los actos o resoluciones, en la parte que no fue impugnada por el recurrente, sin embargo se considera que la autoridad podrá hacerlo cuando se hubiere revocado o modificado una parte del acto o resolución que fuera antecedente o sirviera de base a la parte no impugnada, en el procedimiento administrativo de ejecución, si un acto se declara ilegal, todos los demás actos realizados en el mismo procedimiento con posterioridad a dicho acto se deben dejar sin efectos, así también podemos mencionar, el caso en que habiendo revocado una resolución en lo referente a la omisión en el pago de una contribución, el recurrente no hubiera impugnado la multa determinada con base a dicha omisión, en estos casos, la autoridad también podrá revocar o modificar, según sea el caso, la multa impuesta, aún cuando ésta no hubiera sido impugnada por el recurrente.

Así también la resolución que se dicte por la autoridad deberá señalar, los actos o la parte del acto o resolución que se revoque o modifique, así como aquellos que se confirmen, indicando en su caso el monto del crédito fiscal revocado o dejado sin efectos y en consecuencia el monto de la parte del crédito cuya legalidad se confirme.

Para concluir el presente tema, pasaremos a estudiar los requisitos que debe contener la resolución que ponga fin a dicho recurso y que son tomados de la interpretación del citado artículo 132 del Código Fiscal de la Federación en vigor, así pues tenemos que estos son:

- a).- Que se encuentre debidamente fundada y motivada.
- b).- Estudiar todos los agravios hechos valer.
- c).- Examinar las pruebas ofrecidas.
- d).- Ajustarse a la Litis o bien a los planteamientos hechos valer.
- e).- Estar emitidos por autoridad competente.

4.- Efectos que Produce la Resolución del Recurso.

Analizando el artículo 133, del Código Fiscal de la Federación en vigor tenemos que la resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I.- Desecharlo por Improcedente.

Este desecharlo se da cuando respecto del mismo recurso, se de alguna de las causales de improcedencia previstas en los artículos 122 fracción II y 124 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Así pues, tenemos que el artículo 122 fracción II y párrafo segundo establece que el escrito de interposición del recurso, deberá satisfacer, entre otros requisitos, señalar los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado, y en caso de no expresarse, la autoridad fiscal requerirá, para que en el plazo de 5 días cumpla con dicho requisito, mismo que de no cumplirse en dicho plazo, la autoridad fiscal desechara el recurso intentado, así también tenemos que el artículo 124 del mismo ordenamiento legal establece las causales por las cuales sería improcedente un recurso.

Tenerlo por no interpuesto o por no presentado.

Esto es, cuando se actualizan alguna de las hipótesis previstas en los artículos 18, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación.

Sobreseerlo.

Cuando el recurrente se desista del recurso, o bien, cuando una vez que se tenga integrado el expediente correspondiente, surja alguna causal por la cual impida la tramitación del recurso.

II.- Confirmar el Acto Impugnado.

Cuando los agravios hechos valer por el recurrente se consideren insuficientes, inoperantes o ineficaces para revocarlos, es decir el recurrente no demuestra que la resolución o acto impugnado se haya emitido en contravención de las disposiciones fiscales, no demuestra los extremos de su acción.

Así tenemos que, cuando el recurrente no cumple con el requerimiento efectuado por la autoridad, a fin de presentar las pruebas señaladas en su escrito de interposición del recurso, mismas pruebas que fueron solicitadas de conformidad con lo establecido en el artículo 123 último párrafo del Código Fiscal de la Federación en vigor, luego entonces la autoridad puede confirmar la resolución o acto impugnado, al no haber probado el recurrente los hechos constitutivos de su acción, otorgando la presunción de legalidad a la parte correspondiente, en su caso, de la resolución impugnada, en atención a lo establecido en el artículo 68 del referido Código Fiscal, también se confirmara siempre y cuando el recurrente no logre desvirtuar con elementos de estricto derecho, los fundamentos y motivos que impulsaron a la

autoridad a emitir la resolución impugnada. En caso contrario deberá atenderse a lo expuesto por el recurrente.

III.- Mandar Reponer el Procedimiento Administrativo o que se Emita una Nueva Resolución.

Es cuando se revoca o se deja sin efectos la resolución o acto impugnado, ordenando reponer el procedimiento administrativo, o de que se emita una nueva resolución, por haberse cometido, ya sea en el transcurso del procedimiento o en la resolución que se recurre, vicios de procedimiento o una indebida interpretación del procedimiento llevado a cabo, a fin de emitir la resolución correspondiente, o por la indebida fundamentación y motivación de dicha resolución, ya sea porque en la emisión del acto o resolución recurrida no se cumplieron con los requisitos formales exigidos por las leyes, o cuando las pruebas exhibidas en el procedimiento no hubieren sido analizadas para emitirlos.

IV.- Dejar sin Efectos el Acto Impugnado.

Se da cuando la autoridad encargada de resolver el recurso concluya que los hechos que motivaron la resolución o acto impugnado no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictaron en contravención de las disposiciones fiscales aplicables al caso concreto, o se dejaron de aplicar las debidas.

V.- Modificar El Acto Impugnado o Dictar Uno Nuevo que lo Sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Así también tenemos que, en los casos en que la resolución que ponga fin al recurso, ordene la reposición del procedimiento que dio origen a la resolución o acto recurrido, o bien la realización de un nuevo acto por autoridad competente, o que se cumpla con las formalidades previstas en las leyes y que hubieran sido omitidas en el

acto o resolución recurrida, para lo cual en la resolución que se dicte en el recurso, deberá precisarse en forma pormenorizada como debe subsanarse la omisión de los requisitos formales o de los vicios de procedimiento en que hubiera incurrido.

La reposición del procedimiento administrativo de que se trate o la realización de un nuevo acto; así como la emisión, en su caso, de una nueva resolución deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notificó la resolución que puso fin al recurso, a la autoridad que debe reponer el procedimiento o realizar el nuevo acto, aún cuando a esa fecha hubiere transcurrido el plazo de caducidad previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación. No obstante hayan transcurrido cuatro meses para cumplir con lo ordenado en la resolución del recurso, la autoridad correspondiente debe cumplimentarla, ya sea iniciando o bien concluir el procedimiento que se haya ordenado reponer o realizar el acto nuevo que sustituya al revocado, y en su caso, emitir una nueva resolución.

Así mismo es importante indicar que, cuando a través del recurso de revocación el particular impugne el acto administrativo y su notificación, la resolución que ponga fin a dicha promoción, podrá tener efectos combinados, similares o diversos, esto es, que en función de esta doble impugnación pueden presentarse diferentes hipótesis, pudiendo ser las más comunes las siguientes:

- Confirmar la validez de la notificación y consecuentemente desechar por improcedente, al ser extemporáneo el recurso intentado en contra del acto o resolución administrativa.

- Confirmar la validez de la notificación impugnada, así como la del acto administrativo.

- Confirmar la validez de la notificación impugnada y dejar sin efectos el acto o resolución administrativa.

- Confirmar la validez de la notificación y ordenar la reposición del procedimiento, respecto del acto o resolución administrativa.

- Confirmar la validez de la notificación y modificar el acto administrativo.

- En su caso, dejar sin efectos la notificación impugnada y resolver respecto del acto o resolución impugnada, según se menciona en los cuatro últimos supuestos.

E) AUTORIDADES COMPETENTES

Anteriormente, esto es hasta antes del 1° de julio de 1997, era facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el trámite y la resolución de los asuntos de la competencia de dicha Secretaría. Para el mejor despacho de los asuntos, el Secretario podía delegar en los funcionarios que señalaba el Reglamento Interior, sus facultades, en relación con el Acuerdo delegatorio de facultades y el de Adscripción de Unidades Administrativas, todos ellos publicados en el diario Oficial, en los términos de los artículos 16 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y 4° del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Así también en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se otorgaba la facultad de Tramitar y Resolver los recursos de revocación de su competencia, así como los de revocación en la Administración General, Especial y Locales Jurídicas de Ingresos.

Actualmente el Servicio de Administración Tributaria, creada a través de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), mediante decreto del ejecutivo Federal del 13 de diciembre de 1995, publicada en el diario Oficial de la Federación el

día 15 del mismo mes y año, y vigente a partir del 1° de julio de 1997, como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda dicha Ley, así como los distintos ordenamientos legales aplicables, los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República y los programas especiales y asuntos que el Secretario de Hacienda y Crédito Público y la Junta de Gobierno le encomienden ejecutar y coordinar en las materias de su competencia.

Así pues tenemos que en materia de recursos de revocación, el marco legal dentro del cual se señalan las autoridades competentes en materia de recursos, sería el siguiente:

- Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial del las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Acuerdo por el que se Delegan Facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

(L. S. A. T.)

La Ley del Servicio de Administración Tributaria fue publicada en el Diario Oficial el día 15 de diciembre de 1995, entrando en vigor a partir del 1° de julio de 1997.

Ahora bien, el Servicio de Administración Tributaria (S.A.T.), según lo establece el artículo 1° de la Ley correspondiente, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la propia Ley.

Su objeto lo señala el artículo 2° de la propia Ley, que establece que el Servicio de Administración Tributaria, tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios, para el financiamiento del gasto público.

Es aquí donde nos damos cuenta que las facultades que tenía expresamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, que le fueron otorgadas anteriormente a través del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, siendo ahora facultades del Órgano desconcentrado de dicha secretaría, es decir del S.A.T.

Siguiendo con lo establecido en el artículo 2° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, tenemos que se establece que: En la consecución del objetivo antes señalado se debería observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficacia en la Administración Tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa obligación.

