

161 29



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES ACATLAN

"LAS IMPUGNACIONES DE LAS RESOLUCIONES FISCALES A LA LUZ DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE"



T E S I S

Que para obtener el Título de LICENCIADO EN DERECHO presenta

ELISA BEATRIZ INFANTE GARCIA

TESIS CON FALLA DE CORRECT



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

PAG

INTRODUCCION

1

CAPITULO I

LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL CENTRALIZADA

A. LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL Y SU DIVISION EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.

- | | |
|--|---|
| 1.- Concepto de Administración Pública | 8 |
| 2.- La división jurídica de la Administración Pública Federal Mexicana | 8 |
| 3.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal | 9 |

B. LA CENTRALIZACION Y LA DESCONCENTRACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

- | | |
|---|----|
| 1.- Concepto y características de la centralización | 11 |
| 2.- Concepto y características de la desconcentración | 12 |

C. ORGANOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA CENTRALIZADA.

14

D. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

- | | |
|--|----|
| 1.- Concepto de acto administrativo | 17 |
| 2.- Elementos constitutivos del acto administrativo | 18 |
| 3.- Requisitos constitucionales del acto administrativo | 21 |
| 4.- El procedimiento administrativo | 21 |
| 5.- Efectos del acto administrativo | 21 |
| 6.- Ejecución del acto administrativo | 22 |
| 7.- Extinción del acto administrativo | 24 |
| 8.- Teoría de las nulidades de los actos administrativos | 26 |
| 9.- Autoridades competentes para dejar sin efectos los actos administrativos | 28 |
| 10.- Características de la negativa ficta | 29 |

E. MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES.

- | | |
|--|----|
| 1.- Los recursos administrativos | 31 |
| 2.- Concepto de recurso administrativo | 31 |

3.- El juicio contencioso administrativo	32
4.- Fundamentación constitucional para la existencia de los Tribunales contenciosos administrativos	34

CAPITULO II

COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA CENTRALIZADA

A. DEPENDENCIA COMPETENTE EN EL AMBITO TRIBUTARIO Y SUS DIVERSAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS	
1.- Fundamento constitucional	37
2.- Facultades Tributarias otorgadas por la LOAPF a la SHCP	37
3.- Unidades administrativas creadas por el Reglamento Interior de la SHCP	37
B. DIFERENTES TIPOS DE RESOLUCIONES IMPUGNABLES EN EL C.F.F. Y LAS AUTORIDADES HACENDARIAS COMPETENTES PARA EMITIRLAS	
1.- La determinación de impuestos realizada por las autoridades hacendarias	41
2.- El procedimiento administrativo de ejecución	50
3.- La determinación de los accesorios, efectuada por las autoridades	63
4.- El reembolso, la devolución y la compensación	68
5.- La consulta	73
6.- La negativa ficta	75
C. MEDIOS DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES Y DE LA NEGATIVA FICTA REGULADOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.	
1.- Generalidades	76
2.- Medios de impugnación en la etapa administrativa	77
3.- Medios de impugnación en la etapa contenciosa	79

REFORMAS FISCALES PUBLICADAS EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989 EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION	82
--	-----------

CAPITULO III

LA INCONFORMIDAD VERTIDA EN CONTRA DE LOS HECHOS ASENTADOS EN EL ACTA FINAL DE AUDITORIA COMO MEDIO PARA DESVIRTUAR LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCION

A. LAS VISITAS DOMICILIARIAS Y LAS ACTAS DE AUDITORIA.

1.- Concepto de visita domiciliaria	89
2.- Exigencias constitucionales para la realización de visitas domiciliarias	89
3.- La LDAPF faculta a la SHCP para llevar a cabo visitas domiciliarias	90
4.- Las visitas domiciliarias en el Código Fiscal de la Federación	91
5.- Las actas de auditoría parciales, finales y complementarias	103
6.- Oportunidad de la corrección fiscal por el contribuyente	108
7.- Solicitud de informes	108
8.- Las compulsas	108

B. LA INCONFORMIDAD.

1.- Concepto	109
2.- Término para interponer la instancia de inconformidad	109
3.- Las pruebas conducentes en la instancia de inconformidad	109
4.- Justificación de la existencia de la inconformidad	111
5.- Fines de la inconformidad	111
6.- Efectos legales provocados por la presentación de la instancia de inconformidad	112
7.- Consecuencias jurídicas por la no interposición de la instancia de inconformidad	113
8.- Naturaleza jurídica de la inconformidad	114
9.- Critica a la instancia de inconformidad	114

REFORMAS FISCALES PUBLICADAS EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989
EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION

118

CAPITULO IV

RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A. ASPECTO DOCTRINARIO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.- Concepto de recurso administrativo	124
2.- Polémica acerca de si los recursos administrativos pertenecen a la fase oficiosa o a la contenciosa	124
3.- Principios de la fase oficiosa	125
4.- Impugnaciones no previstas en la ley	126
5.- Trascendencia de los recursos administrativos	127
6.- Características y requisitos de los recursos administrativos	128

B. LINEAMIENTOS DE CARACTER GENERAL ESTABLECIDOS POR EL CODIGO FISCAL QUE REGULAN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1.- Contenido del escrito del recurso administrativo	130
2.- El requerimiento por omisiones en el escrito del recurso administrativo	132
3.- Anexos del escrito del recurso administrativo	133
4.- El requerimiento por omisiones al anexar las constancias respectivas	134
5.- Término para interponer los recursos administrativos	134
6.- Autoridad ante la que se interpone los recursos administrativos	135
7.- Interposición ante la autoridad incompetente	135
8.- La representación	136
9.- Las pruebas en los recursos administrativos	137
10.- Causales de improcedencia en los recursos administrativos	138
11.- Bases de la resolución que ponga fin al recurso administrativo	140
12.- Tipos de resoluciones de los recursos administrativos	142
13.- La confirmativa ficta	144

C. RECURSO DE REVOCACION.

1.- Procedencia del recurso de revocación	145
2.- Carácter opcional de interposición del recurso	146
3.- Características específicas del recurso de revocación	146

D. RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.	
1.- Procedencia del recurso	149
2.- Carácter obligatorio de interposición del recurso	151
3.- Términos para interponer el recurso	151
E. IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.	
1.- Características y tipos de notificaciones	154
2.- La impugnación de las notificaciones de los actos administrativos	156
F. AUTORIDADES COMPETENTES PARA RESOLVER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS	163
REFORMAS FISCALES PUBLICADAS EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989 EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION	165

CAPITULO V

JUICIO DE NULIDAD

A. CARACTERISTICAS DEL JUICIO DE NULIDAD	168
B. BREVE REFERENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION	168
C. APLICACION SUPLETORIA DE LAS NORMAS DEL DERECHO COMUN FEDERAL	170
D. PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD	171
E. LAS PROMOCIONES, LA REPRESENTACION Y LAS COSTAS.	
1.- Las promociones	172
2.- La representación	173
3.- Las costas	173

F. CAUSAS DE IMPROCEDENCIA Y SOBRESEIMIENTO.

- 1.- Causales de improcedencia 174
- 2.- Causales de sobreseimiento 175

G. LOS IMPEDIMENTOS Y EXCUSAS 176

H. DE LA DEMANDA.

- 1.- Características de la demanda 178
- 2.- Contenido de la demanda 179
- 3.- Anexos de la demanda 180
- 4.- Reglas para demandas sobre actos no notificados o notificados ilegalmente 182
- 5.- Sistema antiguo de impugnación de las resoluciones administrativas 185
- 6.- Sistema actual para impugnar las resoluciones fiscales 191
- 7.- Ampliación de la demanda 194
- 8.- La intervención del tercero en el juicio 194

I. LA CONTESTACION.

- 1.- Contestación de la demanda 195
- 2.- Ampliación de la contestación 195
- 3.- Efectos provocados por la falta de contestación 196
- 4.- Contenido de la contestación 197
- 5.- Requerimiento a la autoridad por omisiones en la contestación 198
- 6.- Anexos de la contestación 198
- 7.- Prohibición de cambiar los fundamentos de derecho en la contestación 199
- 8.- El allanamiento 200

J. LOS INCIDENTES.

- 1.- Concepto 200
- 2.- Incidente de competencia en razón del territorio 202
- 3.- Incidente de acumulación de autos 203
- 4.- Incidente de nulidad de notificaciones 204
- 5.- Incidente de interrupción por causa de muerte o disolución 207
- 6.- Incidente de recusación por causa de impedimento 207
- 7.- Incidente de la suspensión de la ejecución 208
- 8.- Impugnación de los autos admisorios 211
- 9.- Incidente de falsedad de documentos 211

K. LAS PRUEBAS EN EL JUICIO DE NULIDAD.

1.- Concepto jurídico de prueba	213
2.- Pruebas admisibles en el juicio de nulidad	213
3.- Pruebas supervenientes	214
4.- Diligencias para mejor proveer	214
5.- Descripción de las diferentes clases de pruebas	214
6.- Valoración legal de las pruebas	218
7.- Convicción distinta de la valoración legal	221
8.- Objeción de las pruebas	221

L. CIERRE DE LA INSTRUCCION 222

LL. LA SENTENCIA.

1.- Concepto	222
2.- Asuntos competencia de la Sala Superior	223
3.- Pronunciamiento para formular sentencia	224
4.- Características de las sentencias	224
5.- Principio de congruencia de las sentencias	226
6.- Causales de ilegalidad de una resolución fiscal	227
7.- Clasificación, sentido y características de la sentencia en el juicio de nulidad	232
8.- La excitativa de justicia	239

M. LOS RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

1.- Concepto de recurso en el procedimiento contencioso administrativo	240
2.- Recurso de reclamación	241
3.- Recurso de revisión	242

REFORMAS FISCALES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA
FEDERACION DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1989. 248

CONCLUSIONES 250

BIBLIOGRAFIA 258

INTRODUCCION

Los medios legales y procedimentales que tiene el sujeto pasivo de la relación tributaria, para defenderse de las resoluciones dictadas por el Fisco Federal que fueron emitidas o ejecutadas sin observar lo preceptuado por la ley, es el tema principal del presente trabajo.

Dada la importancia que cobra en los actuales momentos de crisis y endeudamiento externo que sufre el país, la percepción de ingresos por parte del Estado; y dada que una de las principales fuentes para la obtención de estos últimos son las contribuciones provenientes de los gobernados, deben ser objeto de fundamental preocupación los mecanismos con los que cuentan los contribuyentes para defenderse de los actos de las autoridades, si estas últimas actúan arbitrariamente y en contravención de los ordenamientos legales.

Efectivamente, las actuales dificultades que la Nación padece no son en manera alguna justificantes para que los servidores públicos puedan atropellar los derechos de los ciudadanos. Más al contrario, el régimen de Derecho, que sólo permite que las autoridades actúen dentro y de acuerdo con el marco legal establecido, sigue teniendo vigencia en toda su plenitud en la actualidad.

La presente tesis permitirá el estudio y una visión general de los medios de defensa con los que cuentan los particulares, para impugnar las resoluciones fiscales que las autoridades administrativas dicten y que afecten la esfera jurídica de aquéllos.

Por otro lado, los cambios operados (en lo que se refiere a los recursos administrativos y al juicio de nulidad, así como a la inconformidad) mediante las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, obedecen a una política de economía procesal en el área fiscal que tiende, a consideración del Ejecutivo Federal, a fortalecer la impartición de una justicia pronta, oportuna e imparcial consagrada por el artículo 17 de la Constitución General de la República. Por ello en el transcurso de la elaboración del trabajo que nos ocupa iremos dando nuestra opinión acerca de lo viable o no de dichas reformas.

En cuanto a lo que se refiere a la metodología seguida en nuestro estudio, es de señalarse que principalmente se basó en la doctrina existente acerca del tema, así como en la respectiva legislación y en las iniciativas de ley presentadas al Congreso de la Unión.

Ahora bien, en el contenido de la presente obra se siguió el

método deductivo, es decir de conceptos y definiciones generales del derecho administrativo se llega a la particularización de éstos en el ámbito fiscal.

Por esta razón, en el primer capítulo nos dedicamos a hacer un breve análisis de la Administración Pública Federal Centralizada, y de los órganos administrativos que la constituyen; así como de los elementos, los requisitos y las características de los actos administrativos, por ser éstos mediante los cuales principalmente las autoridades trascienden la esfera jurídica de los particulares.

Por otro lado igualmente nos referimos, en la última parte de este capítulo, a nivel doctrinario, a las características de los medios de defensa administrativos que el gobernado puede hacer valer frente a las autoridades o tribunales administrativos en contra de resoluciones que ilegalmente vulneren sus derechos e intereses.

Todo lo anterior se particulariza en el campo de lo fiscal en los subsecuentes capítulos: así tenemos que en el capítulo II se estudia la dependencia competente a nivel Federal en el ámbito tributario y sus diversas unidades administrativas; las principales resoluciones que emiten éstas y que son impugnables vía recurso administrativo o juicio de nulidad.

Posteriormente, en forma por demás pormenorizada se pasa al análisis de cada medio de impugnación.

Por ello en el capítulo III nos dedicamos al estudio de la inconformidad en contra de las actas finales de auditoría, para lo cual se hizo necesario que previamente tocáramos lo referente a las visitas domiciliarias y a las propias actas de auditoría.

El capítulo IV hace referencia a los recursos administrativos que otorga el Código Fiscal de la Federación en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales, primero de manera general y posteriormente de manera específica, haciendo el análisis del recurso de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, estableciendo por último quienes son las autoridades competentes para resolverlos.

Cabe agregar que en este capítulo se ve el procedimiento establecido por las reformas, a que se ha aludido en los párrafos anteriores, para impugnar las notificaciones de los actos administrativos.

Por último el capítulo V se dedica al estudio del procedimiento contencioso administrativo que se hace valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Respecto a la metodología cabe agregar como última cuestión, lo porque se incluyen esquemas en el presente trabajo.

Querer circunscribir la realidad a esquemas rígidos, consideramos que es del todo incorrecto, ya que ésta es mucho más amplia, rica y variante, que lo que pudieran resultar aquéllos. Sin embargo el uso de éstos no deja de ser útil y didáctico, ya que nos ayudan a entender los procedimientos de impugnación de las resoluciones fiscales. Por ello sin querer someter la realidad que se presenta en las relaciones tributarias a algo prefabricado, en diversos capítulos de esta tesis se incluyen esquemas que facilitan la comprensión y análisis de aquéllos.

Sólo a nivel de aclaración queda señalar que por cuestiones prácticas, las notas de pie de página fueron ennumeradas en cada capítulo de manera progresiva para así facilitar su manejo.

Tocando otro punto, pasaremos ahora a señalar los alcances y limitaciones que se tuvieron en la elaboración del presente trabajo, entre ellas tenemos las siguientes:

- a).- El estudio sólo abarca las resoluciones fiscales que en materia federal emite la Secretaría de hacienda y Crédito Público y sus unidades administrativas. Por lo tanto no se incluyen las emitidas por las autoridades fiscales coordinadas, por los organismos descentralizados como el IMSS o el INFONAVIT, o por las autoridades fiscales estatales.
- b).- Por otro lado no es objeto de estudio la impugnación de las resoluciones fiscales referentes a los impuestos provenientes de la actividad comercial de exportación e importación, es decir a los que se refieren al comercio exterior y nos limitamos únicamente al estudio de las resoluciones que sobre los ingresos de carácter interno emitan las autoridades fiscales.
- c).- En el primer capítulo no se efectuó un análisis más detallado de la Administración Pública Paraestatal en virtud de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es un organismo centralizado. De ahí que lo que más nos interesó fue las características de la centralización y no propiamente las del régimen paraestatal.
- d).- En el segundo capítulo se hace el análisis de las resoluciones más importantes que pueden dictar las autoridades fiscales. Sin embargo dado lo extenso que pudiera resultar, únicamente se tocan los aspectos más generales y relevantes de cada una de ellas, quedando conscientes de las lagunas que se dejan de cubrir.
- e).- Por otro lado como se observará, en el capítulo señalado en el inciso anterior, sólo se consultó la obra de Sergio Francisco de la Garza "Derecho Financiero Mexicano". Lo anterior obedece a limitantes de tiempo,

ya que de cada resolución fiscal existen diversas obras jurídicas que me ocuparían varios meses de estudio; además de que, igualmente, las resoluciones fiscales aducidas sólo son tocadas en la tesis con la finalidad de facilitar la comprensión de los subsecuentes capítulos.

- f).- El juicio de amparo también es un medio legal para impugnar las resoluciones de tipo fiscal. Sin embargo no lo abarcamos, ya que su estudio podría ser, por su complejidad y extensión tema para la elaboración de otro trabajo de tesis.
- g).- Por último las reformas aparecidas en el Diario Oficial de la Federación del 28 de diciembre de 1989, sólo las tocamos de manera breve y al final de los capítulos correspondientes e igualmente dando nuestra opinión que no resultará muy profunda. Lo anterior lo vemos justificado, en razón de que esta tesis estaba terminada en diciembre del año mencionado, por lo que un estudio más pormenorizado implicaría retrasar significativamente la conclusión de este trabajo.

Esperemos que nuestro esfuerzo y dedicación aporten, aunque de manera modesta, algo a la ciencia jurídica fiscal.

CAPITULO I

LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL CENTRALIZADA

A. LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL Y SU DIVISION EN EL SISTEMA JURIDICO MEXICANO.

El Estado actual se caracteriza por intervenir de manera más amplia y profunda en la vida del país que gobierna. Desde el surgimiento de los grandes núcleos de población y con ello el de grandes urbes una de las relevantes misiones que tiene el Estado es la satisfacción de las necesidades colectivas, mismas que sería imposible cubrir con el esfuerzo aislado de los individuos.

Para lograr la armonía que la sociedad moderna necesita, y evitar que el poder se convierta en un instrumento de opresión, se ha establecido que el Estado divida sus facultades y tareas en tres poderes: el Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Dicha división tiene el objeto de lograr un equilibrio al interior del propio Estado, ya que al existir una mutua vigilancia entre los diversos poderes se alcanzará un régimen de derecho que permitirá conquistar las cumbres de una sociedad que dignifique a la especie humana.

La Constitución General de la República Mexicana establece que el pueblo ejerce su soberanía por medio de los poderes de la Unión en los casos de la competencia de éstos en los términos respectivamente establecidos por la propia Constitución Federal, según lo establece el artículo 41 de la misma.

El artículo 49 del ordenamiento mencionado señala; "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial."

Igualmente se establece que el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión se deposita en un sólo individuo que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos según lo establece el artículo 49 constitucional.

Gabino Fraga sostiene que el Presidente de la República Mexicana al ser el único titular del Poder Ejecutivo tiene en nuestra organización constitucional un doble carácter.

a).- El de órgano político

b).- y el de órgano administrativo

"a).- Político porque al actuar dentro de la esfera de su competencia que la misma Constitución le señala, está representando al pueblo en el ejercicio de su soberanía.

b).- Administrativo: Porque se configura a realizar la función administrativa bajo el orden jurídico establecido por el Poder Legislativo, es decir ejecutando las leyes. Cuando el Presidente de la República obra como autoridad administrativa

está realizando o siguiendo la voluntad del legislador." (1)

Serra Rojas señala que "la función administrativa es la actividad que normalmente corresponde al Poder Ejecutivo, se realiza bajo el orden jurídico y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o particulares y a los actos materiales que tienen por finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le correspondan en sus relaciones con otros entes públicos o con los particulares, regulados por el interés general y bajo el régimen de policía y control".

No es suficiente que el Estado exprese su voluntad en la ley, que es un acto creador de situaciones jurídicas generales, es necesario una organización que ejecute la ley, que la concrete a los casos particulares, que la actualice determinando el momento, modos y circunstancias de su aplicación. Para este propósito la Administración Pública dispone de medios jurídicos, técnicos y materiales que hacen posible esa determinación particular o subjetiva de la Ley" (2).

El artículo 89 Constitucional preceptúa: Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes. I... ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

La función administrativa es por lo tanto una función que realiza el Poder Ejecutivo en base y para el cumplimiento concreto de lo establecido en los diversos ordenamientos legales y sus actos tienen como finalidad la creación y funcionamiento de un servicio público. (Para Serra Rojas el Servicio Público es una actividad técnica directa o indirecta de la administración pública... que ha sido creada para asegurar de una manera permanente, regular, continua y sin propósito de lucro- la satisfacción de una necesidad colectiva de interés general sujeta a un régimen especial de derecho público) (3).

Es igualmente una función práctica, concreta, particular y cuyos efectos son limitados y circunstanciales; asimismo tiene entre sus características principales el de valerse de los medios de policía del Estado, sin los cuales carecería de facticidad el orden jurídico administrativo.

(1) Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa S. A. 23a. ed. México 1984, pág 175.
(2) Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa S. A. 12 ed. México 1983, pp 59-60.
(3) Idem pp 104.

1.- CONCEPTO DE ADMINISTRACION PUBLICA.

La administración Pública es la que tiene en sus manos la función administrativa del Poder Ejecutivo.

Para Acosta Romero la administración pública "es la parte de los órganos del Estado que dependen directa o indirectamente del poder ejecutivo federal, tiene a su cargo toda la actividad estatal que no desarrollan los otros poderes (legislativo y judicial), su acción es continua y permanente, siempre persigue el interés público, adopta una forma de organización jerárquizada y cuenta con elementos personales y patrimoniales así como de una estructura jurídica y procedimientos técnicos" (4).

Asimismo Serra Rojas sostiene que es una entidad constituida por los diversos órganos del poder ejecutivo federal, que tiene por finalidad realizar las tareas sociales, permanentes y eficaces del interés general, que la Constitución y las leyes administrativas señalan al Estado para dar satisfacción a las necesidades generales de una nación (5).

Gabino Fraga considera que es un organismo público que ha recibido del poder político la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de intereses generales (6).

La opinión del maestro Acosta Romero consideramos es la más completa. Sin embargo las tres opiniones expuestas tienen de común que consideran a la Administración Pública como una parte del Estado que tiene por misión la satisfacción de intereses colectivos. Como conclusión podemos decir que la Administración Pública realiza una de las funciones correspondientes al Poder Ejecutivo, dependiendo directa o indirectamente de este último y con la finalidad de satisfacer necesidades colectivas bajo el marco jurídico previamente establecido, y adoptando para ello una estructura jerárquizada que le señala la ley y contando con los elementos necesarios para lograrlo.

2.- LA DIVISION JURIDICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA MEXICANA.

En el sistema jurídico mexicano la Administración Pública se divide en centralizada y paraestatal.

El artículo 90 constitucional establece;

"La administración Pública Federal será centralizada y

(4) Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Editorial Porrúa S. A. 3a ed. México 1983, p 03.

(5) Op. cit. pág 79.

(6) Op. cit pág 163.

paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación.

Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el ejecutivo Federal, o entre éstas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.''

a).- LA CENTRALIZACION ADMINISTRATIVA.

La hayamos cuando los diferentes órganos administrativos se encuentran en un orden jerárquico dependiente directamente del titular de la Administración Pública lo que permite la unidad de acción necesaria para alcanzar sus objetivos. En nuestro sistema legal la Administración Pública Centralizada dependerá directamente del Presidente de la República, quien es el único titular del poder ejecutivo federal.

b).- EL REGIMEN PARAESTATAL O LA DESCENTRALIZACION ADMINISTRATIVA

Serra Rojas nos dice que "en el régimen descentralizado el ente público, con iniciativa y decisión propia, se le desliga por medio de la ley, de la acción inmediata del poder central y se subordinan a un régimen jurídico que lo aísla y somete a su propia responsabilidad. Entre el poder central y el organismo descentralizado no hay otra relación que las facultades estrictas de control y vigilancia, necesarias para mantener en forma precisa la orientación política y económica de todos los elementos del Estado." (7)

El sistema descentralizado tiene un régimen jurídico especial personalidad jurídica y patrimonio propio.

Ejemplo de órgano centralizado tenemos a las Secretarías de Estado y de descentralizado a las Sociedades Nacionales de Crédito o Bancos.

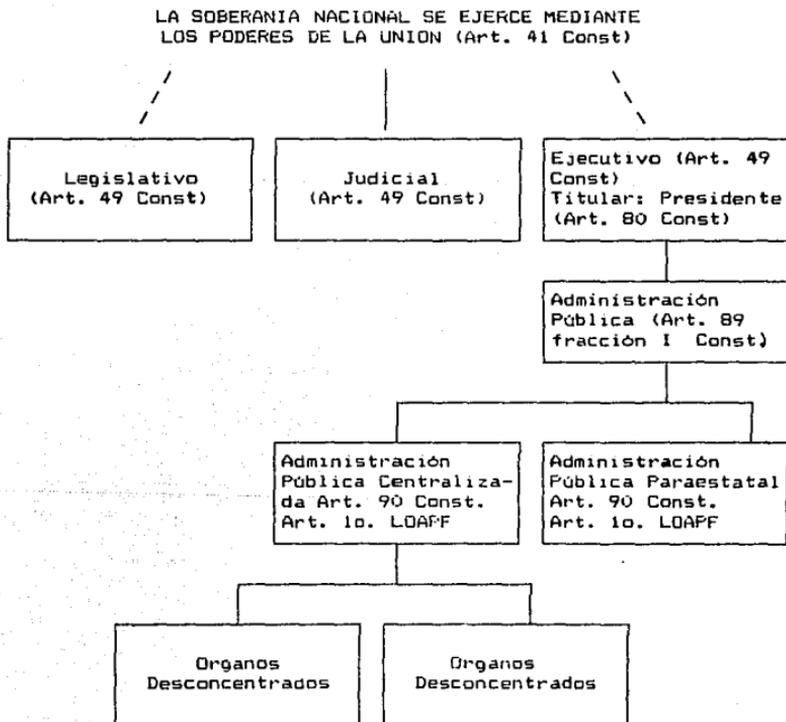
3.- LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.

El ordenamiento jurídico que rige a la administración pública en nuestro sistema, es la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1976.

(7) Op. cit. pág 49d.

El artículo 10. primer párrafo de la ley mencionada nos dice:
"La presente ley establece las bases de organización de la
Administración Pública federal, centralizada y paraestatal."

Por todo lo anteriormente expuesto podemos esquematizar la
estructura y dependencia de la Administración Pública Federal
mexicana de la siguiente manera.



B.- LA CENTRALIZACION Y LA DESCONCENTRACION DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

1.- CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DE LA CENTRALIZACION.

Acosta Romero ha sostenido que "la centralización es la forma de organización administrativa en la cual, las unidades, órganos de la Administración Pública, se ordenan y acomodan articulándose bajo un orden jerárquico a partir del Presidente de la República con el objeto de unificar las decisiones, el mando, la acción y la ejecución" (8).

La centralización administrativa implica la unidad de los diversos órganos que la constituyen y entre ellos existe un acomodo jerárquico de subordinación frente al titular del poder ejecutivo, de coordinación entre sí y de subordinación en el orden interno.

Para Gabino Fraga la centralización administrativa existe cuando los órganos se encuentran colocados en diversos niveles, pero todos en una situación de dependencia en cada nivel, hasta llegar a la cúspide en que se encuentra el jefe supremo de la Administración Pública" (9).

Igualmente Serra Rojas afirma que "se llama centralización administrativa al régimen que establece la subordinación unitaria, coordinada y directa de los órganos administrativos al poder central, bajo los diferentes puntos de vista del nombramiento, ejercicio de sus funciones y la tutela jurídica para satisfacer necesidades públicas. (10)

De las opiniones de estos tres autores podemos deducir como característica principal de la centralización administrativa la estructura jerárquica, misma que va ha tener a la cabeza al titular de la administración pública, siéndolo en nuestra nación el Presidente de la República, al cual todos los órganos centralizados le están subordinados.

Asimismo dichos órganos estarán provistos legalmente de determinadas facultades que mediante ley les han sido delegadas, ya que si bien los asuntos más importantes y trascendentes para el país son resueltos por el primer mandatario, la atención de los demás asuntos administrativos son resueltos por órganos subordinados que tienen facultades de decisión en grados diversos y una competencia descendente según el funcionario al que corresponde decidir. Los reglamentos interiores de cada Secretaría de Estado, que son expedidos por el Presidente de la

(8) Op. cit. pág 89.

(9) Op. cit. pág 180.

(10) Op. cit. pág 489.

República, precisan las competencias de las unidades administrativas internas, así como la estructura de éstas.

La unidad en las decisiones de la administración pública centralizada por parte de los organismos superiores se logra mediante la expedición de decretos, del poder de revisión, establecimiento de criterios, acuerdos, circulares, etc...

2.- CONCEPTO Y CARACTERISTICAS DE LA DESCONCENTRACION.

Serra Rojas opina que la desconcentración administrativa es la transferencia a un órgano inferior o agente de la administración central, de una competencia exclusiva, o de un poder de trámite, de decisión, de ejercicio, por los órganos superiores, disminuyendo relativamente la relación de jerarquía y de subordinación.

Estos órganos no se desligan, ni destruyen la relación jerárquica, ni pierden su carácter de ente centralizado, pero adquieren facultades o poderes exclusivos que en buena parte significan una limitada y precaria autonomía, que es libertad restringida o condicionada, más no autonomía. (11)

Acosta Romero nos dice acerca del tema en estudio "uno de los principios modernos fundamentales es el de delegar el poder y la responsabilidad en las escalas desconcentradas, pero a la vez que el nivel superior delega poderes y responsabilidades se asegura de conservar de hecho el control de los mismos y que los escalones o niveles inferiores tomarán decisiones y actuarán de acuerdo con las improntas que les señale la dirección" (12).

Para el mismo autor la desconcentración en estricto sentido o funcional consiste en una forma de organización administrativa, en la cual se otorga al órgano desconcentrado, por medio de un acto materialmente legislativo (ley o reglamento) determinadas facultades de decisión y ejecución limitados, que le permiten actuar con mayor rapidez, eficacia y flexibilidad, así como el tener un manejo autónomo de su presupuesto, sin dejar de existir el nexo de jerarquía con el órgano superior" (13).

El artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal permite la creación de dichos órganos desconcentrados. así tenemos.

Artículo 17: "Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de

(11) Supra 4pp.

(12) Acosta Romero Miguel. Op. cit. pág 170.

(13) Idem.

Estado... podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables."

Es decir, que los órganos desconcentrados tienden a combatir las repercusiones negativas de la centralización. Por esta razón y para dar eficiencia, agilidad y solución en el mismo lugar en que se generan los problemas, se otorga facultades específicas y limitadas en determinado territorio a los órganos desconcentrados, sin embargo sin perder éstos la principal dependencia de los órganos centrales quienes los vigilan y establecen las directrices principales. A nuestra opinión la desconcentración es una especie del género delegación administrativa.

Hay que agregar que la desconcentración viene a ser apoyada ahora significativamente por la simplificación administrativa que viene a quitar trabas que impedían una pronta solución de los problemas.

2.1.- TIPOS DE DESCONCENTRACION.

a) Desconcentración vertical.

Consiste en delegar a órganos directamente dependientes y subordinados, determinadas facultades del órgano superior, en este caso, el superior delega las facultades que considera necesarias al inferior para que éste actúe con mayor eficiencia y flexibilidad.

b) Desconcentración regional.

En cierto sentido es una variante de la vertical, pero además de existir la delegación de facultades a los órganos inferiores, éstos se distribuyen geográficamente dentro del territorio, abarcando cada oficina un área superficial de éste, que demanda la acción regional.

c) Desconcentración concurrente.

Consiste en crear oficinas de igual rango entre sí que puedan tener facultades en una misma ciudad o en otras áreas geográficas. Ejemplo: Las salas metropolitanas del Distrito Federal del Tribunal Fiscal de la Federación (14).

(14) Ibidem. págs 183-186.

2.2.- CARACTERISTICAS DE LOS ORGANOS DESCONCENTRADOS.

Las características de los órganos desconcentrados son:

- Son creados por una ley o reglamento.
- Dependen de un órgano centralizado.
- Su competencia deriva de las facultades de la Administración Central.
- Su patrimonio es el mismo que el de la Federación.
- Las decisiones más importantes requieren de la aprobación del órgano del cual dependen.
- Tienen autonomía técnica.
- No puede tratarse de un órgano superior, ya que siempre dependen de otro. (15)

C. ORGANOS DE LA ADMINISTRACION PUBLICA CENTRALIZADA

La Administración Pública Centralizada, según lo establece el artículo 10. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal está, constituida por los siguientes órganos administrativos:

- Presidencia de la República.
- Secretarías de Estado.
- Departamento Administrativo.
- Procuraduría General de la República.

De las anteriores unidades administrativas sólo nos interesa destacar a las Secretarías de Estado y su relación con el Presidente.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal faculta al poder ejecutivo, para ejercer las atribuciones y despacho de los negocios del orden administrativo por medio de las dependencias que conforman la Administración Pública Centralizada. (Nos encontramos ante un ejemplo palpable de la delegación de facultades permitida por la ley).

Por lo expuesto debe entenderse que a la cabeza de la Administración Pública Federal se encuentra el Presidente de la República, es decir, que él constituye la máxima autoridad administrativa y por lo tanto las Secretarías de Estado les son subordinadas.

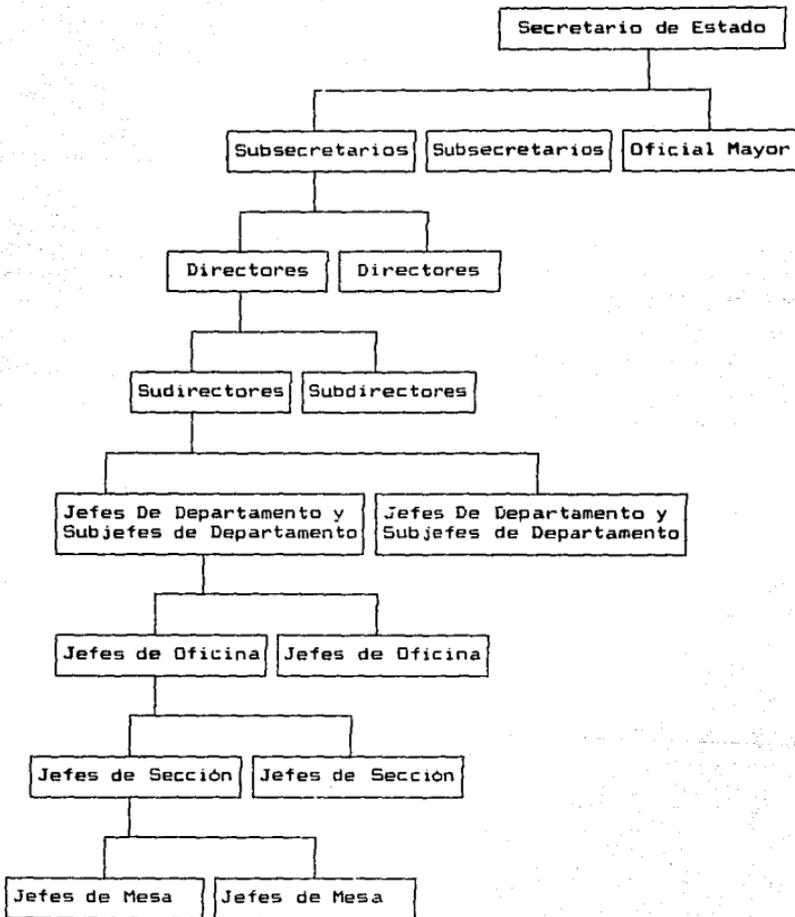
(15) Ibidem. pág 178.

Las Secretarías de Estado son órganos administrativos que atienden asuntos de las diferentes ramas de la actividad, competencia del Presidente de la República y son las siguientes.

- Secretaría de Gobernación.
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología.
- Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- Secretaría de Pesca.
- Secretaría de Marina.
- Secretaría de la Defensa Nacional.
- Secretaría de Energía, Minas e Industria Paraestatal.
- Secretaría de Comunicaciones y Transporte.
- Secretaría de Turismo.
- Secretaría de Reforma Agraria.
- Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.
- Secretaría de Educación Pública.
- Secretaría de Relaciones Exteriores.
- Secretaría de Programación y Presupuesto.
- Secretaría de la Contraloría General de la República.
- Secretaría de Salud.
- Secretaría de Trabajo y Prevención Social.

Al frente de cada Secretaría de Estado se encuentra un titular llamado igualmente Secretario de Estado. Este es nombrado y removido libremente por el Presidente y es un funcionario político-administrativo. Acuerda con aquél y es subordinado jerárquicamente del mismo, teniendo a su cargo y encabezando una Secretaría de Estado.

La estructura interna de los órganos en estudio es establecida por los artículos 14 y 15 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, así como por los respectivos reglamentos interiores de cada Secretaría, y es el siguiente:



- Los Subsecretarios de Estado se ocupan de materias específicas.
- El Oficial Mayor atiende gestiones administrativas, relativas al personal, a los bienes que tiene a su disposición la Secretaría y en ciertos aspectos al presupuesto.
- Direcciones, departamentos y unidades: Realizan actividades específicas.

Hemos dicho ya que cada Secretaría puede tener sus órganos desconcentrados que son diversos según la rama de la actividad que se atienda. Para el presente trabajo sólo nos interesa resaltar los que pertenecen a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pero de estos nos ocuparemos en el capítulo posterior.

D. EL ACTO ADMINISTRATIVO.

1. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO.

Acosta Romero define y explica al acto administrativo de la siguiente forma: "es una manifestación externa y unilateral de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derechos y obligaciones, es ejecutivo y se propone satisfacer el interés general. (16)

- 1.- El acto administrativo supone la existencia de una decisión unilateral previa por parte del titular del órgano administrativo, o de la ejecución de esa decisión. Posteriormente puede ser bilateral o multilateral, pero en origen siempre será unilateral.
- 2.- El acto se tiene que expresar de manera externa, que generalmente es por escrito e igualmente lo anterior se realiza de manera unilateral, sin la participación del gobernado.
- 3.- El órgano administrativo que manifiesta su voluntad mediante una decisión debe ser competente, es decir la ley debe otorgar ciertas facultades para que pueda emitir el acto.
- 4.- El acto administrativo al ser un acto jurídico va a

crear, modificar, transmitir, reconocer, declarar o extinguir derechos y obligaciones.

- 5.- "Es generalmente ejecutivo. El acto tiene la potestad necesaria para que en caso de no cumplirse voluntariamente por el sujeto pasivo, pueda exigirse por las autoridades su cumplimiento, en forma coactiva.

En derecho administrativo debe entenderse por acto ejecutivo el acto administrativo que tiene en sí, la potestad necesaria para su realización fáctica coactiva, en el caso de que el sujeto pasivo no la cumpla voluntariamente, y que, además su ejecución puede ser llevada por la propia administración pública, sin la necesidad de acudir al poder judicial para ello.

El acto administrativo tiene el carácter ejecutivo, pero este no es un dato constante y absoluto ya que existen actos administrativos que son simplemente declarativos y que no necesariamente entrañan ejecución.

- 6.- La razón de todo acto administrativo es la satisfacción del interés colectivo y no de intereses de carácter privado."

De todo lo anterior se deduce que el acto administrativo es un acto que ejecuta una autoridad competente con el fin de satisfacer necesidades de intereses colectivos, haciéndolo de una manera factico-coactiva, si el particular no cumple de manera voluntaria, y sin necesidad de acudir a los órganos judiciales para llevar a efecto dicho cumplimiento. El acto trasciende la esfera jurídica de los particulares, creando, modificando, transmitiendo, reconociendo, declarando y extinguiendo los derechos y obligaciones de éstos últimos.

2.- ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Desde el punto de vista lógico-jurídico se entiende por elemento de una cosa o de un concepto aquellas partes que lo integran o que concurren a su formación. (17)

Los elementos constitutivos del acto administrativo son el sujeto, la voluntad, el objeto, la forma, el motivo y el fin.

a) EL SUJETO ACTIVO.

El sujeto activo del acto administrativo es siempre un órgano de la administración pública. Para que éste pueda actuar es necesario que la ley le haya otorgado facultades para hacerlo, es decir le atribuye competencia en determinada área de la actividad del Estado.

Dicha competencia puede ser discrecional u obligatoria y siempre los actos que se realicen en base a ella será para satisfacer necesidades de la colectividad.

La competencia es constitutiva del órgano administrativo, y no un derecho personal de su titular, quién únicamente podrá delegarla en los casos en que la ley así lo autorice.

Hemos dicho que siempre el sujeto activo será un órgano de la administración Pública, es decir un órgano de autoridad competente.

Para Gabino Fraga órgano de autoridad será aquel que tiene facultades de decisión y ejecución o alguna de ellas por separado. (18)

Para el amparista Ignacio Burgoa autoridad es el órgano estatal investido de facultades de decisión o ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones en general de hecho o jurídicas, con trascendencia particular y determinada de una manera imperativa. (19)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el término autoridad corresponde a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública en virtud de circunstancias, ya legales, ya de hecho, y que por lo mismo estén en posibilidad material como individuos que ejercen actos públicos, por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen. (20)

b) LA VOLUNTAD.

El órgano administrativo debe manifestar su voluntad, que debe ser expresada exteriormente en los términos previstos por la ley, de tal manera que se haga perceptible a los sentidos; asimismo debe ser espontánea, libre y dentro de las facultades de la autoridad. este elemento constitutivo no debe estar viciado por error, dolo o violencia.

(18) Op. cit 383.

(19) Burgoa Ignacio. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa 10 Ed. México 1985, págs 208-209.

(20) Acoala Romero Andres. Op. cit 382.

c) EL OBJETO.

El objeto inmediato es la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones de los gobernados.

El objeto mediato será realizar la actividad del órgano del Estado para el cumplimiento de sus objetivos.

Los requisitos del objeto son: Que sea posible, física y jurídicamente, lícito (es decir, aparte de no estar prohibido por la ley debe estar expresamente autorizado por ella) y debe ser realizado dentro de las facultades que le otorga la competencia al órgano administrativo que lo emite.

d) LA FORMA.

Es la manifestación material objetiva (es decir que puede ser apreciada por los sentidos) en que se hace constar la existencia del acto administrativo para darlo a conocer a los sujetos a los que va dirigido. En ella se expresan elementos del mismo, así como los requisitos, circunstancias o modalidades.

La forma es necesaria para que un acto en el área administrativa sea válido, ya que constituye una garantía automática de regularidad.

Antes de pasar al estudio del motivo y de la finalidad, señalaremos que para Acosta Romero éstos no son elementos del acto administrativo, sino que los considera como requisitos, circunstancias o modalidades que afectan ya sea a uno de los elementos de éste o a su totalidad. (21)

e) EL MOTIVO.

Es la realización concreta de las circunstancias que de manera abstracta establece la ley para que la autoridad esté en posibilidades de actuar. Es un antecedente del acto administrativo.

f) LA FINALIDAD.

Es la meta a la que se pretende llegar. En materia administrativa la meta será satisfacer un interés colectivo, cuya

(21) Idem. p 387.

satisfacción debe perseguirse mediante los actos que la ley permite. Asimismo jamás debe ser opuesto a lo establecido en la ley.

3.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Los requisitos constitucionales del acto administrativo son:

- a) Lo debe dictar, ordenar o ejecutar una autoridad competente, constando lo anterior mediante la firma de su titular.
- b) Mediante escrito donde se plasme el acto y en el cual se da la fundamentación y motivación.

Fundamentación legal: Consiste en la citación por parte de la autoridad, de los preceptos legales que le permiten actuar.

Motivación: La autoridad enuncia las circunstancias de hecho y de derecho que provocaron el acto administrativo (22).

4.- EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

Para el nacimiento de un acto administrativo se requiere de una serie de formalidades y actos intermedios precedentes que proporcionan al funcionario que toma la decisión, de los elementos necesarios para que ésta no sea tomada arbitrariamente (dichos actos no provocarán ningún cambio en la esfera jurídica de los particulares).

Asimismo es necesario la notificación del acto al particular y de éste dependerá la ejecución voluntaria o forzosa que se tenga que hacer del acto administrativo. (Estamos hablando ya de actos que trascienden los derechos de los particulares). Todo lo anterior constituye el procedimiento administrativo, que puede darse de oficio o bien a petición de parte.

5.- EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Para que un acto administrativo pueda surtir sus efectos se

(22) Ibidem pág 300.

requiere que además de ser perfecto sea eficaz.

a) ACTO PERFECTO.

Es aquel que está completamente formado, es decir, que todos sus elementos son regulares y sus modalidades y requisitos se han cumplido. Por lo tanto tiene una existencia jurídica plena. (23)

b) ACTO EFICAZ.

Aquel que se realiza jurídica y materialmente. Para que el acto sea eficaz se necesita una serie de actos subsecuentes o posteriores que generalmente se inician con la notificación. (24)

Los efectos que producirá el acto administrativo consistirá en la creación, modificación, transmisión, declaración o extinción de derechos y obligaciones.

El derecho que se deriva de un acto administrativo es personal e intransferible y oponible a los demás órganos de la administración y a los particulares, a excepción del caso del tercero que tenga un derecho público o privado que resulte afectado con el acto.

6. EJECUCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Anteriormente al definir el acto administrativo, hemos estudiado su carácter ejecutorio, el cual recalcaremos en el presente inciso.