Así pues, hemos plasmado en la transcripción anterior que además de determinar, liquidar y recaudar, el S.A.T., tiene por objeto que las disposiciones fiscales se apliquen correcta, eficaz, equitativa y oportunamente, esto es, a través de la revisión efectuada por el superior jerárquico de estas autoridades, como lo es la encargada de resolver los recursos que sean interpuestos en contra de dichas determinaciones, liquidaciones y/o recaudaciones, que se interpongan por los contribuyentes cuando

consideren que tal objetivo no fue cumplido, es decir que afecte la esfera jurídica del contribuyente.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, como lo señala la propia Ley del S.A.T., a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia, se estará al Reglamento Interior que se expida por el Presidente de la República.

Así tenemos que dicho Reglamento se expidió el día 27 de junio de 1997, siendo publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 del mismo mes y año, estableciéndose que entrará en vigor a partir del 1° de julio de 1997.

Al efecto el artículo 1° del Reglamento de que se trata, establece que el S.A.T., como órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos que le encomienda, entre otros, la Ley del S.A.T., y los distintos ordenamientos legales aplicables, por lo que para tales efectos el artículo 2° del citado Reglamento señala a los servidores públicos y unidades Administrativas con que contará el S.A.T., para el despacho de los asuntos de su competencia, señalándose entre otros, en lo que a nuestro tema corresponde, a la Administración General jurídica de Ingresos, Administración Especial Jurídica de Ingresos y a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

Enseguida señalaremos las facultades que le competen a cada una de estas autoridades encargadas del despacho de los asuntos del S.A.T., en lo que a recursos de revocación se refiere.

ADMINISTRACION GENERAL JURIDICA DE INGRESOS

Artículo 32, fracciones XII; XIX y último párrafo del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria.

El artículo 32, en su fracción XII y XIX, establece la facultad de requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para el objeto antes citado.

La fracción XIX señala claramente la facultad de esta Administración General Jurídica de Ingresos de tramitar y resolver los recursos administrativos de su competencia, así como los recursos de revocación que se interpongan en contra de las resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatoria definitivas.

Aquí vemos plasmada la facultad de esta Administración de resolver los recursos que el propio artículo señala, además de los *interpuestos en contra de los asuntos de su competencia*, es decir los interpuestos en contra de las resoluciones emitidas por la Administración General de Auditoría Fiscal y por la Administración General de Recaudación, dictadas en función de su competencia establecida en el propio Reglamento.

A fin de llevar a cabo el desahogo de los asuntos que competen a esta Administración, tenemos que el último párrafo del artículo 32, establece; que dicha Administración estará a cargo de un Administrador General, auxiliado en el ejercicio de sus facultades, entre otros, por el Administrador Especial Jurídico de Ingresos, el Administrador de Recursos Administrativos 1, 2 y 3, para lo cual éstos últimos, estarán

a cargo de las funciones señaladas en las fracciones XII y XIX de dicho artículo y que quedaron señalados anteriormente.

ADMINISTRACION ESPECIAL JURIDICA DE INGRESOS

El artículo 33, establece que la Administración General Jurídica de Ingresos, *tendrá una Administración Especial Jurídica de Ingresos, que respecto de los contribuyentes señalados en el Apartado D del artículo 41 de dicho Reglamento, ejercerá las siguientes facultades; entre otras y en lo que a nuestra tema corresponde:*

Fracción V.- Resolver los recursos administrativos, hechos valer contra actos o resoluciones de las Administraciones General de Recaudación, Auditoría Fiscal y Jurídica de Ingresos, siempre que se trate de algunos de los sujetos o entidades a que se refiere el Apartado D del artículo 41 de dicho Reglamento, de ella misma o de las Administraciones Especiales de Recaudación, o de Auditoría Fiscal, así como los recursos de revocación que interpongan los contribuyentes de su competencia contra resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias.

Fracción VI.- Requerir a los contribuyentes, responsables o solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos, e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para el objeto antes citado. (Tal función esta relacionada con el artículo 122 y 123 del Código fiscal de la Federación)

Así mismo, el artículo 41 Apartado "D" del citado Reglamento, establece los sujetos sobre los cuales podrá ejercer sus facultades la Administración Especial Jurídica de Ingresos.

ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA DE INGRESOS

El artículo 41, Apartado "C", fracción V y VI del Reglamento Interior a estudio, señala lo siguiente:

Artículo 41, apartado "C".- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos a que se refiere el Apartado "F" de este artículo, ejercer las facultades siguientes: por lo que compete al recurso de revocación:

Fracción V.- Resolver los recursos administrativos hechos valer en contra de actos o resoluciones de ella misma, de las administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, de las Aduanas de su misma circunscripción territorial o de las Unidades Administrativas que de ellas dependan, así como los recursos de revocación que interpongan los contribuyentes de su competencia en contra de resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias.

Fracción VI.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, la documentación, datos e informes que sean necesarios para el ejercicio de sus facultades, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, para el objeto antes citado, fracción ésta, que esta relacionada con los artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación en vigor.

Cabe señalar que por lo que se refiere a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, de Auditoría Fiscal, de Recaudación y de las Coordinaciones Locales de Recursos, son 65 Administraciones, cuyo número y nombre, serán los señalados en el mismo Apartado.

Para finalizar con el estudio del *Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria*, tenemos que el artículo 45, nos señala la competencia en materia de recursos administrativos y otras disposiciones generales, estableciendo al efecto:

Fracción I.- Tratándose de la revocación prevista en el Código Fiscal de la Federación:

Inciso a).- La Administración General Jurídica de Ingresos, cuando se controvertan resoluciones dictadas por ella misma o por cualquier unidad administrativa adscrita al Servicio de Administración Tributaria, o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados, incluyendo los recursos a que se refieren los inciso b) y c) de esta fracción.

Inciso b).- La Administración Central de lo Contencioso y la Administración de Recursos Administrativos, cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependan de las Direcciones Generales o de las Administraciones Generales adscritas al Servicio de Administración Tributaria, por las Administraciones Locales, por las unidades administrativas que dependan de éstas, las aduanas o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados, así como cuando se impugne el procedimiento administrativo de ejecución aplicado por alguna de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria. La Administración Especial Jurídica de Ingresos será competente cuando se impugnen resoluciones o actos dictados por las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos siempre que se trate de alguno de los sujetos o entidades a que se refiere el apartado D, del artículo 41 de este Reglamento, por ella misma o por las Administraciones Especiales de Recaudación y de Auditoría Fiscal o por sus unidades administrativas;

Inciso c).- Las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, cuando se controvertan sus propias resoluciones o actos, los dictados por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y los de Recaudación, o los dictados por las unidades administrativas que de ellas dependan, de igual forma, tratándose de actos emitidos por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados, respecto a contribuyentes o personas domiciliadas en la circunscripción territorial de la administración Local Jurídica de Ingresos. También serán competentes dichas Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, cuando se impugnen resoluciones de una autoridad aduanera cuya sede se encuentre dentro de su circunscripción territorial, y

Inciso d).- La Administración General, en los demás casos de competencia del Servicio de Administración Tributaria.

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

Fracción II.- Tratándose de la inconformidad prevista en la Ley de Coordinación Fiscal, la Administración General Jurídica de Ingresos, y

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

**ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALA EL NOMBRE, SEDE Y
CIRCUNSCRIPCION TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DE LA
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.**

Este Acuerdo fue publicado el 18 de diciembre de 1996, entrando en vigor al día siguiente de su publicación y que, como su propio nombre lo dice, señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es decir, señala el nombre de las Administraciones con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, el lugar en donde se encuentran ubicadas y los límites del territorio sobre el cual tienen competencia, para lo cual el artículo Primero, establece que las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y Jurídica de Ingresos, así como las Administraciones Especiales correspondientes, tendrán su sede en la Ciudad de México, D.F. y ejercerán sus facultades en todo el Territorio Nacional.

Así también nos señala el nombre, la sede y la circunscripción territorial en donde se ejercerán las facultades de las Administraciones Regionales, así como las Administraciones Locales con que cuenta ésta, ya sean Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, por tratarse de recursos de revocación; de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal y Administraciones Locales de Recaudación, señalándose al efecto el nombre de la Administración Regional correspondiente junto con el nombre de las Locales con que cuenta; su ubicación y los límites de los territorios con que cuenta cada una de ellas.

Este Acuerdo a pesar de haber sido publicado el 18 de diciembre de 1996, sigue vigente a la entrada en vigor del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo Cuarto Transitorio del Reglamento del S.A.T., vigente a partir del 1° de julio de 1997.

ACUERDO POR EL QUE SE DELEGAN FACULTADES A LOS SERVIDORES PUBLICOS DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.

Este Acuerdo fue publicado el día 9 de marzo de 1989 y modificado mediante acuerdos publicados los días 15 de marzo de 1993, 14 de febrero de 1994 y actualmente el que se encuentra vigente es el publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1994.

Dicho Acuerdo como su nombre lo indica fue publicado a fin de armonizar y actualizar el ejercicio de las facultades previstas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, actualmente Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Cabe señalar que la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala que corresponde originalmente a los Secretarios de Estado, en el caso específico, a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el trámite y resolución de los asuntos de su respectiva competencia y que para la mejor organización del trabajo, cada uno de ellos podrá delegar sus facultades en los servidores públicos de la dependencia a su cargo.

Este Acuerdo no obstante haber sido publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de marzo de 1989, reformado mediante acuerdos publicados en el citado Organismo Oficial los días 15 de marzo de 1993, 14 de febrero de 1994 y 24 de octubre de 1994, éste sigue estando en vigor por disposición expresa del artículo Cuarto Transitorio del Reglamento del S.A.T., vigente a partir del 1° de julio de 1997.