Parafraseando al respecto a Gabino Fraga tenemos que la acción directa de la autoridad administrativa para ejecutar sus propias resoluciones, sin necesidad de recurrir al poder judicial, no se sustenta en una disposición constitucional que expresamente la reconozca, sin embargo al hacer un estudio pormenorizado encontramos que es compatible con el régimen constitucional, según lo siguiente. (25)

a) En relación a la separación de poderes.

Si el particular se resiste a cumplir con una obligación surge un conflicto que aparentemente debe ser decidido por el

(23) Ibidem pág 391.

(24) Ibidem.

(25) Fraga Gabino. Op. cit 283-287.

poder judicial. Sin embargo la doctrina de separación de poderes sólo tiene como objetivo la distribución de las tareas encomendadas al Estado; de ahí que si una función nace de leyes constitutivas y la autoridad obra estrictamente dentro de su competencia evitando invadir la esfera de otros poderes, se tendrá que dicha función es compatible con el régimen constitucional.

Es decir, que la función de que se trata, doctrinal y materialmente no corresponden a x poder, sin embargo las leyes constitucionales lo han facultado para realizar esa función, rompiendo un tanto el ideal de la estricta división de poderes. Luego entonces lo importante será delucidar si la competencia está dentro de la competencia que la Constitución le otorga a determinado poder.

b) El artículo 16 constitucional.

Al preceptuar que nadie puede ser molestado sino mediante mandamiento escrito de autoridad competente, se está refiriendo a la competencia que constitucionalmente se le ha atribuido a cada uno de los poderes, de donde resulta que el problema queda reducido a determinar si la facultad (la acción directa de las autoridades administrativas para ejecutar sus propias resoluciones) está o no dentro de la esfera de acción atribuida al poder ejecutivo.

c) El artículo 17 constitucional.

Se sostenía que la Administración no puede servirse de la coacción para llevar adelante sus propias resoluciones. Sin embargo dicha coacción no puede ser considerada como violencia (lo que se señala en el artículo constitucional citado), ya que aquélla es ejercida por las autoridades dentro de las atribuciones que la ley reconoce, con la finalidad de conservar el orden social. La violencia tiene como elemento principal la injusticia, la falta de derecho y el abuso de la fuerza del que la emplea, características éstas que deben estar ausentes en todo acto coactivo proveniente de autoridad administrativa.

d) El artículo 14 constitucional.

Este precepto dispone que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino por los tribunales previamente establecidos; en otras palabras, corresponde al poder judicial y no al ejecutivo, intervenir cuando se trate de llevar a cabo aquella privación.

Aparentemente este artículo se opone al carácter ejecutivo de los actos administrativos. Sin embargo se debe tener en cuenta

tener en cuenta lo siguiente:

- Que no todos los actos administrativos son actos que impliquen privación de derechos o propiedades de los particulares.
- Que la Constitución de manera expresa autoriza al ejecutivo para efectuar la referida privación y como ejemplo de ello tenemos a la expropiación por causa de utilidad pública.
- Que el poder judicial carece de facultades para intervenir en la ejecución de los actos administrativos. El juicio de amparo que es el medio por el cual se impugna se manera definitiva los actos de las autoridades, no puede concluir con un mandamiento de que se ejecuten dichas resoluciones.
- Que sería inútil la creación constitucional del poder ejecutivo, si éste careciera de la facultad de llevar a cabo sus resoluciones y únicamente lo pudiera hacer mediante el poder judicial, o sea que sería "letra muerta" la facultad atribuida al ejecutivo para ejecutar la ley y para proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia.
- Que la facultad de la administración para ejecutar sus actos tiene su origen y fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución en donde se otorga al Presidente "la facultad de ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión y como esa ejecución se realiza por medio de los actos administrativos, es natural que se entienda que el propio poder es competente para imponer el cumplimiento de los mismos."

De todo lo anterior podemos concluir que el carácter ejecutorio, es decir el cumplimiento forzoso del acto administrativo si el particular se niega a acatarlo voluntariamente, es respetuoso de los preceptos constitucionales.

7. EXTINCION DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Para la extinción del acto administrativo Acosta Romero hace la división entre medios normales y anormales. (26)

Los medios normales son aquellos mediante los cuales se lleva a cabo en forma completa el acto administrativo, ya que éste fue cumplido forzosa o voluntariamente, y asimismo se realizaron

todas las operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto.

Los medios anormales son aquellos por los cuales el acto administrativo no culmina con su cumplimiento, ya que mediante los medios anormales aquél se modifica, se impide su realización o lo hacen ineficaz.

**MEDIOS
ANORMALES**

REVOCACION ADMINISTRATIVA. Es el acto por medio del cual el órgano administrativo deja sin efectos, en forma total o parcial, un acto previo perfectamente válido, por razones de oportunidad, técnicas, de interés público, o de legalidad. La revocación administrativa constituye un nuevo acto administrativo, que deja sin efectos el acto anterior.

LA RESCISION. Consiste en la facultad que tienen las partes en un contrato, de resolver o dar por terminadas sus obligaciones en el caso de incumplimiento de la otra parte. Este modo de extinción sólo opera en aquellos actos administrativos que revisten el carácter de contratos y convenios.

PRESCRIPCION. Es la extinción de las obligaciones o derechos por el simple transcurso del tiempo. Los actos administrativos prescribirán de acuerdo con lo que dispongan las leyes en cada caso.

CADUCIDAD. Es un medio de extinción de los actos administrativos por la falta de cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley o en el acto administrativo para que se genere o preserve el derecho.

EL TERMINO. Es un acontecimiento futuro de realización cierta del que depende que se realicen o extingan los efectos de un acto jurídico.

LA CONDICION. Es un acontecimiento futuro de realización incierta del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o de un derecho.

LA RENUNCIA DE DERECHOS. Procederá siempre y cuando: se trate de un acto administrativo de trazo sucesivo o de efectos inmediatos que éstos no se hayan realizado aún; que legalmente sea posible la renuncia; que se manifieste por escrito y se notifique a la autoridad.

LA EXTINCIÓN POR DECISIONES DICTADAS EN RECURSOS ADMINISTRATIVOS O EN PROCESOS O ANTE TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS Y FEDERALES EN MATERIA DE AMPARO. Las sentencias que dictan los tribunales administrativos y los tribunales federales en materia de amparo en las que se determina la anulación o declaran la ineficacia de los actos administrativos cuando estos son impugnados, por parte de los particulares o de las propias autoridades, en los procesos respectivos, es otro medio de extinción de los actos administrativos.

Es de aclarar que las sentencias no siempre declaran nulidades o ineficacias con motivo de irregularidades del acto administrativo, sino que también examinan su legalidad y su constitucionalidad.

IRREGULARIDADES E INEFICACIAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO. Dada su importancia esta forma de extinción será estudiada en inciso aparte.

8.- TEORIA DE LAS NULIDADES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Declarar que un acto es nulo, es uno de los medios para la extinción del acto administrativo.

Sin embargo aquí entramos a uno de los problemas más complejos del derecho administrativo, ya que no existe uniformidad de criterios de los autores respecto de las características de las nulidades administrativas. Algo en lo que sin embargo si existe criterio común, es en el hecho de que la terminología, la clasificación y los efectos de las nulidades han sido tomadas del derecho privado, y este rige principalmente intereses particulares que de ningún modo pueden asimilarse a los intereses colectivos que tiende a proteger el derecho administrativo; por lo que dicha teoría de nulidades tomada del derecho privado en poco satisface las necesidades del derecho público, por ello existe una tendencia general a realizar una teoría que realmente responda a dichos intereses colectivos.

Por la diversidad de criterios respecto del problema en estudio expondremos brevemente las diferentes opiniones de los autores nacionales.

Para Gabino Fraga los actos administrativos pueden ser declarados inexistentes si falta alguno de los elementos esenciales de los mismos (falta la voluntad, el objeto, la competencia, o bien se ha omitido las formas constitutivas del acto).

Asimismo los actos administrativos pueden adolecer de vicios en alguno de sus elementos constitutivos. Si aplicásemos estrictamente lo establecido en el derecho privado tendríamos que todos los actos viciados, y por lo mismo contrarios a la ley, estarían afectados de una nulidad absoluta.

Sin embargo existen grandes diferencias entre las nulidades del derecho privado y las del administrativo a saber:

En muchas hipótesis la sanción de los actos administrativos irregulares no reúnen todos los caracteres de nulidad absoluta, como son:

1o. Existen actos cuya nulidad sólo puede demandarse por determinadas personas y que pueden legalizarse por prescripción.

2o. Existen actos en que la nulidad sólo puede pedirse por determinadas personas y en que el consentimiento de éstas los purga de todo vicio.

3o. Actos en los que la nulidad sólo puede pedirse por determinadas personas no desaparece por prescripción o confirmación.

4o. Actos cuya nulidad puede ser demandada por todo interesado pero sólo dentro de un término breve.

Por todo lo anterior resulta que es difícil que coincidan en un mismo caso de nulidad del acto administrativo, todos los caracteres que en derecho civil se asignan a la nulidad absoluta. Inclusive resulta absurdo aceptar la separación civil entre nulidad absoluta y relativa.

Señalado lo anterior se puede establecer las siguientes irregularidades que provocan que el acto sea un acto viciado.

Vicios de voluntad: El acto se realiza por error, dolo y violencia.

Irregularidades u omisión en la forma: La forma existe pero es irregular, trayendo consigo la nulidad absoluta o bien sólo en cierta parte del acto.

Inexistencia de los motivos o defectos en la apreciación de su valor: Todo acto jurídico supone motivos que lo provocan. Cuando esos motivos faltan, no existe la condición para el ejercicio de la competencia. Por tanto el acto es irregular y por esta causa nulo. Además los motivos tienen que ser apreciados legalmente como antecedentes del acto administrativo y éste debe ser el que la ley determine que se realice cuando aquellos concurren. Si se

trata de una facultad reglada la sanción tiene que ser nulidad.

Ilegalidad de los fines del acto: El poder administrativo se desvía y abusa cuando persigue fines distintos de los que la ley señala (desvío de poder). Si se llega a demostrar las consecuencias será declarado el acto como nulo. (27)

Serra Rojas afirma por otra lado, que en la legislación administrativa se reconocen tres tipos de nulidades: la inexistencia, la nulidad absoluta y la relativa. El punto de vista del autor es en el sentido de que un acto administrativo es válido o nulo según la ley. El acto es válido y produce sus efectos si nace perfecto y es nulo porque existe un vicio que lo destruye definitivamente o es susceptible de perfeccionarse.

Señala que la teoría de la ineficacia de los actos administrativos debe eliminar de su clasificación a la inexistencia, porque no hay una razón jurídica que justifique su mantenimiento por lo impreciso de su definición y por los defectos técnicos que ofrece. Los actos que no existen no son actos administrativos, sino situaciones de hecho contrarias a la ley y por lo tanto no deben ser tomadas en cuenta por el derecho administrativo: Si no hay acto no puede hablarse de acto viciado.

Para que el acto administrativo pueda ser tomado en cuenta por el derecho, se requiere que produzca legalmente sus efectos. Si el acto existe, el problema se reduce a determinar la gravedad de la irregularidad y a destruir o limitar sus efectos de acuerdo con las exigencias del interés general. (28)

Con el anterior punto de vista coincide Acosta Romero quien considera que en derecho administrativo no debe hablarse de inexistencia del acto jurídico, más que, cuando se esté precisamente en presencia de la falta absoluta de éste o sea cuando no existe ninguno de sus elementos. (29)

Cabe señalar que dentro de la legislación administrativa no se establece una diferenciación entre acto nulo e inexistente e inclusive muchas veces se toma como sinónimos.

9.- AUTORIDADES COMPETENTES PARA DEJAR SIN EFECTOS LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

En la legislación administrativa no existe un mecanismo único que establezca que autoridad es la facultada para decretar que un

(27) Fraga Gabino. Op. cit. 295-303.

(28) Serra Rojas Andrés. Op. cit. 332-346.

(29) Acosta Romero. Op. cit. 410-416.

acto administrativo ha dejado de surtir sus efectos, sin embargo pueden estudiarse las siguientes posibilidades que propone Acosta Romero.

- La misma autoridad que emitió el acto puede darse cuenta de la irregularidad de éste y modificarlo o bien anularlo.
- La autoridad jerárquica superior puede modificar o anular el acto en ejercicio del poder de revisión.
- Las autoridades anteriores pueden proceder a anular el acto a petición del particular.
- Igualmente puede anular el acto como consecuencia de un recurso administrativo.
- Los tribunales administrativos pueden decretar la anulación del acto mediante sentencias dictadas en procesos administrativos.
- Los tribunales federales en materia de amparo igualmente pueden decretar la anulación del acto, si éste es violatorio de garantías individuales, previo el juicio constitucional respectivo. (30)

10. CARACTERISTICAS DE LA NEGATIVA FICTA.

Los actos administrativos son acciones de una autoridad competente que concreta una ley, es decir son actos de hacer. Sin embargo qué sucede si los particulares acuden ante las autoridades solicitándoles que dicten a su favor un acto administrativo, o bien resuelvan un recurso en sentido favorable a ellos y aquéllas omitan resolver al respecto. En este supuesto nos encontramos no ante una negativa o una resolución positiva, sino ante una omisión que no otorga ni niega nada. Lo anterior trae indudablemente como consecuencia, que la situación de los gobernados quede al arbitrio de las autoridades, que al abstenerse de resolver las instancias que les fueron dirigidas, nulifican prácticamente los derechos que las leyes otorgan a aquéllos, ya que los mismos no podrán recurrir administrativa o judicialmente sino hasta que haya un acto que niegue expresamente lo solicitado.

Hay que distinguir si se trata de facultades discrecionales o de facultades regladas. En el primer caso el silencio de la autoridad no trae consecuencias jurídicas ya que "la abstención

(30) Idem 410-417.

es el ejercicio de la facultad conferida por la ley de no usar el poder''. Por otro lado tratándose del segundo las consecuencias si son relevantes, ya que el silencio constituye ''la falta de cumplimiento de una obligación jurídica que, de existir frente al derecho de un particular, requiere una solución satisfactoria. (31)

Ante el silencio de la autoridad la doctrina se ha inclinado por sostener que, transcurrido el término establecido por la ley, dicho silencio se presume como una resolución negativa que puede ser impugnada como tal. Esta posición se considera como correcta ya que con ella se salva el principio de que sólo la administración administra. Si se presumiera que el silencio debe interpretarse como una solución favorable se correría el riesgo de que intereses particulares se sobrepusieran a intereses colectivos, o bien que los tribunales se convirtieran en administradores, violando con ello el principio de separación de poderes.

Nuestra Constitución ha establecido como garantía individual, el que ha toda petición de los gobernados recaiga un acuerdo escrito emitido por autoridad competente. Sin embargo debe resaltarse que la Constitución no señala que necesariamente dicho acuerdo tenga que consistir en una resolución en sentido positivo, sino únicamente que debe recaer un acuerdo contestando la petición, sin que esto signifique que se debe resolver el fondo del asunto.

Ahora bien, para combatir el silencio de la autoridad se cuenta con el juicio de amparo, el cual sin embargo, al ser un trámite tardado, en poco satisfaría a los particulares, quienes tendrían que esperar una sentencia que en el mejor de los casos, sólo podría presionar a la autoridad para que dictará una resolución que no tendría que ser necesariamente favorable o bien, no tendría que resolver el fondo del asunto.

En nuestro sistema jurídico diversas leyes han optado por presumir el silencio de la autoridad como una resolución en sentido negativo; asimismo existen ordenamientos donde se presume como resolución favorable al particular, todo lo cual nos lleva a concluir que el silencio viene a constituir una presunción de manifestación de voluntad que surte los efectos de acto declarado.

(31) Fraga Gabino. Op. cit. pp 272.

E.- MEDIOS DE DEFENSA DE LOS PARTICULARES.

1.- LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Todo acto de las autoridades debe emanar y sustentarse en una ley. Los funcionarios sólo pueden hacer lo que ésta les tiene permitido. En toda legislación existe la presunción de que los actos de la administración son legítimos, salvo prueba en contrario.

Los recursos administrativos son medios con los que cuentan los particulares para impugnar los actos de la administración pública que lesionan los intereses legítimos de aquéllos; es decir, son mecanismos para combatir actos que están dictados fuera de lo establecido por la ley o bien que la aplican de manera distorsionada.

En los recursos administrativos las mismas autoridades que emitieron el acto o los jerárquicamente superiores, revisan el acto impugnado y en su caso lo confirman, modifican o nulifican, determinando así si el mismo se ha ajustado a la ley.

''El recurso administrativo es un medio en la propia administración, de carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judiciales o de controles legislativos. La idea de este recurso se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los seres humanos cometer errores y estos obedecen a causas diversas, que ocasionan perjuicios tanto al particular agraviado como al interés general. '' (32)

2.- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

''El recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo confirme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto'' (33)

(32) Serra Rojas Andrés. Op. cit. pp 552.

(33) Idem p 555.

Elementos
del
recurso

- 1.- Una resolución administrativa
- 2.- La resolución debe afectar un interés o derecho del particular.
- 3.- Se interpone ante la autoridad administrativa o el superior jerárquico.
- 4.- Un término para interponer el recurso.
- 5.- Ciertos requisitos formales.
- 6.- Un procedimiento donde le otorguen las pruebas.
- 7.- La obligación de la autoridad para dictar una nueva resolución estudiando el fondo. Dicha resolución confirma, modifica o revoca el acto o bien desecha el recurso. (34)

Cabe señalar que los recursos administrativos anteceden a cualquier intervención judicial o contenciosa.

3.- EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

''El contencioso administrativo es un juicio o recurso que se sigue -en unos sistemas ante los tribunales judiciales y otros ante tribunales administrativos autónomos- sobre pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo que se litigan entre particulares y la Administración Pública, por los actos ilegales de ésta que lesionan sus derechos'' (35)

El juicio contencioso administrativo es una actividad de carácter judicial cuya finalidad es examinar la legalidad de los actos administrativos o pretensiones fundadas en el derecho administrativo.

(34) Ibidem. p 505.

(35) Ibidem. p 608-610.

- Elementos
- 1.- Un conflicto jurídico.
 - 2.- Lo anterior es provocado por un acto administrativo
 - 3.- Lesión a intereses particulares (ya que el acto vulnera intereses subjetivos o legítimos de carácter administrativo).
 - 4.- Infracción a una norma administrativa.

El juicio contencioso administrativo tiende a proteger los intereses de los particulares, permitiéndole con ello al Estado asegurar los intereses colectivos.

Los actos impugnados mediante el juicio que nos ocupa, deben ser actos administrativos fundados en ordenamientos que rigen la administración pública; deben ser emitidos por ésta en el desenvolvimiento de la gestión administrativa.

¿Ante qué órgano del Estado se debe promover el juicio contencioso administrativo?

a) Sistemas tradicionales:

- Sistema anglo-americano.- El poder judicial es el encargado del control jurisdiccional de los actos de la administración pública. El sistema se basa en un respeto estricto al principio de división de poderes.
- Sistema francés.- La ley crea tribunales administrativos especializados en los juicios de los negocios administrativos independientes del poder judicial, desvinculándolos de la Administración, que llevan a cabo el control jurisdiccional de los actos administrativos.

b) Los tribunales actualmente son clasificados por la doctrina de la siguiente manera.

b.1).- Por su relación con la administración pública.

- Tribunales de justicia retenida: Carecen de autonomía respecto de la administración. Su fin es formular proyectos que se sometan a su aprobación. Como es de observarse con este sistema no se garantiza una justicia imparcial, ya que la autoridad jugaría el papel de juez y parte.

- Tribunales de justicia delegada: Posee autonomía frente a la administración y se encuentran facultados para dictar sentencia. Su carácter jurisdiccional e independiente lo caracterizan como verdadero tribunal.

b.2).- Por el poder con el que cuenta el propio tribunal.

- De plena jurisdicción: La jurisdicción administrativa tiene todos los poderes habituales del juez, es decir, que puede desde condenar a la administración pecunariamente hasta reformar total o parcialmente la decisión administrativa atacada.
- Contencioso de anulación: El Tribunal no tiene todos los poderes habituales del juzgador, ya que no puede pronunciar más que la anulación del acto que les es presentado, pero jamás podrá modificarlo.

4.- FUNDAMENTACION CONSTITUCIONAL PARA LA EXISTENCIA DE LOS TRIBUNALES CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS.

El artículo 73 fracción XXIX-Apartado H, de la Constitución fue creado o adicionado por el artículo único transitorio que a la letra dice "el presente decreto entrará en vigor el 15 de enero de 1988 previa su publicación en el Diario Oficial de la Federación para quedar como sigue"

Art. 73 El Congreso tiene facultades

XXIX-H Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal y del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Anterior a la entrada en vigor del decreto mencionado, la fracción XXIX-H del artículo anterior se contenía en el segundo párrafo de la fracción I del artículo 104 constitucional. Por cuestiones de correcta esquemática jurídica fué adicionado a la facultad del Congreso de la Unión o bien diríamos trasladado al capítulo que realmente correspondía.

De lo anterior se deduce que es plenamente legal y constitucional la existencia de los tribunales contenciosos administrativos.

CAPITULO II

COMPETENCIA TRIBUTARIA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA CENTRALIZADA

A. DEPENDENCIA COMPETENTE EN EL AMBITO TRIBUTARIO Y SUS DIVERSAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS

Dentro de la Administración Pública Centralizada encontramos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es la dependencia competente en el ámbito tributario.

La creación y competencia de este organismo centralizado la encontramos en los artículos 89 fracción I y 90 de la Constitución, en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como en diversos ordenamientos que rigen la materia fiscal.

1.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

En su oportunidad ya fueron estudiados los artículos constitucionales a los que se ha hecho referencia. Pasaremos ahora a estudiar las funciones y estructura de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

2.- FACULTADES TRIBUTARIAS OTORGADAS POR LA LOAPF A LA SHCP.

El artículo 31 de la Ley de la Administración Pública Federal (LOAPF) señala las facultades más generales que tiene la dependencia que nos ocupa y entre las que nos interesan tenemos:

''Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

- II.- El cobro de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.
- VIII.- Practicar inspecciones y reconocimiento de existencias en almacenes, con el objeto de asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- XIV.- Representar el interés de la Federación en las controversias fiscales.
- XVI.- Las demás que atribuyan expresamente las leyes o reglamentos.

3.- UNIDADES ADMINISTRATIVAS CREADAS POR EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA S.H.C.P.

Este ordenamiento jurídico nos va a establecer la estructura y competencia de las diversas autoridades hacendarias.

En primer lugar tenemos que la representación y atención de los asuntos fiscales (señalados en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal de manera general) corresponden originalmente al Secretario, quien podrá delegar sus facultades en los funcionarios de las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (exceptuándose, claro está, las que deben ser ejercidas directamente por dicho funcionario) (Artículo 45. del RISHCP).

Ahora bien el Reglamento Interior viene precisamente a señalar las unidades administrativas y los servidores públicos en los cuales el Secretario de Hacienda va a delegar sus facultades (artículo 2o.).

El siguiente organigrama nos muestra las diversas autoridades hacendarias. Sin embargo para el presente trabajo sólo destacaremos a algunas de ellas, ya que únicamente nos limitaremos a estudiar los medio de impugnación que establece el Código Fiscal de la Federación para combatir resoluciones fiscales federales relativos a contribuciones de carácter interno (es decir, exceptuamos del estudio los correspondientes al comercio exterior). De ahí que las autoridades que resaltemos, como veremos posteriormente, serán aquellas competentes para dictar las resoluciones a que hemos hecho referencia.

Estas autoridades son las siguientes:

SUBSECRETARIA DE INGRESOS.

DIRECCION GENERAL DE AUDITORIA Y REVISION FISCAL.

- Dirección de Revisión de Dictámenes.
- Dirección de Revisión de Declaraciones.
- Dirección de Auditoría Fiscal.
- Dirección de Liquidación.

DIRECCION GENERAL TECNICA DE INGRESOS.

- Dirección de Servicios al Contribuyente.
- Dirección de Recursos de Revocación.

ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES.

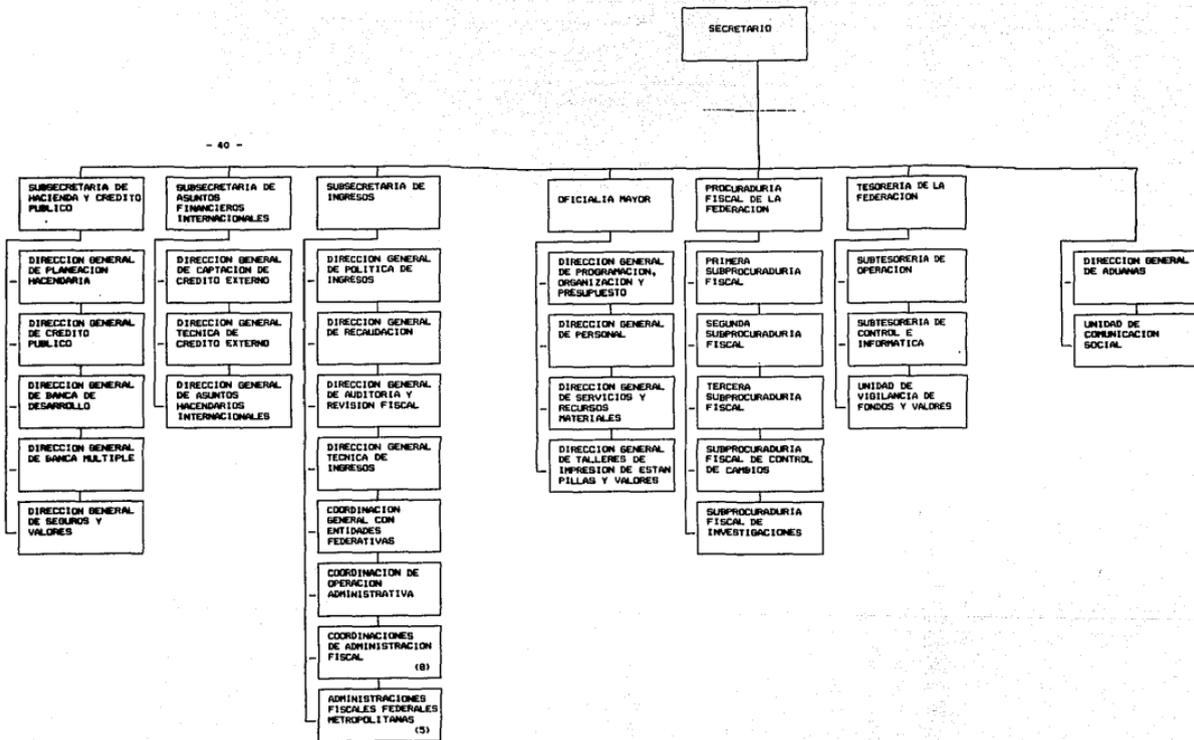
- Oficinas Federales de Hacienda.

TESORERIA DE LA FEDERACION.

- Subtesorería de Operación.
- Dirección de Procedimientos Legales.

PROCURADURIA FISCAL DE LA FEDERACION.

- Primera Subprocuraduría Fiscal.
- Segunda Subprocuraduría Fiscal.
- Dirección de Asuntos Administrativos.



B. DIFERENTES TIPOS DE RESOLUCIONES IMPUGNABLES EN EL C.F.F. Y LAS AUTORIDADES HACENDARIAS COMPETENTES PARA EMITIRLAS.

1.- LA DETERMINACION DE IMPUESTOS REALIZADA POR LAS AUTORIDADES HACENDARIAS.

En nuestro régimen jurídico corresponde a los contribuyentes efectuar la determinación del monto a pagar al Fisco Federal por concepto de las diferentes contribuciones. Lo anterior obedece a la existencia exorbitante de la cantidad de contribuyentes, que hace prácticamente imposible (por los escasos recursos tanto materiales como personales) que dicha determinación corra a cargo de la Administración Pública.

Sin embargo las leyes fiscales y las diversas disposiciones de las autoridades administrativas permiten cierto control sobre los gobernados, como son: las visitas domiciliarias, la revisión de declaraciones, los libros autorizados, etc.

Si mediante estos medios de control se comprueba que los particulares no han cumplido cabalmente con sus obligaciones fiscales, el fisco procede entonces a efectuar una determinación que recibe el nombre de administrativa, ya que el sujeto pasivo de la relación tributaria sólo se limitará a proporcionar toda aquella información necesaria para establecer el monto real a cubrir por concepto de contribuciones omitidas, mismas que estarán a cargo del contribuyente.

Dicha determinación realizada por las autoridades, puede contraponerse a lo determinado por el contribuyente en su declaración presentada ante las mismas. Luego entonces, nos encontramos ante un acto administrativo de determinación, que tendrá todas las características que sobre el acto administrativo se han estudiado, como son: el carácter unilateral, ejecutivo, la presunción de legalidad etc.

Para Jarach el acto de determinación debe contener "el pronunciamiento de la administración acerca de la existencia de la obligación impositiva, de la persona obligada como contribuyente o como responsable, en su caso, la base de medida correspondiente a dicha obligación y finalmente el monto de ésta, con indicación precisa de las normas jurídicas aplicables al caso concreto, y en general, culmina con la intimidación de pago de la obligación determinada o de la parte de ella que anteriormente había quedado incumplida" (1)

(1) Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano.
Editorial Porrúa 15 ed. México 1985. p 759 .

Los efectos del acto de determinación son:

- Determinar exactamente el monto del crédito y los accesorios.
- Al ser de carácter ejecutorio, una vez notificado y sin haber sido impugnado, constituye la base del procedimiento administrativo de ejecución.

Término para determinar créditos omitidos: El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación establece el plazo con el que cuentan las autoridades para determinar créditos omitidos.

a) DETERMINACION CON BASE CIERTA.

En este tipo de determinación la autoridad fiscal tiene todos los elementos para fijar con precisión los ingresos, los actos y actividades etc. Por los que se deban pagar contribuciones generadas en el período objeto de revisión.

''Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, en una palabra, cuando el fiscal conoce con certeza el hecho y valores imponibles.'' (2)

Los medios de control y fiscalización que la ley establece para un mejor control de los contribuyentes, son los que van a permitir a las autoridades fiscales conocer las operaciones reales celebradas por aquél. Así tenemos que dichas operaciones se pueden precisar gracias a los libros contables autorizados pertenecientes al sujeto pasivo; la documentación comprobatoria consistente en facturas, pólizas de ingresos, de egresos, de diario etc...

Cabe señalar que comúnmente las autoridades, al desempeñar sus facultades de comprobación, parten de las declaraciones presentadas por el contribuyente. Sin embargo se puede prescindir del estudio de éstas y hacer una determinación basándose en la documentación del particular obligado.

Por otro lado la autoridad al emitir la liquidación cierta de los créditos omitidos por el contribuyente tiene la obligación estricta de fundamentarla y motivarla, consistiendo la motivación en la descripción detallada de los hechos, circunstancias y documentos que tomó en cuenta dicha autoridad para llegar a la conclusión de que el contribuyente no cumplió en forma cabal con

(2) Idem 746.

sus deberes ante el fisco federal y que por esta razón procedió a realizar la debida determinación de los impuestos adeudados a la hacienda pública.

b) LA DETERMINACION PRESUNTA O ESTIMATIVA..

Lo ideal en todo proceso de determinación es que ésta se haga siempre con apoyo en una base cierta. Sin embargo existen ocasiones en que el contribuyente es irregular en su contabilidad (no lleva libros contables, no reúne la documentación comprobatoria, ésta no está a su nombre etc.) y por esta razón resulta imposible conocer con certeza sus operaciones para fijar la base real y poder así establecer el impuesto a pagar. En este caso la ley señala una serie de presunciones a favor de la autoridad para que ésta esté en posibilidad de emitir una determinación presuntiva, o igualmente llamada estimativa.

Ahora bien, pese a que esta determinación estimativa se basa en presunciones, esto no quiere decir que la autoridad pueda fijar arbitrariamente la utilidad fiscal de un contribuyente, sino que igualmente su resolución debe estar fundada y motivada, ya que:

- Deberá señalar los preceptos legales que aplica.
- Tendrá que demostrar los supuestos de la presunción, aunque no le corresponda la prueba de su contenido.
- Asimismo deberá indicar el método legal utilizado para la determinación de los ingresos. Este método debe permitir un acercamiento lo más posible a los ingresos reales del contribuyente.
- Igualmente debe precisar el tipo de pruebas en las que se basó para fijar el monto de los ingresos estimados.

En los siguientes preceptos del Código Fiscal de la Federación se establece como se debe efectuar la determinación presuntiva.

b.1) PRESUNTIVA DE UTILIDADES E INGRESOS.

El artículo en cuestión señala en forma abstracta los casos en que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, si éstos en forma concreta se sitúan en alguna de las hipótesis siguientes:

Fracción I: Se opongan u obstaculicen la iniciación o

desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; o bien omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución en el plazo señalado en este precepto.

Fracción II: No se presenten los libros y registros de la contabilidad, la documentación comprobatoria (del más del 3%) de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las leyes fiscales.

Fracción III: Cuando se caigan en las siguientes irregularidades:

- Omitan del registro de operaciones, ingresos o compras o bien alteren el costo por más del 3% sobre las declaraciones del ejercicio.
- Registren compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- Omitan o alteren en el registro las existencias que figuran en los inventarios, o bien registren dichas existencias a precios distintos de los de su costo (siempre que el importador exceda del 3% del costo de los inventarios).

Fracción IV: Cuando no se cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no se lleve el procedimiento de control de los mismos establecidos en la ley.

Fracción V: Cuando se tenga la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionadas.

Fracción VI: Por último procede cuando las autoridades fiscales adviertan otras irregularidades que imposibiliten el conocimiento de las operaciones del sujeto pasivo del tributo.

b.2) DETERMINACION DE LOS INGRESOS BRUTOS.

Para los efectos de la determinación presuntiva el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación nos establece los

procedimientos que pueden usar las autoridades para calcular los ingresos brutos y los actos y actividades de los contribuyentes:

- Procedimientos
- I.- Utilizar los datos de la contabilidad del contribuyente.
 - II.- Tomar como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, del mismo ejercicio o de cualquier otro con las modificaciones que en su caso hubieren tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
 - III.- A partir de la información que proporcionan terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
 - IV.- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
 - V.- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

b.3) DETERMINACION DE LOS INGRESOS PRESUNTOS.

Si al colocarse en las causales de determinación presuntiva, los contribuyentes no logran demostrar fehacientemente sus ingresos, las autoridades fiscales para determinarlos podrán hacer las siguientes operaciones:

Fracción I : Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a 30 días lo más cercanos posibles al cierre del ejercicio, el ingreso se calculará con base en el promedio diario del periodo reconstruido el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de revisión.

Fracción II: Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de 30 días, entonces se tomará como base la totalidad

de ingresos que se observen durante 7 días, incluyendo los inhábiles, cuando menos y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

b.4) DETERMINACION DEL IMPUESTO EN BASE PRESUNTA.

Al ingreso estimado presuntivamente por los métodos señalados con anterioridad, se le aplicará la tasa o tarifa correspondiente.

Si se trata de Impuesto Sobre la Renta se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado el coeficiente que para determinar dicha utilidad señale la ley que rige dicho impuesto y posteriormente aplicar la tarifa que establece la misma.

c) SISTEMA PARA DETERMINAR IMPUESTOS OMITIDOS.

En los medios masivos de comunicación, diariamente escuchamos los beneficios que ofrece el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación al mundo de los contribuyentes. No es objeto de la presente investigación el discutir si existen o no dichos beneficios. Únicamente nos limitaremos a establecer las condiciones que impone dicho artículo para que las autoridades fiscales puedan proceder a determinar las contribuciones omitidas.

El artículo indica el procedimiento al que deben someterse las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas en virtud de los resultados obtenidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

c.1) DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES DEL ULTIMO EJERCICIO.

Primeramente las autoridades procederán a determinar las contribuciones omitidas en el último ejercicio y las del periodo comprendido entre la fecha en que terminó aquél y el momento en que se iniciaron las facultades de comprobación.

c.2) DETERMINACION DE CONTRIBUCIONES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

La determinación de contribuciones (exceptuándose las retenidas a las que no se les aplica estas normas)

correspondientes a ejercicios anteriores al último procederá únicamente cuando en éste se haya:

- Omitido la presentación de la declaración del ejercicio de alguna contribución.
- O se haya incurrido en alguna de las siguientes irregularidades:
 - Omisión en el pago de participación de utilidades a los trabajadores de acuerdo con la utilidad fiscal declarada.
 - Efectuar compensación o acreditamiento improcedentes contra contribuciones a su cargo u obtener una devolución igualmente improcedente.
 - Omisión en el pago de contribuciones por más del 5% sobre el total de las declaradas por adeudo propio.
 - Omisión en el entero de la contribución de que se trata por más del 5% sobre el total del retenido o que debió retenerse.
 - Cuando se de alguno de los supuestos a que se refiere el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación ya estudiado.
 - No solicitar la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o no presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal.
 - Proporcionar en forma equivocada u omitir la información correspondiente al valor de los actos u actividades de las sucursales de 2 o más entidades federativas.
 - Consignar información o datos falsos en los estados de resultados reales del ejercicio que se presenten para solicitar reducción de los pagos provisionales o en los informes acerca del movimiento de efectivo en caja y bancos cuando se solicite el pago a plazos diferidos o en parcialidades.

d) PLAZO PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS DETERMINADAS POR EL FISCO.

El artículo 65 del Código Fiscal de la Federación señala:

- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus

accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación. Mas adelante daremos un ejemplo de esto.

e) AUTORIDADES COMPETENTES PARA DETERMINAR CREDITOS FISCALES.*

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 65 Fracción XV	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal	Subsecretaría de Ingresos	Determinar los impuestos de carácter interno federales, los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, y los accesorios de todos ellos.
Artículo 70 Fracción VII	Dirección de liquidación	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal	Determinar los impuestos de carácter interno federales, los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, y los accesorios de todos ellos.
Artículo 71 Fracción XII Última Parte	Dirección General Técnica de Ingresos	Subsecretaría de Ingresos	Es competente para determinar los créditos fiscales de consultas que hagan los contribuyentes, de devoluciones y compensaciones.
Artículo 73 Fracción X Última Parte	Dirección de Servicios al Contribuyente	Dirección General Técnica de Ingresos	Es competente para determinar los créditos fiscales resultante de consultas que hagan los contribuyentes, de devoluciones y compensaciones.

* Se exceptúan los del comercio exterior

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 129 Fracciones XIII, XVIII y XXVII.	Administraciones Fiscales Federales. Organos desconcentrados.	Coordinador de Administración Fiscal Respectivo (Subsecretaría de Ingresos).	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones. - Determinar los créditos fiscales que resulten de la resolución de consultas o de las devoluciones o compensaciones. - Determinar los impuestos de carácter interno federales, los derechos, aprovechamiento y los accesorios de todos ellos en su circunscripción territorial.
Artículo 130 Fracción XI	Oficinas Federales de Hacienda	Administraciones Fiscales Federales	Determinar las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones.
Artículo 11 Fracción I	Tesorería de la Federación.	Secretario de Hacienda y Crédito Público.	Determinar los créditos fiscales que deba hacer efectivos.
Artículo 125 Fracción IV	Dirección de Procedimientos Legales.	Tesorería de la Federación	Determinar los créditos fiscales que deba hacer efectivos.
Artículo 122 Fracción XV	Subtesorería de Operación.	Tesorería de la Federación	Determinar los créditos fiscales que deba hacer efectivos.

2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

En el capítulo no. 1 ya hemos señalado el carácter ejecutorio de los actos administrativos. Expresábamos por qué dicha característica es respetuosa de los preceptos constitucionales.

En materia fiscal las autoridades administrativas cuentan con el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos coactivamente créditos a favor del Fisco Federal, sin necesidad de acudir a los tribunales judiciales. Luego entonces damos por reproducido lo que se dijo en el capítulo mencionado para evitar repeticiones instructuosas.

Por otro lado también queremos señalar que este procedimiento sólo puede ser aplicado por la autoridad cuando ésta actúa como tal y no cuando actúa al mismo nivel que los particulares. En otras palabras tenemos que la autoridad se valdrá del método coactivo para cobrar impuestos omitidos; sin embargo cuando se trata de un litigio que es regulado por el derecho privado, en donde la dependencia es parte al igual que cualquier particular (Ejem. El arrendamiento de un edificio) será ilegal que las autoridades apliquen el procedimiento administrativo de ejecución, ya que que quedarían en desventaja sería los particulares, por lo que procede entonces que el conflicto sea solucionado por los tribunales judiciales.

Por esta razón en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145 último párrafo preceptúa:

“En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos”. Estos lógicamente se regirán por normas del derecho privado.

Para Sergio Francisco de la Garza “el procedimiento administrativo de ejecución tiene, pues, como finalidad, la recaudación del importe de los debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito... prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aun en contra de su voluntad” (3)

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación establece: Las autoridades fiscales exigirán el pago de créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.

Interpretando el precepto deduciremos que el procedimiento administrativo de ejecución sólo será procedente cuando se trate de exigir el pago de créditos fiscales que no han sido cubiertos

(3) Ibidem. pag 780.

o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

El artículo 65 del Código citado establece: "Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación"

Es decir, que surtiendo efectos la notificación de la resolución en la que se le determinan al contribuyente créditos fiscales omitidos, éste cuenta con un mes para efectuar el pago o bien garantizarlo. Por lo tanto si transcurrido dicho plazo el contribuyente no cubrió el adeudo o no lo garantizó, entonces la autoridad estará facultada para exigirlo coactivamente mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

a) EL EMBARGO.

El procedimiento administrativo de ejecución tiene su inicio con el mandamiento de ejecución emitida por las autoridades fiscales competentes. En él se contendrá la orden para el ejecutor de requerir al contribuyente para que efectúe el pago, apercibiéndolo que si no lo hace se procederá a embargar bienes de su propiedad para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios. Dicho requerimiento debe hacerse en forma personal o bien por edictos, respetándose las reglas que para este tipo de notificación establece el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación.

Si el adeudo fiscal, pese al anterior requerimiento, no se cubre voluntariamente, entonces el ejecutor procederá al embargo de bienes.

Para Fenech el embargo " es el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor, fijando su sometimiento a la ejecución y tiene como contenido una intimidación del deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito". (4)

Para nosotros el embargo es el acto administrativo que tiene por finalidad la designación de bienes (muebles, inmuebles o negociaciones) propiedad del contribuyente, que la autoridad procederá a vender en subasta o fuera de ella, a adjudicarlos a su favor o a intervenirlos, para que de esa forma con el producto de estas acciones se cuora el crédito fiscal adeudado.

(4) Ibidem. pag 793.

Cabe señalar que el pago de este último se puede efectuar hasta el momento en que se rematen, enajenen o adjudiquen los bienes; por esta razón hasta estos momentos los bienes objeto de embargo sólo juegan el papel de garantía del crédito fiscal. Por otro lado el embargo también tiene por objeto evitar que el contribuyente provoque dolosamente su insolvencia, y que por ello el crédito fiscal se haga incobrable, ya que impide al propietario de los bienes realizar actos encaminados a que éstos salgan de su dominio.

a.1) PASOS DEL EMBARGO.

El ejecutor, quién forma parte del personal de la autoridad hacendaria, se constituirá en el domicilio del contribuyente y le notificará la diligencia de embargo con las mismas formalidades exigidas para las notificaciones personales. Cabe señalar que la diligencia de embargo puede realizarse el mismo día en que se haga el requerimiento de pago o posteriormente.

Las personas que intervienen en la diligencia son: el ejecutor, el deudor, (o su representante o en su ausencia la persona con la que se entiende la diligencia) y los testigos nombrados por el deudor y en su negativa por el ejecutor. De todos los anteriores sólo el ejecutor es el elemento indispensable, siendo los demás contingentes en este procedimiento.

Hecha la debida notificación se procederá a designar por el deudor o por el ejecutor, según el caso, los bienes a embargar.

a.2) BIENES SUSCEPTIBLES DE EMBARGO.

Todos los bienes del deudor son susceptibles de ser embargados. De esta regla se van a exceptuar todos aquellos que sean necesarios para la subsistencia digna del deudor y sus familiares, sin considerar claro está los lujos; así como aquellos indispensables para el desarrollo normal de su trabajo, profesión u oficio a que se dedique. Asimismo se exceptúan del embargo los granos no cosechados, el derecho de usufructo, el patrimonio de familia, los sueldos y salarios, las pensiones, los ejidos etc... (Artículo 157 Código Fiscal de la Federación).

a.3) ELECCION DE BIENES EMBARGADOS.

La elección de bienes embargados corresponderá al deudor, quién tendrá que someterse estrictamente al orden establecido por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, para hacer dicha elección.

Ahora bien, el artículo 156 de dicho ordenamiento, faculta así mismo al ejecutor para hacer el señalamiento de los bienes que han de embargarse cuando el deudor caiga en alguno de los supuestos señalados por el propio artículo.

a.4) CUSTODIA DE LOS BIENES EMBARGADOS.