CAPITULO III

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

- A).- La Reconsideración Administrativa y su Concepto.

- B).- Similitudes y Diferencias Entre el Recurso de Revocación y la Reconsideración Administrativa

- C).- Procedencia de la Reconsideración Administrativa.

- D).- Requisitos para su Tramitación y Efectos que Produce su Resolución.

- E).- Autoridades Competentes.

- F).- La Necesidad de Establecer la Reconsideración Administrativa Como un Medio de Defensa.

CAPITULO III

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

- A).- La Reconsideración Administrativa y su Concepto.

- B).- Similitudes y Diferencias Entre el Recurso de Revocación y la Reconsideración Administrativa

- C).- Procedencia de la Reconsideración Administrativa.

- D).- Requisitos para su Tramitación y Efectos que Produce su Resolución.

- E).- Autoridades Competentes.

- F).- La Necesidad de Establecer la Reconsideración Administrativa Como un Medio de Defensa.

CAPITULO III

LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL

A).- LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA Y SU CONCEPTO.

Creemos que la figura de reconsideración administrativa, ahora llamada revisión administrativa, prevista en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor fue creada pensando en aquellos contribuyentes, en los que suele suceder que, no obstante que le asista la razón, en algún caso, por ignorancia, errónea y/o deficiente asesoría recibida, no interponga o lo haga extemporáneamente los medios de defensa previstos en el Código Fiscal de la Federación.

No siendo el propósito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través del Organismo Desconcentrado del Servicio de Administración Tributaria, la de recaudar contribuciones o impuestos improcedentes, aprovechándose de los errores cometidos o de la ignorancia del contribuyente, sino la de lograr una mayor equidad en sus relaciones con los particulares.

Por lo que ante situaciones como las descritas anteriormente, el actual Código Fiscal de la Federación, plantea la necesidad de que la propia autoridad administrativa reconsidere o revise sus resoluciones.

Así pues vemos, que la reconsideración administrativa es, a pesar de encontrarse prevista en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor, como tal, una práctica jurídica, que, si bien es cierto, es imperfecta debido a que no se encuentra establecido un procedimiento para su tramitación, también lo es, que en infinidad de casos, es tramitada y resuelta por la autoridad superior jerárquica de quien la emitió, pero siempre tutelada ésta, por la misma autoridad hacendaría, o llámese Servicio de Administración Tributaria.

CONCEPTO

El maestro Andrés Serra Rojas, define a la reconsideración, "como un acto administrativo lesivo a un interés particular; derecho del particular de ocurrir a la misma autoridad para resolverlo; plazo, forma, procedimiento y obligación de dictar una nueva resolución." ⁴⁰

En cambio para el tratadista Luis Martínez López, la reconsideración no es un recurso administrativo, tanto porque la Ley no lo considera así, como porque se interpone con el fin de que autoridad distinta de la que emitió la resolución pueda revocarla o modificarla, pues la reconsideración es una instancia ante la autoridad que emitió el acuerdo. ⁴¹

Atendiendo a las anteriores definiciones pasamos a establecer lo que para nosotros es la reconsideración o revisión administrativa.

⁴⁰ SERRA ROJAS, ANDRES, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 2da. Edición, México, 1961, pág. 1102.

⁴¹ MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Ecasa, 4ta. Edición, México, 1986, pág. 240.

Así pues, tenemos que la reconsideración o revisión administrativa, es equiparable a un medio de defensa, mediante el cual el particular que se ve afectado en su esfera jurídica por un acto de autoridad que viola o desconoce sus derechos, solicita que esta reconsidere su resolución para que emita una nueva, en el caso de que se haya comprobado la ilegalidad del mismo.

Así también, vemos que la revisión, es un medio de defensa, ya que ha adquirido peso y valor legal, al permitir que la Administración Pública Federal corrija sus propios errores, reconsiderando aspectos que no fueron tomados en cuenta o no se les dio el valor merecido.

Lo anterior, toda vez que, ya sea un medio de defensa o una figura jurídica imperfecta, la revisión o reconsideración es utilizada para beneficio y no perjuicio de los particulares; además de que representa economía procesal, ya que, de su resolución depende evitarse un gran número de juicios posteriores, lo que implicaría un rezago en la impartición de justicia.

El jurista Sergio Francisco de la Garza dice, "las resoluciones que las autoridades fiscales producen como consecuencia de instancias de inconformidad y de reconsideración no establecidas en la Ley, y que tiendan a corregir errores que las autoridades han cometido, constituye el ejercicio de la llamada autotutela de la Administración Pública.

"Esa tutela tiene como característica que el Estado obra preponderantemente por lo que juzga de interés público y secundariamente para proteger los intereses privados."⁴²

⁴² DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. pág. 804.

Al efecto el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor, establece en su parte conducente que: Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieran interpuesto medios de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Así también señala que lo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

A).- SIMILITUDES Y DIFERENCIAS ENTRE EL RECURSO DE REVOCACION Y LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA.

A fin de establecer las similitudes y diferencias que encontramos entre estas dos figuras, pasaremos a recordar lo que son los recursos de revocación y establecer lo que es la reconsideración o revisión administrativa.

Así pues tenemos, que tal y como hemos visto en el capítulo anterior, los recursos administrativos tienen como finalidad otorgar a los contribuyentes un medio legal, que facilite la defensa de sus derechos afectados por resoluciones administrativas y que permita la solución de los conflictos y controversias, a través de una resolución apegada a derecho. Así mismo señalamos que los elementos característicos del recurso son: la existencia de una resolución que afecte un derecho;

que la Ley determine la autoridad ante quien deba presentarse; el plazo para ello; que se interponga por escrito; que exista un procedimiento para su tramitación y que la autoridad ante quien se interponga este obligada a resolver.

Estos conceptos inspiraron al legislador del Código Fiscal de la Federación a regular el recurso de revocación, despojándolo de formulismos y exigencias de expresión, ya que se admite que no es indispensable que el recurso exprese correcta y suficientemente los agravios que le causa la resolución impugnada, toda vez que, tal y como se establece en dicho Código Tributario, faculta a la autoridad para que corrija los errores que advierta en la cita de los preceptos legales que se consideren violados y examinar en su conjunto, los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

La autoridad esta igualmente facultada para revocar los actos administrativos, cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios del recurrente sean insuficientes, obligándola a fundar cuidadosamente los motivos por los que se consideró ilegal el acto y precisar además el alcance de su resolución.

En cambio, la reconsideración administrativa, se ha usado hasta nuestros días, a pesar de encontrarse actualmente regulado en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor como revisión administrativa, como una costumbre legal, sin que exista una Ley que reglamente un procedimiento propio para su resolución o tramitación. Aunque en la practica se viene utilizando a la reconsideración o revisión administrativa como un verdadero recurso administrativo, pues presenta las características de éstos, sin embargo, se le niega tal carácter, encontrándose configurada como una modalidad del derecho de petición consagrado en el artículo 8º Constitucional.

Así podemos ver, que no es la reconsideración o revisión administrativa que en determinado momento se prevé, sino más bien, se establece el derecho de petición, en el cual la autoridad esta obligada a dar respuesta en forma escrita al peticionario, en el caso de que cualquier particular se vea afectado por un acto de autoridad.

De lo anterior, podemos desprender las siguientes diferencias y similitudes:

RECURSO DE REVOCACION	RECONSIDERACION O REVISION ADMINISTRATIVA
Tiene un procedimiento propio para su desahogo	No lo tiene, se basa en la costumbre
La autoridad, de acuerdo al propio Código, tiene la obligación de emitir resolución cumpliendo con ciertos requisitos	La autoridad solo tiene obligación de contestar afirmativa o negativamente, resuelve discrecionalmente
Los requisitos de presentación se basa en los artículos 116, 117, 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación en vigor	Los requisitos de presentación se basan en el artículo 18 y 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor.
La presentación de la documentación es de estricto cumplimiento.	La presentación de la documentación es de observancia normativa.
La resolución que recaiga al recurso es recurrible, produce instancia.	La resolución que recaiga a la solicitud, es facultad discrecional, no produce instancia.
Es un medio legal de defensa perfecto.	Es un medio legal imperfecto.

<p>Se presenta escrito de interposición</p>	<p>Se presenta solicitud</p>
<p>Procede en contra de resoluciones que determinen un crédito fiscal o nieguen la devolución de cantidades indebidamente pagadas, en términos del artículo 116 y 117 del Código Fiscal de la Federación en vigor</p>	<p>Procede en contra de las mismas resoluciones, pero no se encuentra establecida su procedencia</p>
<p>Se debe demostrar que el crédito ya se pagó, no se causó, o que la devolución es procedente, o demostrar que la Ley no se aplicó debidamente, o que el procedimiento que le dio origen es ilegal, que los actos de autoridad son ilegales (vicios de forma y procedimiento)</p>	<p>Se debe demostrar que el crédito ya se pagó, que no se causó, o que la devolución es procedente. (solo demostrar su procedencia de fondo, vicios formales no)</p>
<p>La autoridad ante quien se presenta es aquella que emitió el acto.</p>	<p>Se presenta ante el superior jerárquico de quien emitió el acto.</p>
<p>La resolución que recaiga al recurso será: Desechar por improcedente, tener por no interpuesto o sobreseer; confirmar; mandar reponer el procedimiento o emitir una nueva; dejar sin efectos y modificar el acto o dictar uno nuevo que lo sustituya, en términos del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>La resolución solo desecha por improcedente, modifica o revoca totalmente de acuerdo a la normatividad interna de la Dependencia.</p>

C).- PROCEDENCIA DE LA RECONSIDERACION ADMINISTRATIVA

Como se ha visto en el transcurso de este tema, la reconsideración o revisión administrativa, prevista en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en vigor, no es un recurso de revocación, más bien, podríamos llamarlo un medio legal de defensa imperfecto, con el cual cuentan los particulares que se ven afectados en sus derechos, por una resolución administrativa dictada por una autoridad fiscal.