Para la custodia de los bienes embargados se nombra por parte de las autoridades hacendarias depositario, cuyo cargo puede recaer en el propio deudor o en personas distintas. Si se trata de un bien raíz no recibirá el nombre de depositario sino de administrador; y si se trata de una negociación será interventor con cargo a la caja o interventor administrativo, según el caso. (Artículo 153 del Código Fiscal de la Federación).

Las obligaciones de todos los mencionados no son detallados en el Código Fiscal de la Federación actual, por ello hay que remitirse al Código Fiscal de la Federación de 1967, en donde se establecen éstas en el artículo 128.

a.5) LOS TERCEROS.

Si al desarrollarse una diligencia de embargo se presenta un tercero arguyendo que el bien que se quiere embargar es de su propiedad, tendrá que demostrarlo con prueba documental ante el ejecutor, quién si considera esta prueba como suficiente no trabará embargo sobre aquél, haciendo constar lo anterior en acta circunstanciada. Esta resolución será provisional ya que tiene que ser ratificada por la oficina ejecutora, a la que deberán exhibirse los documentos presentados en el momento de la oposición. Si esta última autoridad no ratifica la resolución y la revoca el ejecutor procederá a embargar el bien en cuestión, notificando este hecho al interesado para que éste se encuentre en posibilidades de interponer el medio de defensa procedente.

a.6) REGISTRO DEL EMBARGO.

Si los bienes sobre los que se trabó el embargo son inmuebles, derechos reales sobre ellos o negociaciones, el embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

a.7) DEUDORES DEL EMBARGADO.

La autoridad puede embargar créditos propiedad del deudor del Fisco Federal. En este caso el deudor del embargado debe pagar su adeudo en la caja de la oficina ejecutora. Si no obedece esta indicación pagará una cantidad que doblará a la original. El crédito fiscal puede entonces satisfacerse por esta vía.

Ahora bien, si el deudor del embargado liquida su adeudo con éste mediante el pago que vaya efectuando al fisco federal, el Código Fiscal de la Federación establece el mecanismo a seguir para que se hagan las debidas anotaciones en el Registro Público de la Propiedad si dichos créditos se encuentran inscritos en la institución a que se aludido.

b) LA INTERVENCION.

Quando se embargan negociaciones del contribuyente, éstas no serán enajenadas. Anterior a esto procederá intervenirlas para que los ingresos que se obtengan del negocio cubran el crédito fiscal. Las intervenciones pueden ser de 2 tipos:

b.1) INTERVENCION CON CARGO A LA CAJA.

En este tipo de intervención, el interventor encargado, sólo tendrá facultades para retirar el 10% de los ingresos en dinero obtenidos en la negociación. (después de separar las cantidades correspondientes a salarios y demás créditos preferentes). Esta cantidad debe ser enterada en la caja de la autoridad ejecutora diariamente o cuando se efectúe la recaudación.

b.2) INTERVENCION EN ADMINISTRACION.

Esta intervención se aplica con posterioridad a la de la intervención con cargo a la caja.

Si la negociación no constituye una sociedad el interventor administrativo tendrá todas las facultades del dueño; si constituye una sociedad tendrá las facultades que normalmente corresponde a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley.

El interventor administrativo debe rendir cuentas a la oficina ejecutora y recabar el 10% de los ingresos del modo que anteriormente señalamos. Igualmente en sus actuaciones no estará supeditado al Consejo de Administración.

En caso de que las intervenciones no hagan posible el cobro del crédito fiscal, entonces se procederá a la venta de la negociación de que se trate.

C. EL REMATE, LA VENTA FUERA DE SUBASTA Y LA ADJUDICACION.

C.1) EL REMATE.

El Código Fiscal de la Federación utiliza como sinónimo del remate el término subasta.

Para Sergio Francisco de la Garza la subasta es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio'' (5)

VALUACION DE LOS BIENES EMBARGADOS.

Para que proceda el remate de los bienes embargados es necesario que a éstos se les fije un valor previamente a la enajenación o ejecución forzosa.

Para fijar el valor de los bienes embargados el Código Fiscal de la Federación nos establece tres hipótesis:

- Si se trata de bienes inmuebles el medio de obtener el valor será el avalúo.
- Si se trata de negociaciones será el avalúo pericial.
- En los demás casos el valor se establecerá por acuerdo de la autoridad y el embargado. Si no se llegase a dicho acuerdo la autoridad practicará avalúo pericial.

PROCEDENCIA DE LA ENAJENACION DE BIENES EMBARGADOS.

La enajenación de bienes embargados será procedente un día después de aquel en que se haya fijado el valor de los bienes embargados; cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen los bienes o se adjudiquen a favor del fisco federal; y por último cuando quede firme una resolución confirmatoria del acto impugnado recaída en los medios de defensa que se hagan valer (artículo 173 del Código Fiscal de la Federación).

LA CONVOCATORIA.

Las autoridades fiscales convocarán a remate en los plazos establecidos por la ley. La convocatoria se fijará en lugar

(5) Supra pág 801.

visible de la oficina ejecutora y en otros lugares públicos y si los bienes objeto de remate rebasan 5 veces el salario mínimo general de la zona económica del Distrito Federal elevado al año dicha convocatoria deberá publicarse en el órgano oficial de la localidad y en los periódicos de mayor circulación o en las formas que establecen el artículo 176 del Código Fiscal de la Federación.

LOS ACREEDORES.

Los acreedores deberán ser citados al remate, para que procedan a hacer las observaciones del caso, que serán resueltas por la autoridad ejecutora.

POSTURA LEGAL.

Es la postura legal aquella que cubre las dos terceras partes del valor señalado para el remate correspondiente al bien en cuestión.

En dicha postura (que debe contener los datos del postor) debe ofrecerse de contado mínimamente una cantidad igual al crédito fiscal.

Si el importe de las posturas es menor al interés fiscal el remate se efectuará de contado en forma total.

EL DEPOSITO.

Al escrito de la postura legal, se anexará un certificado de depósito. Este documento sirve como garantía para que los postores cumplan con las obligaciones contraídas en virtud de las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.

Dicho certificado será por el 10% del valor de los bienes rematados, y deberá expedirlo institución de crédito autorizada o bien pagando en la oficina ejecutora.

Fincado el remate se devuelve dicho depósito a los postores excepto al que corresponda a la postura admitida, ya que aquél seguirá fungiendo como garantía para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el postor.

DIA DE REMATE.

El día de remate el jefe de oficina ejecutora hará saber que posturas son legales y cual es la mejor. Cada 5 minutos se verá si hay mejora de la última postura (que hasta esos momentos es la más alta) transcurridos éstos sin que la postura sea mejorada se

fincará el remate a favor del postor que la haya ofrecido.

Al fincarse el remate de los bienes.

a).- Muebles.

- Se aplicará el depósito constituido.
- En los 3 días siguientes de aquél en que se finco el remate el postor debe enterar a la ejecutora el saldo de lo ofrecido de contado en la postura.
- Hecho lo anterior se le entregará el bien.

b).- Inmuebles o negociaciones.

- Se aplicará el depósito constituido.
- Dentro de los 10 días siguientes deberá entregar el saldo ofrecido de contado en las postura o sus mejoras.
- Se firmará la escritura de venta por el ejecutado y en su rebeldía por la autoridad fiscal.

c.2) ENAJENACION FUERA DE SUBASTA.

Se puede efectuar la enajenación de bienes fuera de subasta cuando el embargado proponga comprador; cuando se trate de bienes de fácil descomposición, deterioro o bien inflamable o bien cuando en el remate de dichos bienes en primera almoneda no se hubieren presentado postores.

c.3) ADJUDICACION A FAVOR DEL FISCO.

El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate cuando falten postores o pujas o bien éstas sean iguales.

d) EL COBRO DEL CREDITO FISCAL.

Lo obtenido en la venta se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el siguiente orden:

- 1o. A los gastos de ejecución.
- 2o. A los accesorios de las contribuciones.
- 3o. Al adeudo principal.

En caso de existir excedentes después de haber cubierto el crédito, se entregará al deudor.

Ahora bien, si con la venta en subasta, fuera de ella o con la adjudicación no se logra cubrir el crédito fiscal, las autoridades investigarán la existencia de otros bienes propiedad del deudor que puedan ser objeto de embargo, iniciando un nuevo procedimiento administrativo de ejecución, si se logra descubrir dicha existencia.

e) PREFERENCIA DEL CREDITO DEL FISCO FEDERAL.

Los créditos fiscales tendrán preferencia sobre cualquier otro tipo de adeudos.

De la anterior regla se exceptúan:

- Adeudos garantizados con prenda e hipoteca.
- De alimentos.
- De salarios y sueldos devengados en el último año.
- Indemnización a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal de Trabajo.

Para que dichas preferencias sobre los adeudos fiscales puedan hacerse valer, es requisito indispensable que, con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público de la Propiedad que corresponda. Si se trata de los adeudos por alimentos la respectiva demanda deberá ser presentada dentro del término anteriormente mencionado.

Tratándose de quiebras, suspensión de pagos o de concurso, las autoridades harán exigibles los créditos fiscales a través del procedimiento administrativo de ejecución y nunca entrará en los juicios universales.

f) SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Se entiende como suspensión del procedimiento de ejecución "la suspensión que puede experimentar en su avance merced a causas exteriores a él y que transcurrido el tiempo son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento." (6)

La suspensión en estudio tiene los siguientes presupuestos legales:

- La interposición del recurso de revocación. Este recurso puede dejar sin efectos la resolución donde se determinan créditos fiscales omitidos y que pretenden cobrarse mediante este procedimiento. Si se combate la cuestión principal es procedente suspender aquél, evitando así mermar seriamente la situación jurídica del contribuyente.
- La interposición del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- La petición del particular quien ha garantizado previamente el interés fiscal.
- La interposición del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo procede a petición del particular, quien tendrá que interponerlo ante la oficina ejecutora, anexando asimismo los documentos que prueben fehacientemente que el interés fiscal se encuentra garantizado (crédito fiscal y accesorios); y en determinado tiempo probar igualmente que ha promovido recurso o juicio de nulidad.

Si se niega la suspensión o si se viola ésta se puede ocurrir al superior jerárquico de la oficina ejecutora; o bien si se promovió juicio de nulidad se puede interponer el incidente de la suspensión de la ejecución ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

La suspensión cesa hasta que se comunique a la autoridad ejecutora la resolución definitiva del recurso o juicio en relación al cual se haya suspendido el procedimiento.

g) LA PRESCRIPCIÓN.

La prescripción podemos definirla como la extinción por el simple transcurso del tiempo, de las facultades de las autoridades fiscales competentes, para hacer efectivos créditos fiscales exigibles a cargo de los contribuyentes.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación establece: "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de 5 años".

Según el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, ya comentado, tenemos que un crédito puede ser legalmente exigido cuando ha transcurrido un mes contado a partir del día siguiente de aquél en que surtió efectos la notificación de la liquidación de créditos fiscales omitidos.

Luego entonces el término de 5 años comenzará a correr a partir del día siguiente de aquél en que se concluye el mes a que se ha hecho mención.

El término de 5 años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.

Se considera gestión de cobro, toda actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

h) EL EMBARGO PRECAUTORIO.

Cuando a juicio de las autoridades fiscales exista el peligro de que un contribuyente se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice maniobras, todo lo anterior con el objeto de evadir el cumplimiento del pago de las contribuciones, procederá a embargar precautoriamente bienes o negociaciones propiedad de dicho contribuyente, antes de la fecha en la que el crédito fiscal este determinado o sea exigible. Si este último es pagado en el plazo legal se levantará el embargo.

A partir de la fecha del embargo precautorio la autoridad cuenta con un año para determinar los créditos omitidos. Si dentro de este término no lo hace el embargo quedará sin efectos. Ahora bien, si dentro de ese plazo la autoridad determina los créditos omitidos el embargo precautorio se considerará definitivo si no se satisface el crédito fiscal en los plazos establecidos por la ley, y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal se levantará el embargo.

Si el embargo precautorio se practica antes de la fecha en la que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo cuando se cumpla la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

1) AUTORIDADES COMPETENTES PARA EJERCER EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 65 Fracción XI	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	Subsecretaría de Ingresos	Está facultada para ordenar y practicar el embargo precautorio.
Artículo 71 Fracción XVI	Dirección General Técnica de Ingresos.	Subsecretaría de Ingresos.	Está facultada para declarar la prescripción de los créditos fiscales.
Artículo 75 Fracción VI	Dirección de Recursos de revocación.	Dirección General Técnica de Ingresos.	Declara la prescripción de los créditos fiscales.
Artículo 129 Fracción VIII Última Parte X, XI, XXXIII	Administraciones Fiscales Federales. Organismos Desconcentrados.	Coordinador de Administración Fiscal	<ul style="list-style-type: none"> - Practicar el embargo precautorio de los bienes o negociaciones del contribuyente en su circunscripción territorial, por omisión de las declaraciones e incumplimiento de los requerimientos. - Para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales. - Ordenar y practicar el embargo precautorio cuando exista peligro de que el obligado se ausente, oculte sus bienes etc - Declara la prescripción de los créditos fiscales.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 130 Fracciones VII y IX	Oficinas Federales de Hacienda	Administraciones Fiscales Federales.	<ul style="list-style-type: none"> - Practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente. - Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales.
Artículo 11 Fracciones III y XIV	Tesorería de la Federación.	Secretario de Hacienda y Crédito Público.	<ul style="list-style-type: none"> - Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales que le sean radicados. - Proponer a sus superiores la autorización a empresas e instituciones para que realicen enajenaciones fuera del remate de bienes embargados y autorizar previamente dichas enajenaciones cuando el embargo proponga comprador o cuando no se hubieren presentado postores en dos almonedas.
Artículo 125 Fracciones V y VII	Dirección de Procedimientos Legales.	Tesorería de la Federación.	<ul style="list-style-type: none"> - Ordenar y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución de los créditos fiscales que le sean radicados. - Autorizar enajenaciones fuera de remate de bienes embargados cuando el embargado proponga comprador o cuando no se hubieren presentado postores en la primera almoneda.

3. LA DETERMINACION DE LOS ACCESORIOS, EFECTUADA POR LAS AUTORIDADES.

a) LA MULTA.

Se considera como una sanción que procede cuando el contribuyente incurre en infracciones a las disposiciones fiscales, como pueden ser: las relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes, la omisión total o parcial en el pago de contribuciones, los errores aritméticos, las referentes a la presentación de declaraciones, solicitudes o avisos, así como a la contabilidad etc...

El Código Fiscal de la Federación señala para la determinación de las multas, diversos porcentajes de las contribuciones omitidas, o bien, ciertas cantidades fijas según el caso. Asimismo considera agravantes y diferentes formas de disminuir o aumentar las multas fijadas si se presentan las circunstancias señaladas en la propia ley.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público está facultada para condonar las multas impuestas después de un estudio pormenorizado de cada caso.

b) LOS RECARGOS.

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.

En su primer párrafo dicho artículo nos señala la tasa a aplicar para la determinación de los mencionados recargos; y en el segundo preceptúa que éstos se causarán hasta por 5 años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal excluyendo los accesorios. (excepto si el pago se efectúa espontáneamente ya que en este caso el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año).

Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

c) PARRRAFO 7o. DEL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Este párrafo señala "El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar

al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerirán y cobrarán mediante el procedimiento administrativo de ejecución...

d) GASTOS DE EJECUCION.

Si se lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, los contribuyentes están obligados a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de las siguientes diligencias: por la de requerimiento de pago, de embargo, por la de remate, enajenación fuera de remate, o adjudicación al fisco federal. En ningún caso los gastos de cada diligencia mencionada podrán exceder de la cantidad equivalente a un salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal elevado al año.

Los gastos extraordinarios de dicho procedimiento, únicamente comprenderán los del transporte de los bienes embargados, de avalúos de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de inscripción o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como de las personas que contraten los interventores. Todos los gastos anteriormente mencionados serán pagados bajo el concepto de gastos de ejecución.

La autoridad ejecutora será quien determine los gastos de ejecución. Estos se pagarán junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

e) AUTORIDADES COMPETENTES PARA DETERMINAR LOS ACCESORIOS.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 65 Fracciones XV Y XVII	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	Subsecretaría de Ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar los accesorios de carácter federal. - Imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales.
Artículo 70 Fracciones VII y IX	Dirección de Liquidación.	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar los accesorios de carácter federal. - Imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales.
Artículo 71 Fracción XV	Dirección General Técnica de Ingresos.	Subsecretaría de Ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> - Imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales. - Condonar multas impuestas por ella y por la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y por las unidades administrativas dependientes de ambas.
Artículo 73 Fracción XII	Dirección de Servicios al Contribuyente.	Dirección General Técnica de Ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> - Imponer multas por infracción a las disposiciones fiscales.
Artículo 75 Fracción IV	Dirección de Recursos de Revocación.	Dirección General Técnica de Ingresos.	<ul style="list-style-type: none"> - Resolver las solicitudes de condonación de las multas impuestas por las unidades administrativas competentes que integran las áreas Técnica de Ingresos y de Auditoría y Revisión Fiscal.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 10 Fracciones XXIV y XXV	Procurador Fiscal de la Federación.	Secretario de Hacienda.	<ul style="list-style-type: none"> - Imponer sanciones. - Condonar multas excepto las impuestas por las unidades administrativas adscritas a la Subsecretaría de Ingresos y por las autoridades coordinadas.
Artículo 111 Fracciones IV y V	Dirección de Asuntos Laborales y Administrativos.	Segunda Subprocuraduría Fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> - Imponer sanciones por infracciones administrativas a disposiciones legales en su competencia. - Resolver las solicitudes de condonación de multas de la competencia de la Procuraduría Fiscal de la Federación.
Artículo 129 Fracciones XIII, XXVII y XXX	Administraciones Fiscales Federales. Organos Desconcentrados.	Coordinador de Administración Fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> - Determinar y cobrar el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución, así como la indemnización por cheques no pagados y cobrados indebidamente. - Determinar los accesorios de carácter federal. - Imponer las multas por infracciones, así como condonar las que imponga ella y las unidades administrativas que de ella dependan.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 130 Fracciones VII y XI	Oficinas Federales de Hacienda	Administraciones Fiscales Federales.	- Imponer la multa por falta, de presentación oportuna de declaraciones. - Determinar y cobrar el monto de los re---cargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución y hacer efectiva la indenmi---zación por cheques no cobrados.
Artículo 11 Fracciones III	Tesorería de la Federación.	Secretario de Hacienda.	- Ordenar y pagar los gastos de ejecución y los gastos extraordinarios...asi como establecer las reglas para determinar dichas erogaciones extraordinarias.
Artículo 125 Fracción X	Dirección de Procedimientos Legales.	Tesorería de la Federación.	- Autorizar el pago de gastos extraordinarios en los procedimientos administrativos de ejecución.

4. EL REEMBOLSO, LA DEVOLUCION Y LA COMPENSACION.

El reembolso tiene como "contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado". (7) Dicha devolución lógicamente tiene que ser efectuada por aquél a favor de éste último.

Jarach sostiene que "la devolución tiene su origen en un principio constitucional de que el contribuyente sólo debe pagar en concepto de impuesto lo que la ley ha establecido, y si alguien a pagado una cantidad distinta de lo que la ley establece o por un hecho que no está previsto como presupuesto de la obligación, surge para el Estado la obligación de devolverlo y surge para el que ha pagado el derecho de crédito para repetir lo indebido". (8)

El Fisco Federal efectúa la devolución por 2 caminos:

- La devolución propiamente dicha.
- La compensación.

a).- LA DEVOLUCION.

A continuación señalaremos algunas características más relevantes de la devolución.

- La devolución consiste en el reembolso que hace el Estado al contribuyente por haber efectuado éste último un pago indebido.
- Es una facultad reglada y de ninguna manera discrecional. O sea que la autoridad está obligada a efectuar la devolución si existe un pago indebido por parte del particular.
- Procede de oficio o a petición de parte.
- Término para interponer la solicitud de devolución.- El derecho a la devolución debe ejercerse dentro del plazo de 5 años. Transcurridos éstos el derecho se extingue por prescripción.

Se dan tres casos.

- 1o. El sujeto pasivo realiza la determinación de créditos a pagar. En este caso el Código Fiscal de la Federación es omiso para señalar cuando se inicia el término de 5

(7) Supra 425.

(8) Idem.

años. Para de la Garza el término inicia desde el momento en que se efectuó el pago; para nosotros se inicia el día siguiente de aquel en que se realizó dicho pago.

- 2o. La determinación de créditos a pagar es efectuada por las autoridades administrativas. El contribuyente efectúa el pago e interpone los medios de defensa, dictándose sentencia en el sentido de declarar el acto como nulo. El derecho a la devolución nace cuando el acto ha quedado insubsistente.
- 3o. En la determinación de diferencias por errores aritméticos la devolución tendrá lugar siempre que no haya prescrito la obligación.

- **Término en que deberá efectuarse la devolución:**

La devolución deberá efectuarse dentro del plazo de 2 meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud y sus anexos ante la autoridad competente.

- **Pago de intereses:** Si en el plazo antes señalado no se efectúa la devolución, se deberá pagar intereses por parte del Fisco Federal con las siguientes características:

- La tasa será igual a la prevista para los recargos.
 - Se calculará sobre la cantidad a devolver excluyendo los intereses.
 - Se computarán desde que se venció el plazo hasta la fecha en que se efectúe la devolución o se pongan las cantidades a disposición del interesado.
 - Si se impugna una determinación de tributos, mismos que fueron pagadas por el particular, y éste obtiene resolución firme que le es total o parcialmente favorable, los intereses se computarán a partir de que se efectuó el pago.
 - En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en 5 años.
- Si las autoridades efectúan la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas sin más trámite que el de comprobar si se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, dicha orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente.

- Si la devolución se efectúa y no procede, se causarán recargos sobre las cantidades devueltas indebidamente y sobre los intereses si los hubo y se computarán a partir de la fecha de devolución.

b) LA COMPENSACION.

La compensación que realiza el contribuyente es el acto mediante el cual éste compensa sus saldos a favor de anteriores declaraciones contra las cantidades a pagar correspondientes a los ejercicios que en el momento se declaran. Esta sólo procederá cuando los saldos a favor y las cantidades a pagar deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios (o sea que se trate del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejora, derecho). Si se trata de diferentes, sólo se podrá compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

Si la compensación efectuada no procede, entonces se causarán los recargos sobre las cantidades indebidamente compensadas y a partir de la fecha en que se haya efectuado.