Así pues, vemos que la procedencia de esta figura, no se encuentra sujeta al cumplimiento de un procedimiento y lineamientos establecidos en disposición fiscal alguna, por parte de los solicitantes, pero eso no quiere decir que, para que la autoridad resuelva tal solicitud, no deban reunir ciertos requisitos o formalidades, aún y cuando la autoridad resuelve o contesta la misma, de manera discrecional y conforme a la normatividad interna, emitida por las autoridades superiores.

Ahora bien, como se dijo anteriormente, la procedencia de la revisión o reconsideración, esta sujeta a ciertas formalidades, si no establecidas en disposición fiscal alguna, pero si necesarias para su tramitación, así vemos que estas formalidades son:

1.- Que la figura de la reconsideración este establecida en un ordenamiento legal.

Al efecto, el Código Fiscal de la Federación en vigor establece al efecto:

Artículo 36.- ...

Segundo párrafo.- "Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio

del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieran interpuesto medios de defensa y hubieran transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

"Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes."

Así vemos, que para llevar a la practica el propósito del legislador, al establecer en el citado artículo 36, la figura de la revisión administrativa, el día 5 de septiembre de 1996, el Administrador General Jurídico de Ingresos, emitió el oficio circular No. 325-A-X-06, mediante el cual, con base en el Acuerdo adoptado en la Primera Reunión Nacional de Administradores Regionales Jurídicos de Ingresos de 1996, y referente a la revisión de los criterios de las reconsideraciones, se establecen lineamientos para resolver las solicitudes de revisión de resoluciones administrativas, emitidas a partir del 1º de enero de 1996 por las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.

2.- Que exista una resolución definitiva y firme.

En cuanto a este requisito podemos señalar que, la existencia de una resolución administrativa, es necesaria para que exista o se pueda tramitar o proceder la reconsideración administrativa, ya que su inexistencia hace innecesaria la presentación de la solicitud correspondiente.

Así vemos que este requisito se cumple, al igual que en el recurso, cuando existe alguna resolución de las contempladas en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, como son resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales que:

- a).- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

b).- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.

c).- Dicten las autoridades aduaneras.

d).- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del citado Código.

e).- Así como los actos de las autoridades fiscales.

Así también la citada resolución administrativa a reconsiderar debe reunir ciertas características para proceder a su revisión como son:

a).- Que sea definitiva.

b).- Que sea personal y concreta.

c).- Que cause perjuicio.

d).- Que conste por escrito.

e).- Que sea nueva.

Respecto del estudio de cada una de estos conceptos, y para evitar repeticiones innecesarias, damos por reproducido lo señalado al efecto, en el capítulo anterior, por economía procesal.

3.- Término dentro del cual ha de hacerse valer.

En cuanto a este requisito, el legislador al establecer o prever la revisión administrativa, señala expresamente que las resoluciones administrativas podrán ser revisadas para determinados efectos, siempre y cuando los contribuyentes no hubieran interpuesto medio de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlo, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

De lo anterior, podemos desprender que el plazo para la presentación de la solicitud de reconsideración, es cualquier tiempo a partir de que la resolución haya quedado firme y hasta antes de que el crédito prescriba.

Entendiéndose por resolución firme, aquéllos casos en que no se promueva recurso alguno, en el plazo de 45 días señalados en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación y por prescripción aquellos casos en que no hayan transcurrido los cinco años para que el pago del crédito a reconsiderar pueda ser legalmente exigido.

Esto es, el plazo para presentar la solicitud de reconsideración o revisión administrativa empieza a correr a partir del día siguiente a aquél en que hayan transcurrido los 45 días a que alude el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación en vigor y vence, hasta antes de que prescriba el derecho de la autoridad para exigir el pago del crédito.

4.- Autoridad ante quien debe hacerse valer.

Al respecto el citado artículo 36, establece que las Autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidos por sus subordinados jerárquicamente, de donde se desprende que la Autoridad ante la que se debe solicitar la reconsideración o revisión administrativa, es aquella que sea la superior jerárquicamente, de aquélla que emitió la resolución a revisar.

Así tenemos que la circular no. 325-A-X-06 de 5 de septiembre de 1996, emitida por el Administrador General Jurídico de Ingresos, establece al efecto lo siguiente:

"Las solicitudes de revisión administrativa a que alude el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, deberán ser estudiadas y analizadas y conforme a ello sujetarse a lo siguiente:

"1.- Cuando las resoluciones cuya revisión se solicita habiendo sido emitidas por los titulares de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, y se concluya la procedencia de revocar o modificar, se deberán enviar a la Administración Central de lo Contencioso...

"2.- Cuando las resoluciones cuya revisión se solicita hubieran sido emitidas por los Subadministradores de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, y se concluya la procedencia de revocar o modificar, deberán ser turnadas al titular de la Administración Local, para su aprobación y firma correspondiente, sin necesidad de remitirse al área central." ⁴³

De lo anterior podemos desprender que al igual que en el recurso de revocación, cuando la solicitud de reconsideración o revisión administrativa, se presente ante una autoridad incompetente, en su caso, de que la misma proceda una resolución favorable al particular, la autoridad ante quien se presentó lo turnará a la que sea competente, así como también podemos desprender que la solicitud deberá presentarse ante la autoridad que emitió la resolución o acto a revisar.

Así también tenemos que la normatividad interna contenida en el Manual, para las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, de la Administración General Jurídica de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autorizada

⁴³ Circular No. 325-A-X-06 de 5 de septiembre de 1996, emitida por el Administrador General Jurídico de Ingresos de la S.H.C.P.

mediante oficio no. 325-SAT-2066 del 18 de junio de 1998, en sus lineamientos, establece respecto del presente tema que:

"Los Administradores o los Subadministradores Jurídicos, según sea el caso, que hubiesen emitido una resolución respecto de la cual se solicite su revisión administrativa, recibirán dicha solicitud y la remitirán a su superior jerárquico...

"Tratándose de la revisión de una resolución emitida por autoridad distinta a la Administración Jurídica que recibe la solicitud correspondiente, se remitirá esta última a la autoridad emisora..."

5.- Plazo en el cual ha de resolverse la solicitud.

Respecto de esta formalidad, el actual Código Fiscal Federal, como ya se dijo al principio del tema a estudio, sólo es una práctica jurídica imperfecta, ya que no se encuentra establecido un procedimiento para su tramitación, tal es el caso de que no se establece la forma en que debe llevarse a cabo la substanciación de la solicitud de revisión o reconsideración.

Tomando en consideración que a pesar de no encontrarse previsto tal procedimiento, la autoridad se encuentra obligada a dar contestación a las solicitudes o peticiones de los particulares, pudiendo señalar al efecto que el artículo 37 del Código Tributario señala claramente que:

Artículo 37.- "Las instancias o peticiones que se formulen a la Autoridades Fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte..."

De la transcripción anterior podemos desprender que la autoridad encargada de resolver las solicitudes que se viene estudiando, deberá dictar resolución y notificarla en un plazo de tres meses, que se contarán a partir de la fecha de presentación de la citada solicitud.

Podríamos decir que, una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese dictado y notificado la resolución correspondiente, se podrá considerar que la autoridad resolvió desfavorablemente, sin embargo a diferencia del recurso de revocación, la resolución dictada no podrá ser impugnada por los particulares por no constituir instancia.

D).- REQUISITOS PARA SU TRAMITACION Y EFECTOS QUE PRODUCE SU RESOLUCION.

Requisitos para su tramitación.

Al igual que en el recurso de revocación, para la tramitación de la reconsideración o revisión administrativa, ésta se lleva a cabo una vez que se han reunido en el expediente abierto a nombre del contribuyente que presentó la solicitud respectiva, ciertos requisitos necesarios para su tramitación.

Como se dijo anteriormente, para la tramitación de la revisión administrativa, no existe procedimiento alguno que se encuentre establecido legalmente, por lo que los requisitos que deben cumplirse son por lo menos, aquellos que sean necesarios para entrar al estudio de una solicitud, como son aquellos de los cuales se conozca la

petición del contribuyente, junto con sus datos de identificación, de los establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Al efecto el artículo 18 del Código Fiscal Federal establece:

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

"Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

"I.- Constar por escrito.

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

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

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

Requisitos que hemos visto pormenorizadamente en el capítulo anterior, para lo cual damos por reproducido en el presente tema, para evitar repeticiones innecesarias, mismos que van encaminados a la identificación del contribuyente.

Además de los requisitos anteriores, el solicitante deberá señalar en su escrito, tomando en consideración que no existe disposición alguna que establezca los mismos, tomemos como base lo señalado en el artículo 122 del Código Fiscal Federal, que establece los requisitos que debe contener el escrito de interposición de un recurso de revocación, mismos que aplicamos supletoriamente al presente tema.

Así mismo estos requisitos son, tomando en consideración que se trata de una solicitud de reconsideración o revisión:

- 1.- Señalar la resolución a reconsiderar
- 2.- Los motivos de su solicitud, o el porqué se considera que la resolución es ilegal.
- 3.- Señalar las pruebas y los hechos de que se trate.

Así también tenemos otros requisitos que deben de cumplirse al presentarse una solicitud de reconsideración o revisión administrativa y que van encaminados a la integración del expediente correspondiente y así poder determinar la procedencia de la solicitud, y que deberán de acompañarse a la solicitud correspondiente; estos son:

- 1.- El acreditamiento de la personalidad, cuando se promueva en nombre de otra persona física o de persona moral.
- 2.- Presentar la resolución de la cual solicite su reconsideración.

3.- Su notificación

4.- Las pruebas que considere necesarios para acreditar que la resolución se dictó en contravención de las disposiciones fiscales.

Es necesario señalar que, es muy importante que los documentos señalados anteriormente; sean anexados a la solicitud correspondiente; toda vez que su omisión o exhibición, junto con la solicitud respectiva, no provocaría que la autoridad que conozca de la misma le requiera para que sean presentados.

Como ya se dijo, estos requisitos son necesarios para la tramitación de una solicitud de reconsideración por lo que se señalan tomando en consideración lo establecido al efecto, en el recurso de revocación.

Sin embargo, debemos destacar que respecto a los motivos (agravios), por los que se solicita una reconsideración, de una resolución, y de las pruebas aportadas al efecto; en la revisión administrativa no procede su tramitación cuando los mismos vayan encaminadas a tocar violaciones de forma o de procedimiento para emitir una resolución.

Respecto a todo lo anterior, el oficio circular no. 325-A-X-06 de fecha 5 de septiembre de 1996, emitido por la Administración General de Jurídica de Ingresos, establece al efecto:

"Las solicitudes de revisión administrativa a que alude el artículo 36 del Código Fiscal Federal, deberán ser estudiadas y analizadas y conforme a ello sujetarse a lo siguiente:

"1.- Cuando las resoluciones cuya revisión se solicita hubieran sido emitidas por los titulares de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, y se concluya la

procedencia de revocar o modificar, se deberán enviar a la Administración Central de lo Contencioso, dentro de los 20 días naturales siguientes a su presentación, conjuntamente con el proyecto de resolución y su expediente debidamente integrado.

"2.- Cuando las resoluciones cuya revisión se solicita hubieran sido emitidas por los Subadministradores de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, y se concluya la procedencia de revocar o modificar, deberán ser turnadas al Titular de la Administración Local, para su aprobación y firma correspondiente, sin necesidad de remitirse al área central.

"3.- Las solicitudes de revisión administrativa que presenten los contribuyentes respecto de resoluciones que hayan sido suscritas por el Administrador o Subadministradores de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, y se concluya que no se adecuan a la hipótesis normativa del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, esto es, que se trata de resoluciones favorables, o bien no se contraviene disposición fiscal alguna, deberán ser contestadas por el titular de la Administración.

"4.- Las solicitudes de revisión administrativa que presenten los contribuyentes ante la Administración Local Jurídica de Ingresos, cuyo plazo para la interposición del recurso de revocación no haya vencido, deberán ser consideradas como recursos de revocación, y tramitarse ante dicha Administración, conforme a las disposiciones contenidas en el Título V, Capítulo I, Sección I del Código Fiscal de la Federación, previstas para el recurso administrativo.

"Generalidades

"1.- Invariablemente deberá cerciorarse si el contribuyente interpuso medio legal de defensa.

"2.- En los casos en que el contribuyente hubiera interpuesto medio legal de defensa, la resolución deberá desecharse en términos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación y en su caso, en el Quinto Transitorio fracción IV del Decreto por el que se expiden nuevas leyes fiscales y se modifican otras, Vigente a partir del 1º. De enero de 1996.

"3.- Lo dispuesto en los puntos anteriores, también deberá ser observado para las solicitudes de revisión administrativa en materia de comercio exterior.

"4.- Las solicitudes de reconsideración relativas a resoluciones que hayan sido notificadas antes del 1º de enero de 1996, y que sean competencia de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, deberán en su caso tramitarse y resolverse por éstas.

"5.- Se recomienda que previa a la recepción de una solicitud de revisión administrativa, ésta se examine y si de ello se determina que la resolución respecto de la cual se solicita revisión fue emitida por una Administración Local de Auditoría Fiscal, de Recaudación o de Aduanas, deberá orientarse al contribuyente para que la presente ante la Administración Local que corresponda.

"6.- En el caso de que dichas solicitudes hayan sido recibidas por la Administración Local Jurídica de Ingresos, deberá de inmediato enviarse a la Administración Local competente."

Así también tenemos que la normatividad interna establecida al efecto en el manual para las Administraciones Jurídicas de Ingresos, emitida por las Administraciones Generales Jurídicas de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, autorizado mediante oficio número 325-SAT-2066 de fecha 18 de junio de 1998, establece lineamientos a seguir para la tramitación de la reconsideración o revisión administrativa, señalando:

"Revisión administrativa (artículo 36 del Código)

"Lineamientos

"A.- Será responsabilidad de los Subadministradores jurídicos y abogados tributarios revisar que las solicitudes cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código.

"B.- Los Administradores o los Subadministradores jurídicos según sea el caso, que hubieran emitido una resolución respecto de la cual se solicite su revisión administrativa, recibirán dicha solicitud y la remitirán a su superior jerárquico con el proyecto de resolución correspondiente y la documentación necesaria para sustentarla.

"Tratándose de la revisión de una resolución emitida por Autoridad distinta a la Administración jurídica que recibe la solicitud correspondiente, se remitirá esta última a la autoridad emisora dentro de los tres días siguientes a su recepción.

"C.- Las Administraciones Regionales Jurídicas desecharán las solicitudes de revisión administrativa en los siguientes casos:

"1.- Tratándose de resoluciones respecto de los cuales se hubiere interpuesto en su contra algún medio legal de defensa, salvo que en este último no se haya entrado al fondo del asunto por haberse desechado o por haberse declarado como no interpuesto.

"2.- Cuando hubiere prescrito el crédito fiscal o cuando un acto administrativo conexo sea materia de impugnación.

"D.- No se podrá resolver favorablemente una solicitud de revisión administrativa por violaciones de forma o de procedimiento.

"E.- Las Administraciones jurídicas comunicarán por oficio el sentido de la resolución que se emita a la Administración de Recaudación que controla el crédito fiscal correspondiente, ya sea para que proceda a su baja o bien para que continúe con el Procedimiento Administrativo de Ejecución."

Ahora bien, tomando en consideración lo señalado en el oficio circular y en el manual, señalados anteriormente, tenemos que la reconsideración procede cuando se trate de resoluciones emitidas por las Administraciones Jurídicas de Ingresos, de *Auditoría Fiscal y de Recaudación*.

La idea de otorgar esa facultad a dichas Administraciones, es que proceda dejar sin efectos total o parcialmente una resolución que a todas luces no puede ser eficaz, es decir, que en estricto derecho no se debe cobrar el crédito fiscal en ella determinado porque ya se pagó o no se causó o bien porque sea ilegal o improcedente la resolución que niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley, por lo que únicamente podrán reconsiderar, si así procede las resoluciones que:

- a).- Pongan fin al recurso de revocación, solo cuando en ésta no se haya entrado al fondo del asunto por haberse desechado o por haberse declarado como no interpuesto.

- b).- Que determinen contribuciones o sus accesorios.

- c).- Nieguen la devolución o compensación de cantidades que procedan conforme a la Ley y que además determinan un crédito fiscal a cargo del contribuyente.

Además de que debe tratarse de alguna de las resoluciones mencionadas en el punto anterior, el contribuyente tendrá que demostrar que:

a).- El crédito fiscal ya se pagó.

b).- Que el crédito fiscal no se causo.

c).- Que el saldo cuya devolución o compensación fue negada, es procedente y esto quede plenamente demostrado.

Debe hacerse notar que si la solicitud de reconsideración administrativa se presenta cuando aún no transcurra el término legal de 45 días para interponer el recurso de revocación en contra de la resolución de la cual se solicitó su revisión administrativa, la promoción se tramitará y resolverá como recurso de revocación si reúne los requisitos de procedencia del mismo.

También se hace notar que, independientemente de que la solicitud que se estudia debe cumplir con ciertas formalidades, como se vio anteriormente, sin embargo en la práctica, en los casos de omisión de dichos requisitos la autoridad no procede a requerir al contribuyente para su solventación, sino se devuelve la solicitud a fin de que si lo considera pertinente o necesario, la presente de nueva cuenta, subsanando tales omisiones.

Efectos que procede su Resolución.

A diferencia del recurso de revocación, en la reconsideración no existe fundamento legal que establezca los requisitos que debe contener la resolución que ponga fin a la solicitud de reconsideración, por lo que apegándonos a la práctica, señalamos que ésta deberá elaborarse si procede la misma por la autoridad encargada de resolver la solicitud en los términos expresados con anterioridad, analizando únicamente los argumentos de fondo, dejando de estudiar los de forma y de vicios de

procedimiento, es decir, se estudiará aquel argumento con el que se demuestre que la resolución es improcedente, porque el crédito ya se pagó o no se causo, o que la devolución del pago de lo indebido es procedente.

Así pues tenemos que los efectos que produce la resolución de la reconsideración podrá:

a).- Desechar por improcedente la solicitud de revisión administrativa.

Procede desechar por improcedente, cuando no se den los supuestos de procedencia, estudiados en su momento en el presente tema, además de que no se trate de resoluciones que determinan contribuciones o sus accesorios o que no nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley, o cuando se trate de resoluciones que pongan fin al recurso, y en los mismos se haya entrado al estudio del asunto, o bien cuando no se demuestre que el crédito fiscal ya se pagó, no se causo, o que es procedente la devolución solicitada.