Si se ha solicitado la devolución, o a prescrito la obligación de las autoridades fiscales para devolver las cantidades a favor del contribuyente, éste no podrá efectuar la compensación a la que nos hemos estado refiriendo.

c).- AUTORIDADES COMPETENTES PARA EFECTUAR EL REEMBOLSO.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 71 Fracción XII	Dirección General Técnica de Ingresos.	Subsecretaría de Ingresos.	- Resolver las solicitudes de devolución - Reconocer la existencia de créditos en contra del fisco, para efectos de su compensación y resolver la procedencia de las compensaciones efectuadas.
Artículo 73 Fracción X	Dirección de Asistencia al Contribuyente.	Dirección General Técnica de Ingresos	- Resolver las solicitudes de devolución - Reconocer la existencia de créditos en contra del fisco, para efectos de su compensación y resolver la procedencia de las compensaciones efectuadas.
Artículo 129 Apartado A Fracción XVI	Administraciones Fiscales Federales. Organos Desconcentrados.	Coordinador de Administración Fiscal.	- Tramitar y resolver las solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco. - Reconocer la existencia de créditos en contra del fisco para efectos de compensación y resolver la procedencia de compensaciones efectuadas.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 11 Fracciones XIII y XXIV	Tesorería de la Federación.	Secretario de Hacienda.	<ul style="list-style-type: none"> - Operar la compensación de deudas entre la federación y los particulares en los términos del Código Fiscal de la Federación. - Autorizar y efectuar la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco, aprobadas por autoridad competente mediante la expedición de cheques o certificados.
Artículo 122 Fracción VII	Subtesorería de Operación.	Tesorería de la Federación.	<ul style="list-style-type: none"> - Autorizar el pago por concepto de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco, aprobadas por autoridad competente.

5.- LA CONSULTA.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece: "Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por las autoridades competentes para ello."

De este artículo podemos deducir lo siguiente:

- Los particulares pueden acudir a las autoridades para consultarlas y éstas tienen la obligación de contestar.
- Sin embargo dichas consultas para tener respuesta tienen que cumplir con una exigencia: que sean reales y concretas.
- Las respuestas al particular será mediante resolución administrativa, que claro está puede ser favorable o desfavorable al particular y por lo tanto puede ser impugnada por los medios de defensa.
- De la resolución favorable se derivan derechos para el particular siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos.
 - a) Forzosamente se tienen que referir a situaciones reales y concretas.
 - b) La resolución conste por escrito.
 - c) La autoridad que lo emitió sea competente para hacerlo.

AUTORIDADES COMPETENTES PARA ATENDER LAS CONSULTAS.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 71 Fracción XII	Dirección General Técnica de Ingresos.	Subsecretaria de Ingresos.	- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales.
Artículo 73 Fracción X	Dirección de Servicios al Contribuyente.	Dirección General Técnica de Ingresos.	- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de disposiciones fiscales.
Artículo 129 Apartado A Fracción XVIII	Administraciones Fiscales Federales.	Coordinador de Administración Fiscal.	- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de disposiciones fiscales.

6.- LA NEGATIVA FICTA.

Ya hemos señalado en el primer capítulo lo referente al silencio de la autoridad frente a una solicitud de los particulares. Remitimos a dicho capítulo para evitar, repeticiones que resultarían tediosas.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 37 regula las consecuencias que el silencio de la autoridad trae consigo, y establece que este debe interpretarse como una resolución en sentido negativo.

Dicho artículo señala:

''Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 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.

Quando se requiera al promovente que cumpla con los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido''.

De este artículo podemos deducir lo siguiente.

- Interpuesta la instancia o petición, la autoridad cuenta con 4 meses para resolverlas. El plazo se ve interrumpido por los requerimientos que haga la autoridad al contribuyente, ya que en estos casos el plazo correrá a partir del momento en que se cumpla el último requerimiento.
- La resolución debe ser debidamente notificada para no considerarla como negativa, ya que puede suceder que la resolución exista, pero no se le haya notificado al particular y éste por lo tanto la desconozca.
- Transcurrido el término sin que al particular se le notifique la resolución, se presumirá que se respondió negando la petición o instancia promovida.
- Ante esta actitud de la autoridad el contribuyente tiene 2 alternativas:
 - a).- Interponer los medios de defensa.
 - La naturaleza de dichos medios de defensa será determinado por el contenido de la instancia o

petición. Si se trata por ejemplo, de una solicitud de devolución, el silencio se entenderá como una negativa y los medios de defensa será el recurso de revocación o el juicio de nulidad a opción del contribuyente.

- El término para interponer el medio de defensa es en cualquier tiempo, no se fija límite, únicamente se exige que ya hayan transcurrido los 4 meses.

b).- Esperar a que se dicte la resolución, y en su caso, interponer los medios de defensa procedentes.

C.- MEDIOS DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES FISCALES Y DE LA NEGATIVA FICTA REGULADO POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

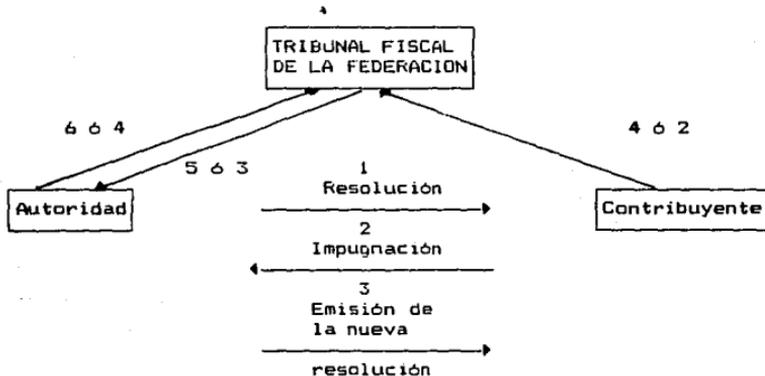
1. GENERALIDADES.

Los medios de impugnación podemos dividirlos en 2 áreas: la administrativa y la contenciosa. Los del área administrativa son agotados al interior de las autoridades fiscales, en el caso concreto al interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. La relación es de tipo horizontal: Por una parte el sujeto activo representado por el Fisco Federal y por otra el pasivo o contribuyente.



Los medios de impugnación del área contenciosa son resueltas fuera del ámbito administrativo y por un órgano con funciones

jurisdiccionales: en nuestro país por el Tribunal Fiscal de la Federación. La relación es entonces de tipo triangular, según se demuestra en el siguiente esquema.



Quando se establecen recursos administrativos optativos se pueden agotar previamente estos antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación o bien directamente interponer juicio de nulidad sin agotar el recurso. Sin embargo existe casos en que la ley exige que se agoten primeramente estos últimos antes de acudir al Tribunal. Nuestro sistema jurídico tiene los dos tipos. Más adelante volveremos a tocar el punto.

2- MEDIOS DE IMPUGNACION EN LA ETAPA ADMINISTRATIVA.

a) LA INCONFORMIDAD.

Es un medio legal con el que cuenta el contribuyente para inconformarse con los hechos contenidos en el acta final de auditoría. Por contenerse en esta última sólo las opiniones de los visitadores, se considera a la inconformidad como una instancia la cual "no es recurso administrativo por no estar enderezada en contra de una resolución administrativa" (9). En el capítulo posterior profundizaremos sobre las características de las órdenes de visita, la auditoría domiciliaria, y las actas

(9) Supra p. 731.

parciales y final de auditoria, asi como de la propia inconformidad.

b) LOS RECURSOS.

Los recursos son medios legales con los que cuenta el contribuyente para defenderse de resoluciones de tipo tributario que afectan su esfera jurídica, y que fueron emitidas por unidades administrativas -en nuestro estudio- dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y que asimismo son resueltos por la propia autoridad que emitió el acto o por su superior jerárquico, según el caso, emitiendo para ello una nueva resolución la cual confirmará, revocará, o modificará la resolución impugnada según se haya comprobado o no la ilegalidad o la inoportunidad de la misma.

El Código Fiscal de la Federación acepta, en un caso, el carácter optativo de los recursos. Es decir que el sujeto pasivo de la relación tributaria, podrá optar por agotar el recurso antes de entrar a la etapa contenciosa, o bien ir directamente a ésta sin interponer aquél.

Sin embargo existe otro caso, en el que la ley exige que previamente a la promoción de la etapa contenciosa, se agote el recurso en cuestión. Es decir, que resulta obligatorio y no optativo para el contribuyente interponer el mencionado recurso antes de acudir a la jurisdicción del Tribunal Fiscal de la Federación.

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación reformado en el Diario Oficial de la federación del 5 de enero de 1988, establece 2 recursos administrativos en materia fiscal federal:

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

La reforma mencionada anteriormente derogó el recurso de nulidad de notificaciones.

b.1) RECURSO DE REVOCACION.

El recurso de revocación es de carácter optativo a decisión del interesado, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, y se interpondrá principalmente en contra de resoluciones que determinen contribuciones y sus accesorios o bien nieguen la devolución de cantidades indebidamente pagadas.

b.2) RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Este recurso debe agotarse previamente a la promoción del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Procede principalmente contra:

- "El procedimiento administrativo de ejecución: Este es un procedimiento oficioso dirigido e impulsado por la administración Fiscal lo que puede concluir a que el procedimiento se inicie de una manera ilegal o bien que los actos que la integran adolezcan de ilegalidades" por lo que se hace necesario el establecimiento de un medio de defensa a favor de los contribuyentes. Este medio es el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. (10)
- Actos de ejecución encaminados en contra de bienes de terceros, sin que éstos tengan responsabilidad alguna.
- Actos de ejecución que no reconocen los privilegios o derechos que les corresponden en relación a los bienes del contribuyente.

c) LA IMPUGNACION DE LA NULIDAD DE NOTIFICACIONES EN LA VIA ADMINISTRATIVA.

Las notificaciones ilegalmente hechas o no efectuadas eran impugnadas, antes de la reforma del 5 de enero de 1988, mediante el recurso de nulidad de notificaciones. En la actualidad la impugnación de éstas se hace mediante el recurso de revocación o de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. El que sea en éste o aquél recurso dependerá de la naturaleza del acto notificado ilegalmente.

3. MEDIOS DE IMPUGNACION EN LA ETAPA CONTENCIOSA.

a) JUICIO DE NULIDAD.

Es un proceso llevado ante el Tribunal Fiscal de la Federación con el objeto de dirimir una controversia suscitada

(10) Idibem. p. 829.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

entre las autoridades fiscales -Secretaría de Hacienda y Crédito Público- y los particulares a causa de una resolución que se considerará como ilegal por la parte promovente, en virtud de caer aquella en alguna de las causales del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. Dicha controversia es resuelta mediante una sentencia que reconoce la validez o declara la nulidad del acto impugnado.

Cabe señalar que la impugnación de las notificaciones de las resoluciones administrativas son de manera paralela a la que se haga valer en contra del propio acto notificado.

b) RESOLUCIONES FAVORABLES A UN PARTICULAR.

El artículo 36. primer párrafo del Código Fiscal de la Federación establece que "las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante el juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Es decir, que las autoridades fiscales no pueden por sí mismas revocar sus propios actos, si éstos son favorables a los contribuyentes. Lo anterior es así porque de lo contrario se provocaría grandes perjuicios a éstos últimos y se les dejaría en completo estado de indefensión. Luego entonces para modificar dichos actos es necesario la intervención de un órgano jurisdiccional que resulte ajeno tanto a las autoridades como a los particulares. Este órgano será el facultado para dejar sin efectos una resolución favorable a los particulares por considerarla ilegal o inoportuna.

Cabe precisar que dicha resolución debe ser de carácter individual y no general.

c) MEDIOS DE IMPUGNAR LA NEGATIVA FICTA.

Ya hemos señalado que si el contribuyente formula alguna petición o promueve alguna instancia, las autoridades deben resolver en un plazo de 4 meses. Si no da contestación en ese plazo se presumirá que la petición o la instancia se ha resuelto en sentido negativo. De ahí que el recurso o el medio de defensa a interponer dependerá del contenido de la petición o del carácter de la instancia.

d) JUICIO DE AMPARO.

Los particulares pueden interponer amparo indirecto en contra de los actos de la autoridad administrativa que vulnere lo

establecido en los preceptos constitucionales; como igualmente puede interponer amparo directo contra las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación por la causa arriba señalada.

En la presente tesis este juicio no será motivo de estudio por rebasar los límites de ésta.

REFORMAS PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989.

Tocante las reformas aparecidas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 1989, que afectan relativamente el contenido del capítulo II tenemos las siguientes, mismas que se refieren al Código Fiscal de la Federación.

ARTICULO 21.

El primer párrafo sufre importantes transformaciones.

- a).- Se establece que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales EL MONTO DE LAS MISMAS SE ACTUALIZARA DESDE EL MES EN QUE DEBIO HACERSE EL PAGO Y HASTA QUE EL MISMO SE EFECTUE, además de cubrirse los correspondientes recargos.
- b).- Se establece una nueva forma para calcular los recargos. Al respecto se señala:

"DICHOS RECARGOS SE APLICARAN CADA MES SOBRE LAS CONTRIBUCIONES ACTUALIZADAS Y SE CALCULARAN CONFORME A TASAS QUE SERAN 50% MAYORES DE LAS QUE MEDIANTE LEY FIJE ANUALMENTE EL CONGRESO DE LA UNION PARA CADA UNO DE LOS PERIODOS QUE A CONTINUACION SE INDICAN, COMPRENDIDOS ENTRE EL MES EN QUE DEBIO HACERSE EL PAGO Y AQUEL EN QUE EL MISMO SE EFECTUE."

I.- HASTA DOCE MESES.

II.- DE MAS DE DOCE MESES HASTA VEINTICUATRO.

III.- DE MAS DE VEINTICUATRO HASTA TREINTA Y SEIS MESES.

IV.- DE MAS DE TREINTA Y SEIS HASTA CUARENTA Y OCHO MESES.

V.- DE MAS DE CUARENTA Y OCHO HASTA SESENTA MESES.

El octavo párrafo del artículo que nos ocupa actualmente preceptua que:

- c).- El pago espontáneo deberá efectuarse EN UNA SOLA

EXHIBICION Y DEBERA SER POR EL TOTAL DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS para que el importe de los recargos no excedan de los causados durante un año.

- d).- Asimismo en el mismo párrafo se adiciona que "SI SE TIENE LA AUTORIZACION PARA PAGAR A PLAZOS, YA SEA EN FORMA DIFERIDA O EN PARCIALIDADES, SE CAUSARAN ADEMÁS LOS RECARGOS QUE ESTABLECE EL ARTICULO 66 DE ESTE CODIGO, POR LA PARTE DIFERIDA".
- e).- Se agrega como último párrafo "EN NINGUN CASO LAS AUTORIDADES FISCALES PODRAN LIBERAR A LOS CONTRIBUYENTES DE LA ACTUALIZACION DE LAS CONTRIBUCIONES O CONDENAR TOTAL O PARCIALMENTE LOS RECARGOS CORRESPONDIENTES."

ARTICULO 22.

Este artículo sufrió las siguientes modificaciones:

En el tercer párrafo.

- a).- El plazo para que las autoridades fiscales efectuen la devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal se amplia de dos a tres meses siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud.
- b).- La devolución se hará conforme a lo siguiente.

"EL FISCO FEDERAL DEBERA PAGAR LA DEVOLUCION QUE PROCEDA ACTUALIZADA CONFORME A LO PREVISTO POR EL ARTICULO 17-A DE ESTE CODIGO, DESDE LA FECHA EN QUE SE VENCIO EL PLAZO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCION Y AQUELLA EN QUE ESTA SE EFECTUE, CUANDO LA DECLARACION SE PRESENTE ANTES DEL TERMINO DEL PLAZO. LA ACTUALIZACION SE HARA A PARTIR DE ESA FECHA. SI LA DEVOLUCION NO SE HUBIERA EFECTUADO EN EL PLAZO DE TRES MESES, LAS AUTORIDADES FISCALES PAGARAN INTERESES QUE SE CALCULARAN CONFORME A UNA TASA QUE SE APLICARA SOBRE LA DEVOLUCION ACTUALIZADA Y QUE SERA IGUAL A LA PREVISTA PARA LOS RECARGOS EN LOS TERMINOS DEL ARTICULO 21 DEL CITADO CODIGO."

En el cuarto párrafo.

- c).- Se incluye el pago de intereses por una cantidad indebidamente pagada, derivada de una contribución determinada POR EL MISMO CONTRIBUYENTE.

- d).- Se establece que los intereses se calcularán sobre las cantidades ACTUALIZADAS que se hayan pagado indebidamente.

En el sexto párrafo.

- e).- Si la devolución no procediera se causarían recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades ACTUALIZADAS tanto por las devueltas indebidamente como por la de los posibles intereses pagados.

ARTICULO 23.

- a).- Los contribuyentes podrán efectuar las compensaciones que procedan en base a las CANTIDADES ACTUALIZADAS. DESDE EL MES EN QUE FUE EXIGIBLE LA CANTIDAD A CARGO O A FAVOR HASTA AQUEL EN QUE SE OPERE LA COMPENSACION EN LA DECLARACION RESPECTIVA.
- b).- Si la compensación no se refiere a la misma contribución sólo procederá efectuarla en "LOS CASOS Y CUMPLIENDO LOS REQUISITOS QUE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO ESTABLEZCA MEDIANTE REGLAS DE CARACTER GENERAL".

Segundo Párrafo.

- c).- Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera se causarían los respectivos recargos sobre las cantidades ACTUALIZADAS. Estas se ACTUALIZARAN DESDE EL MES EN QUE SE EFECTUO LA COMPENSACION INDEBIDA HASTA AQUEL EN QUE SE HAGA EL PAGO QUE LA SUSTITUYA.

Como es de observarse la reforma consiste principalmente en la actualización que se debe hacer de las cantidades pagadas o que se debieron pagar al fisco federal, para que en base a ellas se calculen los recargos, los intereses a pagar a los particulares y las compensaciones.

Para que se efectue dicha actualización las reformas adicionan el artículo 17A al Código Fiscal de la Federación, que a la letra preceptúa.

'EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES O DE LAS DEVOLUCIONES A

CARGO DEL FISCO FEDERAL SE ACTUALIZARA POR EL TRANSCURSO DEL TIEMPO Y CON MOTIVO DE LOS CAMBIOS DE PRECIOS EN EL PAIS. PARA LO CUAL SE APLICARA EL FACTOR DE ACTUALIZACION A LAS CANTIDADES QUE SE DEBAN ACTUALIZAR. DICHO FACTOR SE OBTENDRA DIVIDIENDO EL INDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR DEL MES MAS RECIENTE DEL PERIODO ENTRE EL CITADO INDICE CORRESPONDIENTE AL MES MAS ANTIGUO DE DICHO PERIODO. LAS CONTRIBUCIONES NO SE ACTUALIZARAN POR FRACCIONES DE MES.

LOS VALORES DE BIENES U OPERACIONES SE ACTUALIZARAN DE ACUERDO CON LO DISPUESTO POR ESTE ARTICULO. CUANDO LAS LEYES FISCALES ASI LO ESTABLEZCAN. LAS DISPOSICIONES SENALARAN EN CADA CASO EL PERIODO DE QUE SE TRATE.

LAS CANTIDADES ACTUALIZADAS CONSERVAN LA NATURALEZA JURIDICA QUE TENIAN ANTES DE LA ACTUALIZACION.

Consideramos viable y procedente las reformas señaladas, por que obedecen a factores económicos que de ninguna forma el derecho debe dejar de lado, ya que de ser así estaria lejos de la realidad que pretende regir.

ARTICULO 64.

a).- La fracción II de este articulo, en sus diversos incisos manejaba un porcentaje del 5%, las reformas establecen que el mismo actualmente será del 3%.

b).- Se adiciona a la fracción II, como último párrafo el siguiente:

" TAMBIEN SE CONSIDERAN IRREGULARIDADES PARA LOS EFECTOS DE ESTA FRACCION. LAS OMISIONES DE INGRESOS O LAS DEDUCCIONES EN EXCESO. EN QUE INCURRAN LOS SOCIOS Y ACCIONISTAS EN OPERACIONES CON LA PERSONA MORAL DE QUE SE TRATE."

c).- En el antepenultimo párrafo se agregan mas casos en los que no es aplicable el precepto legal que estamos estudiando.

ARTICULO 65.

- a) Se amplia de 30 a 45 días el plazo para efectuar el pago, o bien para garantizarlo, correspondiente a contribuciones determinadas por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, contado dicho término a partir del día siguiente en que haya surtido efecto la notificación respectiva.

ARTICULO 144.

Antes de las reformas, como ya lo hemos visto, el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación establecía un plazo de 30 días para efectuar el pago de las contribuciones determinadas por las autoridades fiscales, contando dicho término a partir del día siguiente en que surtía efectos la notificación respectiva.

Por ello el artículo 144 del propio ordenamiento sostenía:

''Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, siempre que el interesado manifieste ante la autoridad ejecutora, bajo la protesta de decir verdad, y dentro del mes siguiente a dicha fecha, que interpondrá recurso administrativo o juicio de nulidad y que garantizará el interés fiscal.''

Por la ampliación del plazo a 45 días establecido por la reforma al artículo 65 mencionado, se deroga la parte transcrita, quedando la redacción del actual texto del artículo 144 de la siguiente manera.

ART 144. NO SE EJECUTARAN LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS CUANDO SE GARANTICE EL INTERES FISCAL, SATISFACIENDO LOS REQUISITOS LEGALES. TAMPOCO SE EJECUTARA EL ACTO QUE DETERMINE UN CREDITO FISCAL HASTA QUE VENZA EL PLAZO DE CUARENTA Y CINCO DIAS SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE SURTA EFECTOS SU NOTIFICACION...SI A MAS TARDAR AL VENCIMIENTO DE LOS CITADOS PLAZOS SE ACREDITA LA IMPUGNACION QUE SE HUBIERE INTENTADO Y SE GARANTIZA EL INTERES FISCAL SATISFACIENDO LOS REQUISITOS LEGALES. SE SUSPENDERA EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Las reformas del artículo 65 y 144 señalados, suprimen el complicado proceso que se seguía para la promoción de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. Lo anterior resulta acorde con la política de economía procesal que

desde hace 2 años prevalece en cualquier modificación de los ordenamientos fiscales.

CAPITULO III

**LA INCONFORMIDAD VERTIDA EN CONTRA DE LOS HECHOS
ASENTADOS EN EL ACTA FINAL DE AUDITORIA COMO
MEDIO PARA DESVIRTUAR LA LEGALIDAD DE
LA RESOLUCION**

A. LAS VISITAS DOMICILIARIAS Y LAS ACTAS DE AUDITORIA.

1. CONCEPTO DE VISITA DOMICILIARIA.

Para Mayola Sánchez Hernández las visitas domiciliarias son "el conjunto de actividades permitidas por la ley que llevan a cabo las autoridades administrativas o fiscales en el domicilio, papeles, posesiones y otros bienes de los gobernados, con la finalidad de investigar vigilar y comprobar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones administrativas o tributarias a su cargo" (1).