Así también cuando no se demuestre con sus argumentos y pruebas que la resolución a reconsiderar se emitió en contravención de las disposiciones fiscales, o bien que se interpuso algún medio legal de defensa.

b).- Revocar totalmente la resolución controvertida.

Procederá reconsiderar aquellas resoluciones en las que el contribuyente demuestre los supuestos de procedencia indicados anteriormente.

c).- Modificar la resolución controvertida.

Este supuesto procede, cuando del estudio a los argumentos del contribuyente se desprenda que sólo procede reconsiderar parcialmente, para lo cual, la resolución

que se emita, será para efectos de modificar la resolución a reconsiderar, señalando claramente la parte que procede reconsiderar y dejando intocada la parte por la que no se demostró su procedencia.

Así también existe otro tipo de resolución, no siendo propiamente resolución, ya que en esta no se entra al estudio de los argumentos del contribuyente o solicitante, siendo este el oficio por el cual se devuelve la documentación presentada al contribuyente, en virtud de que no se proporcionaron los datos de la resolución de la cual solicita su reconsideración o revisión administrativa; porque no firmo su solicitud, no acompañó documento alguno con el cual acreditara la personalidad con que promueve, no acompañó la resolución de la cual se solicitó su revisión administrativa o su reconsideración, no estando por ello en aptitud de emitir resolución al respecto, por lo que se pone a su disposición el escrito de solicitud, así como los anexos del mismo, para el efecto de que una vez que reúna los requisitos o documentos emitidos, de considerarlo pertinente, presente una nueva solicitud de reconsideración.

Al efecto presentamos los formatos a utilizar en cada uno de los supuestos planteados anteriormente.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

- _____ (anotar, según corresponda: artículos 39, 40, 41 apartado F, numeral _____) 46, Segundo y Cuarto Transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997 y artículo Quinto Transitorio del Decreto de reformas del propio Reglamento publicado en el mismo órgano oficial el 10 de junio de 1998.
- _____ (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 1996.
- _____ (en su caso, citar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989,
Modificado mediante los acuerdos publicados en el propio Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1993, el 14 de febrero y el 24 de octubre de 1994.

- Artículo 36 tercero y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Formato A. Oficio por el que se devuelve la solicitud de revisión administrativa por no estar debidamente integrada, para que en su caso, se presente de nueva cuenta

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____
(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Asunto: Revisión Administrativa núm.: ____.
Se devuelve documentación.

Lugar y fecha

C. (Representante legal, en su caso)

Nombre del contribuyente

Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito del ____ de ____ de 19____. (fecha de presentación) el C. (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de ____). solicita la revisión administrativa de la resolución contenida en el oficio núm. ____ de fecha ____ emitido por ____ (autoridad que emitió la resolución), mismo que fue notificado legalmente el ____ a través del cual (describir la resolución).

A efecto de que esta Administración esté en posibilidad de resolver lo que legalmente proceda, se emite el acuerdo cuyos términos más adelante se precisan, de conformidad con los siguientes

Fundamentos

- Artículos Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

Acuerdo

1. Toda vez que en el escrito de referencia (señalar las causas por las que se regresa la documentación: no proporcionó los datos de la resolución de la cual solicita revisión administrativa, no firmó su solicitud, no acompañó documento alguno con el cual acreditara su personalidad, no acompañó el oficio del cual solicita revisión administrativa, etc.), no se está en aptitud de emitir resolución al respecto, por lo que se pone a su disposición el escrito de solicitud de revisión administrativa, así como los anexos del mismo.
2. Lo anterior a efecto de que, una vez que reúna los requisitos o documentos omitidos, de considerarlo pertinente, pueda estar en posibilidades de presentar una nueva solicitud de revisión administrativa.

Atentamente.
Sufragio Efectivo. No Reelección.
El Administrador(a) _____

c.c.p. (Autoridad que controla el crédito). Para su conocimiento y efectos.
c.c.p. (Autoridad emisora de la resolución). Para su conocimiento y efectos.

Formato B. Oficio por el que se resuelve desechar la revisión administrativa (por diversas causas)

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm de expediente)

Asunto: Revisión Administrativa núm.: ____.
Se emite resolución.

Lugar y fecha

C. (Representante legal, en su caso)

Nombre del contribuyente

Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito del ____ de _____ de 19____, (fecha de presentación) el C. (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de ____). solicita la revisión administrativa de la resolución contenida en el oficio núm. ____ de fecha ____ emitido por _____ (autoridad que emitió la resolución), mismo que fue notificado legalmente el _____ a través del cual (describir la resolución).

Esta Administración emite la resolución cuyos términos más adelante se precisan, de acuerdo con los siguientes

Fundamentos

- Artículos Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.
- _____ (anotar, según corresponda: artículos 39, 40, 41 apartado F, numeral ____). 46, Segundo y Cuarto Transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997 y artículo Quinto Transitorio del Decreto de reformas del propio Reglamento publicado en el mismo órgano oficial el 10 de junio de 1998.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

- _____, (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 1996.

- _____ (en su caso, citar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989.
Modificado mediante los acuerdos publicados en el propio Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1993, el 14 de febrero y el 24 de octubre de 1994.

- Artículo 36 tercero y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Motivos de la Resolución

(se utilizarán los párrafos que resulten aplicables)

La resolución de la cual solicita revisión administrativa _____ (es favorable al contribuyente, no se demuestra que se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, se interpuso medio de defensa consistente en _____)

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____
(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

Por lo expuesto y fundado, se emite la siguiente:

Resolución

Primero.

Se desecha por improcedente la solicitud de revisión administrativa, por los motivos precisados en el cuerpo de este mismo oficio.

Segundo.

Notifíquese personalmente.

Atentamente.
Sufragio Efectivo. No Reelección.
El Administrador(a) _____

c.c.p. (Autoridad que controla el crédito). Para su conocimiento y efectos.
c.c.p. (Autoridad emisora de la resolución). Para su conocimiento y efectos.

Formato C. Oficio por el que se resuelve la solicitud de revisión administrativa modificando la resolución controvertida

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Asunto: Revisión Administrativa núm.: ____.
Se emite resolución.

Lugar y fecha

C. (Representante legal, en su caso)

Nombre del contribuyente

Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito del ____ de ____ de 19____, (fecha de presentación) el C. (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de ____), solicita la revisión administrativa de la resolución contenida en el oficio núm. ____ de fecha ____ emitido por ____ (autoridad que emitió la resolución), mismo que fue notificado legalmente el ____ a través del cual (describir la resolución).

Esta Administración emite la resolución cuyos términos más adelante se precisan, de acuerdo con los siguientes

Fundamentos

- Artículos Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)

(núm. de expediente)

Hoja núm.

- _____ (anotar, según corresponda: artículos 39, 40, 41 apartado F, numeral _____), 46, Segundo y Cuarto Transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997 y artículo Quinto Transitorio del Decreto de reformas al propio Reglamento publicado en el mismo órgano oficial el 10 de junio de 1998,

- _____ (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 1996.

- _____ (en su caso, citar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989.

Modificado mediante los acuerdos publicados en el propio Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1993, el 14 de febrero y el 24 de octubre de 1994.

- Artículo 36 tercero y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Servicio de Administración Tributaria
Administración General Jurídica de
Ingresos.

Administración _____

Subadministración _____

(núm. de Oficio)

(núm. de expediente)

Hoja núm.

Motivos de la Resolución

- I. Mediante la resolución de la cual se solicita su revisión administrativa, la (autoridad que emitió la resolución), comunicó al C. _____, que _____ (se anotará en forma resumida el contenido de la resolución).
- II. El promovente solicita la revisión administrativa argumentando para ello (señalar las manifestaciones y pruebas que ofrece y exhibe en relación con los mismos)
- III. Una vez analizada la argumentación hecha valer por el solicitante, las pruebas exhibidas y demás constancias que integran el expediente administrativo en que se actúa, esta administración considera lo siguiente:

Se demuestra de manera parcial que la resolución de la cual se solicita revisión, se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, puesto que (en este punto se debe hacer el análisis de las argumentaciones del solicitante, solo por lo que corresponde a la parte que se va a modificar, así como de cada una de las pruebas rendidas),

Consecuentemente, es de modificarse la resolución contenida en el oficio núm. de fecha _____, emitida por _____ únicamente por lo que corresponde a _____ (describir específicamente la parte que se deja sin efectos), quedando intocada por lo que respecta a _____.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

Por lo expuesto y fundado, se emite la siguiente:

Resolución

Primero.

Se modifica el oficio núm. _____, de fecha ____ de ____ de 19____, emitido por la Administración _____, mediante el cual _____ en los términos precisados en el cuerpo de este mismo oficio.

Segundo.

Notifíquese personalmente.

Atentamente.
Sufragio Efectivo. No Reelección.
El Administrador(a) _____.

c.c.p. (Autoridad que controla el crédito). Para su conocimiento y efectos.
c.c.p. (Autoridad emisora de la resolución). Para su conocimiento y efectos.

Formato D. Oficio por el que se resuelve revocar totalmente la resolución controvertida

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Asunto: Revisión Administrativa núm.: ____.
Se emite resolución.

Lugar y fecha

C. (Representante legal, en su caso)

Nombre del contribuyente

Domicilio para oír y recibir notificaciones

Por escrito del ____ de _____ de 19 ____, (fecha de presentación) el C. (por su propio derecho o en su carácter de representante legal de _____), solicita la revisión administrativa de la resolución contenida en el oficio núm. _____ de fecha ____ emitido por _____ (autoridad que emitió la resolución), mismo que fue notificado legalmente el _____ a través del cual (describir la resolución).

Esta Administración emite la resolución cuyos términos más adelante se precisan, de acuerdo con los siguientes

Fundamentos

- Artículos Tercero y Cuarto Transitorios de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

- _____ (anotar, según corresponda: artículos 39, 40, 41 apartado F, numeral _____), 46, Segundo y Cuarto Transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997 y artículo Quinto Transitorio del Decreto de reformas al propio Reglamento publicado en el mismo órgano oficial el 10 de junio de 1998.

- _____ (señalar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se señala el nombre, sede y circunscripción territorial de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de diciembre de 1996.

- _____ (en su caso, citar los artículos correspondientes) del Acuerdo por el que se delegan facultades a los servidores públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de marzo de 1989.

Modificado mediante los acuerdos publicados en el propio Diario Oficial de la Federación el 15 de marzo de 1993, el 14 de febrero y el 24 de octubre de 1994.

- Artículo 36 tercero y cuarto párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____
(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

Motivos de la Resolución

- I. Mediante la resolución de la cual se solicita su revisión administrativa, la (autoridad que emitió la resolución), comunicó al C. _____, que _____ (se anotará en forma resumida el contenido de la resolución).
- II. El promovente solicita la revisión administrativa argumentando para ello (señalar las manifestaciones y pruebas que ofrece y exhibe en relación con los mismos).
- III. Una vez analizada la argumentación hecha valer por el solicitante, las pruebas exhibidas y demás constancias que integran el expediente administrativo en que se actúa, esta administración considera lo siguiente:

Se demuestra fehacientemente que la resolución de la cual se solicita revisión se emitió en contravención a las disposiciones fiscales, puesto que (en este punto se debe hacer el análisis de las argumentaciones del solicitante, así como de cada una de las pruebas rendidas).

Consecuentemente, es de revocarse la resolución contenida en el oficio núm. de fecha _____, emitida por _____.

Por lo expuesto y fundado, se emite la siguiente:

Servicio de Administración Tributaria.
Administración General Jurídica de
Ingresos.
Administración _____
Subadministración _____

(núm. de Oficio)
(núm. de expediente)

Hoja núm.

Resolución

Primero.

Se revoca el oficio núm. _____, de fecha ____ de ____ de
19____, emitido por la Administración _____,
mediante el cual _____.

Segundo.

Notifíquese personalmente.

Atentamente.
Sufragio Efectivo. No Reelección.
El Administrador(a) _____.

c.c.p. (Autoridad que controla el crédito). Para su conocimiento y efectos.
c.c.p. (Autoridad emisora de la resolución) Para su conocimiento y efectos.

E).- AUTORIDADES COMPETENTES

En repetidas ocasiones se ha señalado que la reconsideración administrativa, hasta antes del 1° de enero de 1996, era una *practica general que los particulares inconformes con las resoluciones administrativas emitidas a su cargo, hacían valer ante las propias autoridades que las habían dictado, pudiendo éstas, de manera discrecional y en base a la costumbre establecida al efecto, estudiar nuevamente sobre la procedencia de la reconsideración, sin embargo, a partir del 1° de enero de 1996, ya se encuentra establecido en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 36 la posibilidad de revisar administrativamente las resoluciones dictadas por las autoridades jerárquicamente inferiores a ellas, aún y cuando sea de manera discrecional, estableciéndose también al efecto, actualmente las autoridades competentes para ello.*

En el presente tema daremos por reproducido todo lo referente al tema de autoridades competentes, estudiado en el capítulo anterior solo por lo que se refiere a las autoridades que *procede estudiar las solicitudes de revisión administrativa, como son: la Administración General Jurídica de Ingresos y Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos.*

Pero además de las mencionadas anteriormente, tenemos que como se desprende del artículo 46 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de 1997, reformado mediante decreto publicado en el mismo órgano oficial el 10 de junio de 1998, que establece que las autoridades fiscales de las unidades administrativas adscritas al S.A.T., podrán revisar las resoluciones administrativas de carácter individual, no favorables a un particular emitidos por sus subordinados jerárquicamente, así como emitir la resolución correspondiente.

Así como con relación al oficio circular número 325-A-X-06- de fecha 5 de septiembre de 1996, emitido por la Administración General Jurídica de Ingresos, se desprende que contrariamente a lo establecido en cuanto a las autoridades competentes para resolver el recurso administrativo también podrán resolverlos las Administraciones Jurídicas de Ingresos, de Auditoría Fiscal, de Recaudación o de Aduanas, según se determine qué autoridad haya emitido la resolución correspondiente.

Luego entonces, tenemos que las autoridades competentes para tramitar la reconsideración o revisión administrativa, en términos del artículo 46 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, anteriormente citado son:

Las Administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos y de Aduanas.

Las Administraciones Locales de Recaudación, de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos y la Administración de la Aduana.

F).- LA NECESIDAD DE ESTABLECER LA RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA COMO UN MEDIO DE DEFENSA.

El maestro Gonzalo Armienta, señala que el particular que se ve afectado por un acto jurídico emanado de la autoridad administrativa, tiene desde luego, a su alcance la posibilidad de pedir a la propia autoridad el retiro del acto, fundándose para ello simplemente en el Derecho de Petición consagrado en el artículo 8º Constitucional,

siendo esa petición de retiro, la que, en nuestra práctica legal se conoce con el nombre de reconsideración administrativa.⁴⁴

Así vemos que el derecho de petición está consagrado en el artículo 8° Constitucional, y es aquel que invocan los gobernados para inconformarse por actos de autoridad violatorios de sus derechos, es decir, lo utilizan como si se tratara de uno más de los recursos administrativos, pensando en crear medios de impugnación donde no los hay. Es de esta manera como los particulares interponen este artículo esperando obtener el cambio de una resolución que lesiona sus intereses.

Al respecto el artículo 8° Constitucional establece:

"Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, ...

"A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario."

De cuya transcripción podemos desprender que el derecho de petición se caracteriza porque existe el deber de la autoridad de responder la petición planteada, pero así también existe la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en cualquier sentido, ya sea negativamente o concediendo lo pedido.

Es bien cierto que el peticionario tiene el derecho de solicitar una respuesta escrita de la autoridad, lo que implica una garantía para el contribuyente, no menos cierto es que no se tiene la seguridad de obtener una respuesta satisfactoria, pues la autoridad puede contestar concediendo o negando lo pedido.

⁴⁴ ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, Ob. Cit., pág. 75.

Como nos podemos dar cuenta, el derecho de petición es una garantía que consagra nuestra carta Magna y consiste en poner en actividad al aparato administrativo, ya que el gobernado hace una petición, o en un ámbito más particular, *solicita de la autoridad una respuesta a una solicitud hecha con motivo de un acto de autoridad ilegal o violatorio de sus derechos.*

Al invocar el derecho de petición, se crea un vínculo entre la autoridad con el ciudadano, *resolviendo los conflictos suscitados entre ambos, (si aquí se nos permite hablar de conflictos), dando la oportunidad a la autoridad de corregir los errores cometidos en el desempeño de sus funciones, a la vez que se le exige la justicia, cuando así lo requiera el asunto.*

Podemos concluir señalando que la solicitud de reconsideración o revisión administrativa, es un derecho otorgado a los particulares en términos del derecho de petición consagrado en el artículo 8° Constitucional, pero que la resolución o acuerdo que recaiga al mismo, es discrecional.

Debemos hacer referencia a las facultades regladas de la autoridad para poder entender con mejor claridad la facultad discrecional de la misma, y de esta forma tenemos que un acto de autoridad derivado de una facultad reglada mantiene una adecuación a lo que establece el ordenamiento jurídico, es decir, cuando se realiza el supuesto previsto en una norma jurídica y asimismo se satisfacen los requisitos que el mismo ordenamiento señala, la autoridad deberá proceder en el sentido que determina la propia Ley, sin posibilidad de recurrir a cualquier otra opción. Por otra parte, el precepto legal que le proporciona a la autoridad una facultad discrecional le otorga una libertad de actuar, es decir cuando un particular se encuentre colocado en la hipótesis legal y cumpla con todas las exigencias de la norma, sólo tendrá derecho a que se resuelva su petición, pero no tendrá derecho a que la autoridad se conduzca en un

sentido determinado, ya que ésta puede legítimamente elegir entre varias posibilidades por razones de conveniencia.

La práctica de la facultad discrecional, en principio no puede ser sometida a una revisión o examen por parte del poder jurisdiccional, siempre y cuando la autoridad respectiva haya tomado en cuenta de una manera lógica y racional los elementos que se le ponen a su consideración.

Como consecuencia de todo lo anterior vemos la necesidad de establecer a la reconsideración o revisión administrativa, como un medio legal de defensa, ya que lo dispuesto en el artículo 36 del Código Fiscal Federal, en relación con la facultad discrecional, que se le concede a la autoridad para emitir una resolución sobre la solicitud de reconsideración o revisión administrativa, constituye una indebida regulación jurídica que establece el siguiente problema:

La falta de principios en la ley en los que pueda ubicar su conducta el contribuyente que solicita la reconsideración o revisión administrativa, provoca una inseguridad jurídica, por lo que es necesario realizar una modificación, ya que lo correcto sería establecer en el Código los criterios o supuestos en los que proceda la reconsideración administrativa.