Es decir, que las visitas domiciliarias fiscales serán por tanto las que efectúen las autoridades tributarias dentro de sus facultades legales, con la finalidad de verificar si se ha dado cabal cumplimiento a las obligaciones fiscales que tienen a cargo los particulares, mediante la revisión, en su domicilio fiscal, de su contabilidad, documentación comprobatoria y demás información que los mismos deben conservar en él.

2. EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES PARA LA REALIZACION DE VISITAS DOMICILIARIAS.

El artículo 16 constitucional preceptúa: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para ...exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

De lo anterior transcrito observamos que por una facultad que constitucionalmente se le otorga a las autoridades fiscales, éstas pueden realizar visitas en los domicilios de los

(1) Sánchez Hernández Mayola. Derecho Tributario. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. 2a. ed. México 1988. pp 430.

contribuyentes, sin que por ello se les viole sus garantías individuales. Sin embargo debe señalarse que dichas visitas se pueden realizar siempre y cuando las mismas reúnan los requisitos constitucionales, así como las formalidades prescritas para los cateos y se lleven a cabo con apego a las disposiciones legales respectivas.

Tales requisitos y formalidades son los siguientes:

- Se practicarán mediante orden escrita de autoridad administrativa competente.
- En la orden de visita, se expresará el lugar y el nombre de la persona que ha de inspeccionarse.
- Se mencionará también en la orden, el motivo u objeto que se persigue con la visita.
- En la orden, se expresarán los preceptos legales en que se apoya.
- La diligencia se limitará únicamente a lo señalado en la orden.
- Se efectuará la inspección en presencia del visitado o persona autorizada.
- Intervendrán en la visita dos testigos, propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que la practica.
- Al concluir la visita, se levantará un acta circunstanciada que será firmada por los visitantes, los testigos y el visitado en su caso.
- La inspección se sujetará a los demás requisitos que establezcan las leyes respectivas. (2)

3. LA LOAPF FACULTA A LA S.H.C.F. PARA LLEVAR A CABO VISITAS DOMICILIARIAS.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 31 fracción VII señala que es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "practicar inspecciones y reconocimientos de existencia en almacenes, con objeto de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales".

(2) Idem.

4. LAS VISITAS DOMICILIARIAS EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

a) LA VISITA DOMICILIARIA COMO UNA FACULTAD DE COMPROBACION.

El Fisco Federal para verificar si los sujetos pasivos de la relación tributaria han dado cumplimiento adecuadamente a las disposiciones fiscales, cuentan con diversas facultades de comprobación. Entre ellas tenemos: la de rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones; la de requerir a los contribuyentes para que exhiban su contabilidad; la de recabar de los servidores públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones etc.

Entre dichas facultades cabe destacar, por ser la más importante, eficaz y común, la de practicar las visitas domiciliarias.

El artículo 42 fracción III es el precepto del Código Fiscal de la Federación que faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con objeto de revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

b) LA ORDEN DE VISITA FISCAL.

El artículo 43 del Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que debe de reunir una orden de visita y que a nuestro parecer son las siguientes.

b.1) CONSTAR EN MANDAMIENTO ESCRITO.

Hemos visto en el primer capítulo como para que una autoridad manifieste su voluntad, debe hacerlo de manera tal que sea perceptible a los sentidos, y como constitucionalmente se exige que esta manera sea en forma escrita, y no verbal.

Ahora bien si la autoridad tiene la voluntad, para cumplir con los objetivos y tareas que le ha encomendado el Estado, de realizar una visita domiciliaria a efecto de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, debe emitir por escrito una orden en la que se manifieste su voluntad de hacerlo.

Dicha orden por escrito tiene la finalidad de que "el gobernado conozca la procedencia de la orden y su contenido, para que de esta manera esté en condiciones de intentar sus defensas" (3).

(3) Ibidem 450.

Es de tal relevancia el requisito al que hemos estado aludiendo, que el propio Código Fiscal de la Federación tipifica como delito el que los funcionarios y empleados públicos ordenen o practiquen visitas domiciliarias sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

b.2) SER EMITIDA POR AUTORIDAD FISCAL COMPETENTE.

La ley debe otorgar, a la autoridad que emite la orden de visita, facultades para hacerlo. De ahí que las autoridades fiscales competentes para dictar las órdenes de visita, serán aquellas que la ley señale.

b.3) LA ORDEN DEBE ESTAR FUNDADA Y MOTIVADA.

Este requisito se refiere a que la orden de visita "debe contener tanto la razón de su emisión, como los preceptos legales que facultan a la autoridad fiscal para ordenar y realizar la visita" (4)

La fundamentación de la competencia de la autoridad para emitir el acto, fue estudiada en el inciso anterior. Además, para nosotros, se deben señalar los preceptos legales que sirven de apoyo al acto en sí y los razonamientos que llevaron a la autoridad a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, encuadra en los presupuestos que la norma invoca.

b.4) LA ORDEN DEBE EXPRESAR EL OBJETO DE LA VISITA.

La orden tiene que establecer que la visita domiciliaria es con la finalidad de revisar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en determinados ejercicios y/o períodos. Es decir, que no puede ser "general y permanente".

Sobre lo anterior se tiene la siguiente opinión:

" VISITAS DOMICILIARIAS.- DEBEN CONSTREÑIRSE AL PERIODO SUJETO A REVISIÓN.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 84 fracción I inciso c) del Código Fiscal de la Federación vigente en 1975, para llevar a cabo las visitas domiciliarias es indispensable que exista una orden escrita de autoridad competente que exprese entre otros requisitos, el período a que debe limitarse la visita, consecuentemente los visitadores tendrán que ajustar su actuación exclusivamente al alcance de la orden, sujetando la revisión únicamente al período a que se refiere la orden de lo que se deriva que es ilegal practicar la revisión respecto a otros

(4) Mayola Sánchez Hernández. Op. cit. p. 450.

ejercicios distintos al señalado en la orden respectiva" (5)

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha establecido la siguiente jurisprudencia.

"ORDEN DE VISITA.- PARA SU VALIDEZ BASTABA SENALAR QUE SE REVISARIAN TODAS LAS OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.- Código Fiscal 1907.- Según lo previsto por el artículo 84, fracción I, inciso c) del Código Fiscal de 1907, en la orden de visita debía especificarse las obligaciones fiscales cuyo cumplimiento se verificarían durante la visita. Tal requisito quedaba satisfecho cuando la orden indicaba, en forma genérica, que la visita tendría por objeto revisar todas las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, sin que el precepto legal mencionado obligará a enumerar cada uno de los impuestos sujetos a revisión" (6).

b.5) FIRMA DE LA AUTORIDAD.

Toda orden de visita debe contener la firma autógrafa del funcionario que la emitió, ya que este es el único medio con el que se puede establecer la autenticidad de aquélla.

b.6) NOMBRE DE LA PERSONA A LA QUE VA DIRIGIDA Y EL LUGAR EN QUE DEBE EFECTUARSE LA VISITA.

La orden debe señalar el nombre completo de la persona, física o moral, a la que se le va a efectuar la visita. Si se ignora el nombre al que nos hemos referido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Igualmente se debe indicar en forma precisa el lugar en que se va a llevar a cabo aquélla.

" ORDENES DE VISITA.- DEBEN PRECISAR EL NOMBRE DE LA PERSONA O DEL ESTABLECIMIENTO Y EL LUGAR QUE SEAN MATERIA DE LA MISMA.- De conformidad con lo establecido por el artículo 10 de la Constitución, las visitas domiciliarias de carácter administrativo deben sujetarse en su realización a los requisitos establecidos para los cateos, así como a los que se señalen en las leyes respectivas. Uno de los requisitos consiste en que la orden debe precisar el nombre de la persona o establecimiento que habrá de visitarse, así como el

(5) Recurso de Revisión 1484-79 visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Enero 1984, pág 503.
(6) Jurisprudencia 282 .Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Enero 1987, pág 522.

lugar y el objeto de la inspección. Por lo tanto no se cumple este requisito constitucional cuando se dicte una orden genérica que faculte a un inspector para practicar visitas en determinada área geográfica, pues en este supuesto, queda a elección del inspector y no de la autoridad que emite la orden, la determinación de los lugares específicos para efectuarlas". (7)

b.7) NOMBRE DE LOS VISITADORES.

La orden de visita debe contener los nombres de los visitantes que tienen la facultad de efectuarla. Si la visita es efectuada por personas distintas a las señaladas en la orden resultará que dicha diligencia es ilegal.

"ACTAS DE VISITA.- RESULTAN ILEGALES LAS LEVANTADAS POR PERSONAL QUE NO FUE DESIGNADO EN LA ORDEN RESPECTIVA. De conformidad con lo establecido en el artículo 84, fracción I, inciso b), del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 (artículo 43 fracción II del que está vigente) las visitas domiciliarias deben practicarse por el personal expresamente designado en el mandamiento de la autoridad fiscal competente, de tal suerte que si un acta de auditoría aparece levantada por visitantes que no aparecen nombrados en la orden, ésta resulta ilegal por no haberse cumplido con la formalidad señalada en el precepto legal citado" (8)

A opinión de Rodríguez Lobato Raúl las personas que designen las autoridades fiscales para realizar la visita domiciliaria deben ser necesariamente contadores públicos en el legal ejercicio de su profesión, ya que el revisar la contabilidad de un contribuyente para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, requiere indudablemente de conocimientos técnicos. Luego entonces, lo anterior permite garantizar que el estudio contable que se haga de la situación del sujeto pasivo y las conclusiones que de él se deriven, serán realizadas por peritos calificados en la materia. (9)

Por otro lado las personas designadas en la orden podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas por la autoridad, siendo

(7) Jurisprudencia 204 .Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Octubre 1980. pág 286.

(8) Recurso de Revisión 183/82 Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Noviembre 1983. pág 303.

(9) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial María S. A. Colección Textos Jurídicos Universitarios 1a. Edición. México 1985. p. 100-101.

necesario en los dos primeros casos notificar el hecho debidamente al sujeto visitado.

Al respecto tenemos las siguientes opiniones.

"VISITAS DE AUDITORIAS.- AUMENTO DEL PERSONAL QUE INTERVIENEN EN ELLAS.- De conformidad con el artículo 84, fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación anterior artículo 43 fracción II del vigente), las personas que deben desahogar las visitas de auditoría podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número por la autoridad que expidió la orden, en estos casos se comunicará al visitado estas circunstancias, pero la visita podrá ser válida si es practicada por cualquiera de los visitadores; por lo tanto cuando exista aumento de personal, la autoridad deberá exhibir ante el sujeto pasivo visitado el oficio en donde conste dicho aumento, asentándose en el acta de auditoría la fecha en que esto ocurra y no simplemente hacer constar esta circunstancia en el acta de visita al final de la misma". (10)

"VISITAS DOMICILIARIAS. ARTICULO 84 FRACCION I INCISO b) DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967.- El artículo 84 fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación anterior al vigente (artículo 43 fracción II del Código en vigor), establece que las visitas domiciliarias sólo se practicarán por mandato escrito de autoridad fiscal competente en el cual se expresará el nombre de las personas que practicarán la diligencia, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas por la autoridad que expidió la orden. De lo anterior se desprende que única y exclusivamente podrán aumentar o reducir el número de personas para desahogar una diligencia de visita domiciliaria) la misma autoridad que expidió inicialmente la orden de visita". (11)

b.8) ENTREGA DE LA COPIA AL VISITADO.

La orden de visita domiciliaria no únicamente debe mostrarse al visitado, sino que es requisito indispensable que se le entregue una copia legible de la misma.

(10) Juicios de Nulidad 209/83 278/83 Sala Regional del Noroeste del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Dic. 83. pág. 485.

(11) Criterio Sostenido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa Informe de la SCJN 1986 3a. parte p. 158.

Lo anterior es así porque si el visitador se limita a mostrar al visitado la orden, se dejaría a éste último en completo estado de indefensión, ya que no podría constatar, por carecer de la copia respectiva, si la citada orden reúne los requisitos legales y, por lo tanto, para el caso de no ser así, igualmente se encontraría imposibilitada para impugnarla por las vías legales.

Esta omisión por parte de la autoridad, de no entregar copia al visitado, provoca que el particular desconozca si ésta fue debidamente fundada y motivada, por lo que para respetar lo ordenado por el artículo 16 constitucional es imprescindible que la autoridad proporcione copia legible de la orden que nos ha venido ocupando, a la persona a la que va dirigida, o a su representante.

c) LA VISITA DOMICILIARIA.

c.1) SE REALIZARA EN EL LUGAR SEÑALADO EN LA ORDEN.

Los auditores deben constreñirse a realizar la visita domiciliaria, únicamente en el lugar especificado en la orden. Suponiendo que una empresa o persona física tenga diversos establecimientos o sucursales y la orden únicamente señala el domicilio de la matriz, los visitadores no podrán efectuar la auditoría en ellos, aunque dependan directamente de aquella. Para poderlo hacer es necesario que se giren nuevas órdenes señalando los lugares en donde se localizan los diferentes establecimientos o sucursales.

Sobre lo anterior tenemos la siguiente tesis:

"VISITA DOMICILIARIA.- SI SE QUIERE PRACTICAR EN UN LUGAR DIVERSO AL MENCIONADO EN LA ORDEN DEBE EMITIRSE OTRA EN QUE SE HAGA LA MODIFICACION RESPECTIVA.- Cuando en una orden de visita domiciliaria se menciona el lugar donde ésta debe llevarse a cabo y los visitadores al efectuarla tienen conocimiento de otros domicilios del particular, diversos al señalado en la orden, para practicarse legalmente la visita en ellos, la autoridad está obligada a emitir otra orden donde se haga la especificación de los mismos, pues de no hacerlo incumple con las formalidades preceptuadas en forma categorica por los artículos 16 constitucional y 84 del Código Fiscal de la Federación, anterior artículo 43 del código vigente" (12)

(12) Recurso de Revisión 1721/82 Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Agosto 83. pág 47.

La regla anterior, de que la visita exclusivamente debe sujetarse al lugar señalado en la orden, tiene una excepción que veremos en el apartado siguiente.

c.2) LA VISITA DEBE ENTENDERSE CON EL VISITADO O PERSONA AUTORIZADA.

En principio toda visita domiciliaria debe entenderse con la persona a la que va dirigida la orden o su representante legal. Si éstas no se localizan en el lugar en el momento en que se presentan los auditores a notificar la orden de visita, se les dejará citatorio con la persona que se encuentre en él, con el objeto de que los esperen a hora determinada del día siguiente para que reciban la orden mencionada; si al presentarse los visitadores el día indicado, los contribuyentes visitados o sus representantes no se encontraran en el lugar pese al citatorio hecho, se procederá a dar inicio a la visita con quien se encuentre en él.

Para Mayola Sánchez Hernández, el artículo 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación en su parte "La visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado" debe entenderse en el sentido de que "sólo es factible llevar a cabo una diligencia con persona distinta al contribuyente o responsable, si éste, previo citatorio para que espere a los visitadores a la hora y fechas señalados, no se encuentran en el lugar indicado. Más aún, la revisión no podrá llevarse a cabo con un menor de edad, velador o cualquier otro individuo incapacitado legalmente para proporcionar la documentación, correspondencia y otros datos que se soliciten". (13)

En las actas parciales de auditoría se debe dejar constancia del porqué la visita se está entendiendo con persona distinta al visitado.

"ACTAS DE AUDITORIA. - SI LA VISITA NO SE ENTIENDE CON EL VISITADO O SU REPRESENTANTE DEBE HACERSE CONSTAR ESA SITUACION. - Del análisis relacionado con los artículos 10 constitucional y 84 fracciones II y V del Código Fiscal de la Federación, se concluye que la autoridad está obligada a cerciorarse si la persona con quien se entiende la diligencia es el visitado o su representante legal, en caso de no ser ninguno de ellos, deberá hacer constar en forma circunstanciada en el acta que se levante, el porqué la practicó con la persona que se encuentra en el lugar visitado, aún sin ser ninguna de las aludidas con anterioridad". (14)

(13) Op. cit. 402-403.

(14) Tesis Rec. de Rev. 848/82 Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Nov 83. pág. 302.

Los visitadores podrán hacer una relación de la contabilidad del contribuyente, al hacer el citatorio que fue objeto de estudio con anterioridad.

Asimismo cuando existe el peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la auditoría, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

Decíamos en párrafos arriba que la visita debería limitarse al lugar señalado en la orden. Sin embargo existe una excepción: Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la auditoría podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita. Lo anterior debe hacerse constar en forma circunstanciada en el acta parcial de visita que al efecto se levante.

c.3) IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.

El artículo 44 fracción III ordena que al iniciarse la visita domiciliaria los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia.

En torno a la identificación de los visitadores se ha levantado una gran polémica, ya que se sostiene por un lado que en el acta de visita se debe plasmar los pormenores del documento con el cual los auditores se identifican; y por el otro se sostiene que no es necesario que se asiente en el acta los datos de los documentos utilizados para tal efecto.

En relación a una y otra postura tenemos los siguientes argumentos.

"ACTAS DE VISITA.- IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES.- El artículo 84 fracción II del Código Fiscal de la Federación (artículo 44 fracción III del Código vigente) ordena que al iniciarse la visita se identifiquen los visitadores, requisito que se tendrá por satisfecho si se consigna tal circunstancia en las actas relativas, sin que sea necesario que se asienten en las mismas los datos de los documentos utilizados para tal efecto, pues dicho precepto no lo exige". (15)

"IDENTIFICACION DE LOS AUDITORES FISCALES EN LA PRACTICA DE VISITAS DOMICILIARIAS. SU NECESIDAD Y ALCANCES.- Tratándose

(15) Jurisprudencia de la SS del Tribunal Fiscal de la Federación. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Jurisprudencia 78-83. pág 114.

específicamente de autoridades que practican diligencias de auditoría fiscal, es incuestionable que la protección de la seguridad jurídica de los gobernados... tiene el propósito de dar a conocer al visitado, cuestiones relacionadas con la personalidad, representación y competencia atribucional o delegada de quienes intervengan en diligencias de naturaleza tal como de la que aquí se trata, y precisamente emanada, en parte, esa necesidad de identificación, de la obligación legal de proteger al visitado en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita pueden derivar una posibilidad de afectación a los intereses jurídicos de aquél; por lo que mediante la identificación del funcionario o autoridad que practique la diligencia, se conoce su calidad o características personales (personalidad, la certeza de que aquél representa a un órgano gubernativo que está legalmente facultado para ordenar o realizar representando al Estado, las funciones propias de autoridad que se le encomiendan por la ley (representación); y, finalmente, que a su vez tienen facultades (cuestión de competencia) bien propias o bien delegadas (en base, en el caso a una orden de visita) para practicar legalmente las diligencias propias, en mención. Por lo que así las cosas, no basta que en el acta que se levante al efecto, simplemente se diga que el personal actuante se identificó ante el visitado mediante la credencial relativa, máxime si se tiene en cuenta, así mismo, lo dispuesto por la fracción V del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, inicialmente señalado, en lo referente a la forma en que debe practicarse dichas diligencias, de los que se sigue que la identificación cuestionada por ser un hecho que las integra, debe hacerse constar en forma detallada". (16)

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación tomando en consideración lo anterior cambia correctamente su posición y señala mediante acuerdo del 2 de febrero de 1989 la derogación de la jurisprudencia no. 91 ya transcrita, cuyo texto quedó en los siguientes términos:

"ACTAS DE VISITA. IDENTIFICACION DE LOS VISITADORES. EL ARTICULO 84 FRACCION II DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION DE 1967, ordena que al iniciarse una visita se deben identificar los visitadores, y la fracción V del precepto en comento establece que los visitadores harán constar en el acta en forma circunstanciada los hechos u omisiones observados, de donde se concluye la obligación de los visitadores de asentar en el acta que se levante, los pormenores del documento con

el cual se identifiquen, toda vez que la circunstanciación del acta debe cumplirse desde el inicio de la diligencia".
(17)

c.4) LOS TESTIGOS.

La designación de testigos es una formalidad esencial, ya que tal exigencia proviene de la propia Constitución y no de una ley secundaria.

Los visitadores tienen la obligación de requerir al contribuyente, su representante o la persona con la que se entiende la diligencia, para que designe 2 testigos, apercibiéndolo de que si no lo hace procederán a designarlos los auditores. Este requerimiento y el apercibimiento se deben hacer constar de manera expresa en el acta.

La ley faculta a los auditores para designar a los testigos en los siguientes casos:

- Si no son designados éstos por la persona con quien se entiende la diligencia.
- Si las personas designadas no aceptan servir como tales.

Lo anterior asimismo se debe hacer constar expresamente en el acta de auditoría que al efecto se levante. La designación de los testigos por parte de los visitadores no provoca la invalidez de los resultados de la visita.

"ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS.- DESIGNACION DE TESTIGOS PARA LA INVALIDEZ DE LAS.- En las actas de visita domiciliaria, debe asentarse de manera expresa que se requirió al ocupante para designar a dos testigos y en su caso, que éste se negó a hacerlo, no siendo lícito pretender satisfacer este requisito a base de inferencias, toda vez que no se trata de meras formalidades sino de solemnidades elevadas a la categoría de garantía individual de seguridad jurídica conforme al texto del artículo 14 constitucional".
(18)

(17) Acuerdo de la SS del Tribunal Fiscal de la Federación del 2 de Febrero de 1989.

(18) Jurisprudencia No. 20 Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia 1978-1983. pág. 40.

Los testigos pueden ser sustituidos por:

- No comparecer en el lugar visitado.
- Por ausentarse de él antes de que se concluya la visita.
- Por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo.

En la anterior situación se procederá a nombrar testigo sustituto, con las mismas formalidades anteriormente anotadas, sin que la sustitución invalide los resultados de la visita. Ahora bien, en el acta parcial respectiva se debe hacer constar las razones del cambio y el requerimiento hecho al visitado para su propuesta, o en su caso indicar que a falta de ésta, son los visitantes quienes la realizan.

c.5) AUTORIDADES AUXILIARES Y SUSTITUTAS.

Una autoridad competente puede pedir a otra igualmente facultada, para que la sustituya en la visita domiciliaria que está realizando para que ésta finalmente la concluya. Esta sustitución se debe notificar al visitado. Igualmente puede solicitarse que practique otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que se esté practicando.

c.6) ACCESO AL LUGAR VISITADO Y LA DISPOSICION DE LA CONTABILIDAD

La persona con la que se entiende la diligencia tiene la obligación de permitir el acceso a los visitantes al lugar señalado en la orden de visita; así como a poner a disposición de estos últimos la contabilidad y toda clase de documentación que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales. Igualmente se debe permitir la verificación de bienes y mercancías.

c.7) LA CERTIFICACION DE DOCUMENTOS.