Ahora bien, el problema que se presenta en el cumplimiento de lo ordenado en el artículo 36 del Código Tributario, que precisa que la autoridad hacendaria cuenta con la facultad discrecional de revisar las resoluciones administrativas de carácter individual, no favorables a un particular, encuentra su punto crítico, cuando la autoridad administrativa prevé determinados criterios para resolver sobre la solicitud de revisión o reconsideración y que son elaborados de manera interna, es decir, sólo los conoce la propia autoridad, y por tal motivo se deja al particular en un completo estado de indefensión e inseguridad jurídica.

Por todo lo antes expuesto es posible señalar que en la actualidad el artículo 36 del Código Fiscal Federal, por sí solo, resulta ser indebidamente regulado por la autoridad fiscal, toda vez que la misma pretende hacer uso de una facultad discrecional que le otorga la ley de una forma arbitraria, es decir, la propia ley fija los lineamientos o criterios por los cuales procede a otorgar o negar la solicitud a los contribuyentes, criterios que a nuestro juicio, resulta ser improcedente ya que el multicitado artículo 36, debería no señalar que es facultad discrecional de la autoridad el revisar una resolución no favorable, y contra que resoluciones a las disposiciones fiscales se refiere, ya que se señala de manera general; que se demuestre que se emitieron en contravención de las disposiciones fiscales, cuando que en la práctica solo se conoce que en estas solicitudes de revisión no se podrán hacer valer violaciones de forma o de procedimiento, siendo que estos son también violaciones a las disposiciones fiscales, y señalar además de que con la presentación de la misma, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Independientemente de lo anterior, debería estar regulado en el Código Fiscal Federal, al igual que los recursos de revocación; en contra de que tipo de resoluciones procede la revisión administrativa, si también se incluyen los actos de las autoridades fiscales, debiendo ser claro en este aspecto, ya que tales actos también pueden ser llevados a cabo transgrediendo lo establecido en el artículo 6 del Código Fiscal Federal; los requisitos que debe contener la solicitud de revisión que se presenten ante la autoridad fiscal competente y los documentos y pruebas que deberá acompañar al mismo.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- A partir de la creación de los recursos administrativos, los particulares han encontrado una forma más eficaz de obtener justicia en aquéllos actos de autoridad que afectan sus intereses, y que hasta entonces no eran atendidos satisfactoriamente.

SEGUNDA.- Las autoridades por su parte, encontraron en los recursos administrativos, una auto-tutela de sus actos, en donde pueden corregir los errores cometidos en el desempeño de sus funciones.

TERCERA.- Para poder lograrse la eficiencia buscada en la creación de los recursos administrativos, se tuvo que transformar parte del aparato administrativo, es decir, se modificaron algunos organismos o autoridades para que pudieran conocer y resolver los recursos recientemente creados, así como la manera de funcionar y la competencia de las mismas autoridades.

CUARTA.- Son en la actualidad, tanto los recursos administrativos como el derecho de petición, uno de los grandes aciertos alcanzados por el legislador y el constituyente respectivamente, ya que estos medios de impugnación forman parte del Derecho Público, y son exclusivamente pensados para beneficio de los particulares.

QUINTA.- Finalmente, gracias a estos dos medios de impugnación (los recursos administrativos y la revisión administrativa, como un derecho de petición), no solamente representan medios de defensa a favor de los gobernados, sino que se alcanzaría una forma más equitativa de impartir justicia.

PROPUESTAS

PRIMERA.- En materia de Derecho Procesal Fiscal, ha surgido la revisión administrativa como una necesidad de los particulares para obtener una respuesta satisfactoria a sus intereses o derechos afectados por las propias autoridades.

SEGUNDA.- Esta figura de la revisión administrativa es imperfecta, y por lo mismo se ha tenido que disponer de ella no siempre con el éxito deseado. Sin embargo, se ha visto que son varias las ocasiones en que, de la resolución a la misma se pueden evitar un cierto número de impugnaciones presentadas o presentables.

TERCERA.- En este contexto de ideas, una de las posibles soluciones a la fluidez y eficacia de la impartición de justicia, sería la tramitación de la reconsideración, generalmente hablando, como una instancia reguladora entre la autoridad con el particular, para que aquélla reconsidere la resolución impugnada, y no se tenga que seguir el trámite de los recursos, que es eficiente, pero más lento.

CUARTA.- No obstante, la respuesta de la autoridad no ha sido, del todo beneplácita, pues en la actualidad son muchos los casos de rechazamiento de la reconsideración o revisión administrativa, propiamente hablando, por carecer de un procedimiento legal propio, tal es el caso de la Procuraduría Fiscal de la Federación

que, únicamente conoce y resuelve de los recursos plenamente establecidos en la ley, como lo son: el recurso de oposición al procedimiento de ejecución, y el recurso de revocación, establecidos en la actualidad como un solo recurso de revocación.

QUINTA.- El esquema jurídico en esta materia está claramente definido, no obstante, la exigibilidad de los gobernados a ser escuchados por las autoridades administrativas, ha ocasionado que éste equilibrio se vea, ligeramente, tambaleado, al darle, a la autoridad la oportunidad de revisar sus resoluciones, y ser, mal llamada, juez y parte al mismo tiempo, aún y cuando hemos visto que la revisión administrativa la efectúa la autoridad jerárquicamente superior a la que emitió el acto, ya que para estos efectos, vendría siendo la misma autoridad, si la encuadramos como integrantes del Servicio de Administración Tributaria, anteriormente Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SEXTA.- Además de los motivos anteriores, la reconsideración administrativa, más que perjuicio causa beneficio a ambas partes, al mismo tiempo que representa economía procesal.

SEPTIMA.- De resultar legalizada la reconsideración se obtendrían los siguientes beneficios:

- 1.- Una aceleración en la impartición de justicia
- 2.- Un medio de defensa más, a favor de los gobernados.
- 3.- Un desarrollo social y jurídico más equilibrado entre autoridades y gobernados.
- 4.- La acumulación de recursos interpuestos se vería, numéricamente, disminuido.

5.- Una auto-tutela de la autoridad que serviría como regulador en la legalidad de sus acciones.

6.- La autoridad lograría despertar la confianza de los particulares para con ella.

OCTAVA.- Viendo lo antes expuesto, resulta que no es demasiado complejo o difícil legalizar a la reconsideración. Toda vez que no se necesita de Tribunales especiales, ni mucho menos de formalidades extraordinarias para hacerla valer, ya que la resuelve la misma autoridad generadora del acto impugnado.

NOVENA.- En este punto, cabe resaltar el error en que hemos caído al tratar de definir la naturaleza jurídica de la reconsideración pues en un primer momento sostenemos que se equipara a un recurso administrativo, luego que se considera un recurso administrativo, luego se dijo se consideraba como una figura jurídica imperfecta, y por último se expresó que se trataba de una modalidad del derecho de petición. El error estriba en preocuparse por definir su naturaleza jurídica, sin preocuparse por proponer una iniciativa de ley en donde se pida legalizar a la reconsideración, ya que con esto se acaba el problema respectivo al clasificarse como lo hacemos como una instancia mediadora entre autoridades con particulares.

DECIMA.- Por último, la reconsideración administrativa es una norma consuetudinaria en donde (independientemente de ser aceptada o rechazada por la autoridad), el particular ha encontrado una forma de expresarse o inconformarse por actos de autoridad que causan agravio en los intereses de los mismos, a causa de su ilegalidad.

BIBLIOGRAFIA

ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Editorial Porrúa, S.A., México, 1991.

B. VILLEGAS, HECTOR, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Tomos I y III, 3ª Edición, Editorial Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1979.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO, Derecho Procesal Fiscal, 2ª Edición, Editorial Miguel Angel Porrúa, S.A., México, 1990.

CARRASCO IRIARTE, HUGO, Derecho Fiscal Constitucional, 2ª Edición, Editorial Harla, México, 1993.

DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 17ª Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1996.

DIEP DIEP, DANIEL, Fiscalística, Tomo I, Editorial Adrees Libani, S.A. de C.V., México, 1991.

MARGAIN M., EMILIO, El Recurso Administrativo en México, 3ª Edición, Editorial Porrúa, S.A., México, 1995.

MARGAIN MANAUTOU, EMILIO, El Recurso Administrativo en México, Editorial Jus, México, Diagnostico Administrativo de Chihuahua, S.A. de C.V., México, 1985.

MARTINEZ LOPEZ LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª Edición, Editorial Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979.

MARTINEZ LOPEZ, LUIS, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Ecasa, 4ta. Edición, México, 1986.

MARTINEZ MORALES, RAFAEL I, Derecho Administrativo, 2do. Curso, Editorial Harla, México, 1991.

RODRIGUEZ LOBATO, RAUL, Derecho Fiscal, 2ª Edición, Editorial Harla, México, 1983.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, Compendio de Derecho Civil, Tomo I, Antigua Librería Robledo Porrúa, México, 1962.

SANCHEZ LEON, GREGORIO, Derecho Fiscal Mexicano, 9ª Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.

SANCHEZ LEON, M. GREGORIO, Derecho Fiscal, 6ª Edición, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1983.

SERRA ROJAS, ANDRES, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, 2da. Edición, México, 1961.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Acuerdo por el que se señala el Nombre, Sede y Circunscripción Territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Acuerdo por el que se Delegan Facultades a los Servidores Públicos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

OTRAS FUENTES

Circular no. 325-A-X-06 de 5 de septiembre de 1996, emitida por el Administrador General Jurídico de Ingresos de la S.H.C.P.

Diccionario Jurídico Mexicano, 6ª Edición, Tomo I, Instituto de investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, S.A. y Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1993.

Programa Educativo Visual, Gran Diccionario Enciclopédico Visual, Editorial Ediciones Orientación, S.A. de C.V., México, 1996.