Los auditores podrán sacar copias de la contabilidad del contribuyente y proceder al cotejo con sus originales. Hecho lo anterior se hará la debida certificación de las copias por los visitantes y se anexarán a las actas finales o parciales que se levanten con motivo de las visitas. La certificación señalada hace que el documento se convierta en documento público.

c.8) EL SECUESTRO DE LA CONTABILIDAD.

Los visitadores están facultados para secuestrar la contabilidad del contribuyente, si éste cae en algunos de los siguientes supuestos establecidos por la ley:

- I.- Si la persona con la que se entienda la diligencia se niega a recibir la orden.
- II.- Existen sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no están sellados, cuando deban estarlo conforme a las leyes fiscales.
- III.- Existen dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV.- Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V.- Por no haberse presentado las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período a que se refiere la visita.
- VI.- Cuando haya discrepancia entre lo asentado en las declaraciones o demás documentos presentados por el contribuyente, con los datos anotados en la contabilidad; cuando los actos y actividades del visitado no aparezcan contabilizados dentro del plazo legal o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII.- Cuando haya alteración de sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores.
- VIII.- Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores. En este caso sólo podrá recogerse la contabilidad dentro de las 48 horas anteriores al inicio del acontecimiento.
- IX.- Cuando el visitado se oponga a que los auditores tengan acceso a los lugares donde se realiza la visita o no pongan a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de las cajas de valores.

En el caso de que las autoridades secuestren la contabilidad se deberá levantar el acta parcial correspondiente y la visita se terminará en el domicilio del visitado para continuarse en las oficinas de las autoridades fiscales en las que se levantará el acta final.

Los auditores, en el acta parcial de auditoría que levanten al secuestrar la contabilidad, deben motivar y fundamentar tal acto debidamente.

"VISITAS DE AUDITORIA. CUANDO SE SECUESTRA LA DOCUMENTACION DEL CAUSANTE DEBE INDICARSE EL MOTIVO EN EL ACTA.- El artículo 84, fracción IV del Código Fiscal vigente en 1979 (ahora 45) facultaba a los auditores para secuestrar la documentación del causante, con apoyo en la orden de visita fundada en este precepto; sin embargo expresamente establece las hipótesis en que podría recogerse la documentación, por lo que es una obligación de los visitadores, expresar la causa y justificación del secuestro en las actas de visita, pues de omitir esta circunstancia se viola el artículo 16 constitucional. (19)

C.9) CONCLUSION ANTICIPADA DE LA VISITA DOMICILIARIA.

La visita domiciliaria podrá concluirse anticipadamente cuando el visitado haya manifestado su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado siempre y cuando dicha solicitud se haga dentro del término y cumpliendo los requisitos exigidos por la ley; así como en el caso del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación que estudiaremos con posterioridad.

5. LAS ACTAS DE AUDITORIA PARCIALES, FINALES Y COMPLEMENTARIAS.

a) EL ACTA COMO PRUEBA DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLA.

En toda visita domiciliaria los visitadores tienen la obligación, para cumplir con una exigencia del 16 constitucional, de levantar un acta circunstanciada, conteniendo los hechos y/o omisiones descubiertos durante el desarrollo de la visita.

La circunstanciación equivale a hacer constar con toda claridad y precisión los hechos y omisiones observados durante la revisión.

"ACTAS DE INSPECCION.- PARA SU VALIDEZ REQUIEREN ESTAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADAS.- Conforme con lo que establece la última parte del primer párrafo del artículo 16 constitucional, para su validez las actas de inspección deben

(19) Recurso de Revisión 701/80. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Marzo 84. págs 786-787.

cumplir con el requisito de circunstanciación, que se traduce en hacer constar con toda claridad los hechos u omisiones observados durante la revisión, ya que este es el fin principal de dichas actas, en virtud de que con base en ellas la autoridad emitirá en su caso la resolución que corresponda" (20)

La importancia de las actas de visita consiste en que los hechos u omisiones contenidos en ellas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas. Sin embargo, como veremos posteriormente, las actas aunque se constituyan como prueba admiten prueba en contrario que las desvirtúan.

Lo asentado en las actas de visita será para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del contribuyente en el ejercicio o período revisado, aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa. Es decir, que si por ejemplo un hecho se hace consistir en haber declarado ingresos menores a los realmente obtenidos, éstos serán la base para que posteriormente se fije por la autoridad competente el Impuesto Sobre la Renta a pagar, que fue omitido por el sujeto pasivo, aunque este efecto no se haya pronunciado expresamente en el acta.

Las actas de visita deberán ser levantadas en días y horas hábiles. Cuando así no sea, se deberá demostrar mediante el respectivo acuerdo constando en la propia acta este hecho, firmándola de conformidad el contribuyente.

Por otro lado, una herramienta para el estudio de la contabilidad es la elaboración, por parte de los Contadores Públicos, de papeles de trabajo, cuyo contenido sería inoperante, costoso e incómodo plasmarlo en las actas de visita. Por ello se anexan a ellas. Las actas comúnmente contendrán los resultados finales de dichos papeles de trabajo y remitirán a ellos para demostrar como se obtuvieron aquéllos.

Los papeles de trabajo anexos a las actas de visita sólo tendrán validez si se entregan copias de estos al visitado y si se encuentran firmados por los visitantes, quienes los elaboraron. Lo anterior, a nuestro parecer, se debe hacer constar en la acta respectiva.

b) LAS ACTAS DE AUDITORIA NO SON RESOLUCIONES FISCALES.

El artículo 46 fracción I parte última señala:

''...Las opiniones de los visitantes sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituye resolución fiscal''

Podríamos decir que las visitas domiciliarias son actos administrativos instrumentales que preparan una resolución consistente en la mayoría de los casos en la formulación de una liquidación de contribuciones omitidas por parte del contribuyente.

"ACTAS DE VISITAS DOMICILIARIAS. NO CONSTITUYEN RESOLUCIONES FISCALES. - Las actas de visitas domiciliarias pueden acreditar en principio, los hechos u omisiones que encuentren los inspectores, pero no constituyen resoluciones, porque éstas serán emitidas posteriormente, con base en los hechos u omisiones consignados en las actas relativas, y con fundamento en los preceptos legales aplicables, por las autoridades encargadas de analizar el contenido de las mismas y de dictar en consecuencia, las resoluciones pertinentes." (21)

A opinión de Mayola Sánchez Hernández ''no es imperativo fundar y motivar legalmente las actas de auditoría, puesto que no constituyen resoluciones fiscales; pero ello no los releva de la exigencia de que estén plenamente circunstanciadas.'' (22)

La opinión de este autor es relativa, ya que si bien las actas de visitas domiciliarias no constituyen por ley resoluciones fiscales, esto no quita que muchos de los actos de los visitantes se fundamenten en las mismas, como por ejemplo el secuestro de la contabilidad, el aseguramiento de ésta, los requerimientos de los respectivos documentos etc.

c) ASEGURAMIENTO DE LA CONTABILIDAD Y DEPOSITO DE ESTA.

A fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes no registrados en aquella los visitantes, podrán: Sellar o colocar marcas en estas o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren.

(21) Criterio Sostenido por el 3er. Tribunal Colegiado en Materia Administrativa. Informe de la SCJN 1975 3era. parte. pág. 131.

(22) Op. cit. p 474.

Asimismo podrán dejarlos en depósito a guarda del visitado levantando previamente el inventario que corresponda.

d) ACTAS PARCIALES Y COMPLEMENTARIAS.

Pueden ser levantadas actas parciales y complementarias por las autoridades fiscales, cumpliendo las formalidades que anteriormente han sido objeto de estudio. En ellas se harán constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita o después de concluida.

e) ACTAS LEVANTADAS EN LAS OFICINAS DE LAS AUTORIDADES.

Las actas donde consten las visitas domiciliarias pueden levantarse en las oficinas de las autoridades administrativas, cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación. Lo anterior se debe notificar previamente al auditado, para que la diligencia sea conforme a derecho.

f) EL ACTA FINAL.

El levantamiento del acta final se debe entender con el visitado o su representante. Si el día en que ésta se levante no se encuentran las personas mencionadas, los auditores procederán a dejar citatorio con el objeto de que esté presente a una hora determinada del siguiente día. Si pese al citatorio, el sujeto pasivo o su representante no se presenta a la diligencia, el acta final se levantará ante quien se encuentre en el lugar visitado. En el acta final se debe hacer constar tanto el citatorio hecho, como la razón del porqué el acta se está entendiendo con persona distinta al visitado o su representante.

El acta final de auditoría debe ser firmada por: El visitado o la persona con la que se entendió la diligencia, los testigos y cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita:

"ACTAS DE VISITA.- PUEDE FIRMARLAS CUALQUIERA DE LOS VISITADORES QUE HAYAN TERMINADO LA VISITA (ARTICULO 84 FRACCION VI VIGENTE A PARTIR DEL 10. DE ENERO DE 1978 AL 31 DE DICIEMBRE DE 1981).- El acta final de visita debe firmarla cualquiera de los visitadores que hayan terminado la visita, lo que será suficiente para su validez. De lo anterior se

infiere que si habiéndose designado en la orden correspondiente a varios visitadores para efectuar la visita y todos o parte de ellos realizaron las diligencias respectivas hasta su conclusión, basta la firma de cualquiera de ellos en el acta que al efecto de levante para que sea válida en los términos de la fracción VI del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1o. de enero de 1978 al 31 de diciembre de 1981". (23)

Del acta final se debe dejar una copia al visitado. Lo anterior se hace necesario para que éste esté en condiciones de manifestar su inconformidad con respecto al contenido de la misma, como veremos con posterioridad.

Cuando existe discrepancia entre el original y la copia dejada al visitado, debe prevalecer esta última.

"ACTAS DE VISITA. DISCREPANCIA ENTRE EL ORIGINAL Y LA COPIA DEL VISITADO.- Cuando existe discrepancia entre la copia de un acta de visita practicada por la autoridad administrativa que se deja en poder del visitado, y el original de la misma acta, prevalece la copia, porque se presume que el original pudo ser alterado por la autoridad añadiendo a ésta los requisitos legales que no aparecen cumplidos en la copia que se entregará al particular al terminar la diligencia". (24)

En la práctica y para evitar lo anterior cada hoja tanto de actas parciales, como de las finales y complementarias son firmadas por las personas que hemos señalado.

Puede ocurrir que el visitado, su representante o la persona con la que se entiende la diligencia o bien los testigos, no comparezcan a firmar el acta, se niegan a firmarla o a aceptar copia de la misma las tres personas primeramente mencionadas. En estos casos se hará constar en el acta que al efecto se levante. Pese a lo anteriormente señalado el acta no perderá su validez, ni su valor probatorio.

(23) Jurisprudencia 202. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Diciembre 84. pág. 451.

(24) Recurso do Revisión 155/78. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Agosto 79. pág. 214.

6. OPORTUNIDAD DE LA CORRECCION FISCAL POR EL CONTRIBUYENTE.

Si los autores descubren que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva (55 del Código Fiscal de la Federación) podrán proceder a notificarle este hecho al contribuyente, con el fin de que éste corrija su situación fiscal mediante la correspondiente forma. De ésta deberá proporcionar una copia a los visitadores.

Ante esta actitud la ley otorga 2 alternativas: Concluir la visita levantando acta final donde conste que el contribuyente corrigió su situación fiscal; o bien pueden continuar la visita asentando en el acta final todas las irregularidades encontradas y en las cuales se corrigió el visitado.

Concluida la visita para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean por el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

7. SOLICITUD DE INFORMES.

Las autoridades fiscales están facultadas para solicitar, fuera de una visita domiciliaria, de los contribuyentes, datos, documentos y su contabilidad.

En este caso la solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien se dirige aquélla, incluso en su casa habitación si se trata de persona física; igualmente se indicará el plazo, establecido en el artículo 53 del Código Fiscal de la Federación, y el lugar en el cual se debe proporcionar los informes y documentos, lo que deberá hacer directamente la persona a la que va dirigida la solicitud o su representante.

8. LAS COMPULSAS.

Las compulsas es una facultad de comprobación con la que cuenta la autoridad, consistente en solicitar de terceros que tengan relación de negocios con un contribuyente al que se le esté efectuando visita domiciliaria, datos e informes con el objeto de conocer la situación fiscal de éste último.

Si de la información proporcionada por dichos terceros las autoridades fiscales conocen hechos u omisiones que entrañen

incumplimiento a las obligaciones fiscales del visitado se darán a conocer a éste mediante la acta final de auditoría.

Cabe señalar que los datos, documentos e informes que los terceros proporcionen deben ser notificados personalmente al auditado. Igualmente debe resaltarse que dichas compulsas, constatadas en las actas finales, pueden ser la base para dictar la resolución de determinación de contribuciones omitidas.

B. LA INCONFORMIDAD.

1. CONCEPTO.

La inconformidad es el escrito que presentan ante las autoridades fiscales competentes, los contribuyentes auditados, con el objeto de manifestar su desacuerdo con respecto al contenido del acta final de auditoría consistente en los hechos y omisiones descubiertos durante el desarrollo de la visita, referentes al cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2. TERMINO PARA INTERPONER LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.

El término para promover la inconformidad es dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta final.

Tratándose de las actas complementarias el plazo correrá a partir del día siguiente al inmediato posterior a aquél en que se cerraron.

3. LAS PRUEBAS CONDUCENTES EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.

El ofrecimiento de pruebas debe hacerse en el escrito de la inconformidad y deberán anexarse a éste.

Las únicas pruebas que se admiten en esta instancia son las documentales pertinentes. Las mismas tienen que ser vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuar, y no deben corresponder a aquellas solicitadas durante el desarrollo de la visita.

En este último caso pueden ocurrir cuatro cosas:

- a) El contribuyente proporcionó las pruebas solicitadas: Por lo tanto éstas constan en el acta final y/o en papeles de trabajo o bien fueron anexadas a la misma como originales o como copias certificadas. De ahí que resultaría repetitivo que se ofrecieran nuevamente en la instancia de inconformidad.
- b) El contribuyente no proporcionó las pruebas solicitadas: En este caso, si la solicitud fue hecha como señala la ley y respetando los plazos que ésta confiere al contribuyente para la presentación de las mismas, entonces no es válido que el sujeto pasivo las quiera hacer valer en la instancia de inconformidad, ya que en su oportunidad no las proporcionó. Por lo tanto la ley castiga al contribuyente que no atendió injustificadamente un requerimiento legalmente hecho, con la pérdida del derecho de ofrecer y presentar esa prueba.
- c) El requerimiento no fue legalmente hecho, ni respetando los plazos establecidos por la ley. En este caso previa demostración de lo anterior, se podrán ofrecer y presentar, a nuestro parecer, las pruebas (incorrectamente solicitadas en la visita domiciliaria) en el momento de promover la instancia de inconformidad.
- d) El requerimiento correctamente hecho no fue atendido por causa legalmente justificada. Si lo anterior se hizo del conocimiento de los visitadores y éstos no analizaron la justificación hecha o la apreciaron erróneamente, entonces el visitado puede ofrecer y presentar las pruebas en la instancia de inconformidad, siempre y cuando demuestre tal conocimiento por parte de los auditores.

En materia fiscal la prueba que puede considerarse como la más usual y adecuada es la pericial contable, sin embargo de manera errónea en esta instancia no se puede hacer valer.

"INCONFORMIDAD CONTRA LAS ACTAS DE VISITA.- LA PRUEBA PERICIAL Y TESTIMONIAL NO SON ADMISIBLES CONFORME AL ARTICULO 84 FRACCIÓN VIII, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, REFORMADO POR LA LEY QUE SE PUBLICO EL 30 DE DICIEMBRE DE 1977.- De acuerdo con este precepto legal, los particulares que ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hacían valer la instancia administrativa de la inconformidad en contra de los hechos consignados en las actas de auditoría, sólo podían ofrecer como pruebas las documentales que deberían acompañar a su escrito y no las de otro tipo, como serían la pericial y la testimonial, ya que el numeral 84.

fracción VIII, expresamente así lo disponía." (25)

4. JUSTIFICACION DE LA EXISTENCIA DE LA INCONFORMIDAD.

La instancia de inconformidad se hace necesaria en virtud de que las actas de visita no obstante ser documentos públicos a los que el artículo 202 del Código Fiscal de Procedimientos Civiles les atribuye el valor de prueba plena, no constituye una presunción juris et de jure, por lo que admite prueba en contrario y su contenido puede ser desvirtuado por la prueba pericial (SIC no se admite esa prueba, subrayado nuestro). Ha afirmado que esos documentos acreditan los hechos que en ellos hagan constar los inspectores, cuando explican satisfactoriamente como los percibieron o conocieron, mientras que las partes afectadas no desvirtúen su contenido con prueba adecuada en contrario.

En consecuencia con lo sostenido por los tribunales judiciales, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que los requisitos que señala el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles para calificar de público un documento, determinan sólo la validez formal del mismo, pero no impiden que su contenido sea desvirtuado por otro tipo de probanzas, por tanto, si se aportan pruebas que contraríen lo dicho en el acta de inspección, ésta última carecerá de eficacia." (26)

5. FINES DE LA INCONFORMIDAD.

Para Raúl Rodríguez Lobato la inconformidad "obedece al imperativo de que las autoridades fiscales se alleguen todas las pruebas y elementos de juicio necesario para emitir su resolución sobre el cumplimiento o incumplimiento que haya dado el contribuyente a las disposiciones fiscales, y en su caso, para la determinación de un crédito fiscal. Igualmente consideramos que a través del sistema de inconformidad se da la oportunidad al sujeto pasivo visitado de contravenir las opiniones de los visitadores para el efecto de que la autoridad de la confrontación de la opinión del visitador y la inconformidad y pruebas aportadas por el contribuyente, tengan mejores o al menos

(25) Jurisprudencia No. 247. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Abril '86. p 823.

(26) De la Gracia Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa S. A. ed. 15a. México 1985. p 730.

mayores elementos de juicio, necesarios para la emisión de una resolución. De lo anterior se deduce que la justificación de esta inconformidad consiste en el respeto al derecho fundamental de audiencia que tiene todo individuo". (27)

6. EFECTOS LEGALES PROVOCADOS POR LA PRESENTACION DE LA INCONFORMIDAD.

Si la inconformidad es presentada adecuada y oportunamente produce los siguientes efectos legales:

- a).- Queda establecida jurídicamente la inconformidad del sujeto pasivo visitado en contra de los hechos consignados en el acta final de visita.
- b).- Se establece la obligación de la autoridad de analizar las pruebas ofrecidas y rendidas por el inconforme; esto no obstante que dicha inconformidad no constituye un recurso, ya que sería absurdo que se estableciera la carga para el causante de ofrecer y rendir las pruebas y una sanción (que posteriormente analizaremos) en caso de no hacerlo, si no existiera la correlativa obligación del estudio y análisis de las probanzas. " (28)
- c).- La resolución que dicte la autoridad deberá hacer el estudio y análisis del escrito de inconformidad del contribuyente y las pruebas ofrecidas y rendidas por éste.

INCONFORMIDAD CONTRA LAS ACTAS DE VISITA. - LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS EN ELLA DEBEN ANALIZARSE POR LA AUTORIDAD, COMUNICANDO AL CAUSANTE EL RESULTADO DEL ANALISIS, SI EMITE UNA LIQUIDACION DE IMPUESTOS. - Las autoridades fiscales, al emitir una liquidación de impuestos con base en el resultado de una visita domiciliaria, están obligadas no sólo a analizar los argumentos expuestos por el sujeto pasivo visitado al interponer la instancia de inconformidad a que se refiere el artículo 84, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación (1967), en contra de los hechos asentados en el acta respectiva, sino a

(27) Rodríguez Lobato Raúl, Op. cit. p. 193.

(28) Idem 194-195.

comunicar, además, al afectado el resultado de dicho análisis, si se emite una liquidación. " (29)

7. CONSECUENCIAS JURIDICAS POR LA NO INTERPOSICION DE LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.

Si el contribuyente

- No interpone el escrito de inconformidad.
- Lo hace extemporáneamente.
- No ofrece pruebas.
- O las ofrecidas no desvirtúan los hechos asentados en el acta final.

Se tendrán por consentidos lo hechos u omisiones contenidos en dicha acta final.

Sin embargo si como resultado de que el contribuyente no haya interpuesto la inconformidad o no haya presentado las pruebas pertinentes, se le tiene como conforme con los hechos y omisiones contenidos en el acta final de auditoría, esto no le impide ejercer sus derechos de impugnar la legalidad de dicha acta.

"ACTAS DE VISITA.- La conformidad con lo asentado en ellas no impide impugnar su legalidad. - De acuerdo con lo establecido en la fracción VIII del artículo 84 del Código Fiscal de la Federación, el no haber agotado la inconformidad en contra de los hechos asentados en un acta de auditoría, o el no haber aportado pruebas cuando se haya hecho valer sólo de como resultado que se tenga al visitado por conforme con los hechos asentados, pero no le impide impugnar los vicios de legalidad de dicha acta, cuando sirva como fundamentación de la resolución liquidatoria, promoviendo para ello, en contra de ésta, los medios de defensa legalmente procedente. " (30)

(29) Jurisprudencia 208. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Marzo/85, pág 701.

(30) Jurisprudencia 84. Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Enero-Mayo/81, pág 70.

8. NATURALEZA JURIDICA DE LA INCONFORMIDAD.

A opinión de los diferentes autores la instancia de inconformidad no constituye recurso administrativo por no estar enderezada en contra de una resolución, sino únicamente en contra de las opiniones de los auditores que llevan a efecto la visita domiciliaria.

9. CRITICA A LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD.

Mayola Sánchez Hernández hace las siguientes críticas a la instancia que nos ha ocupado en los anteriores incisos. Sostiene: (31)

- Si se prevé legalmente para respetar la garantía de audiencia, no se cumple con la finalidad puesto que dicha garantía se observa después de formuladas las liquidaciones de créditos fiscales.
- Al crearse una instancia administrativa, que no tiene la calidad de un recurso pues no reúne los requisitos para tal efecto y darle el carácter de obligatoria, es tanto como conferirle a las actas de visita la calidad de resoluciones fiscales, lo que pugna con la disposición legal que expresamente consagra lo contrario.
- Este tipo de inconformidades, por no admitir toda clase de pruebas, particularmente la pericial, es ineficaz para modificar y dejar sin efectos los hechos, opiniones y datos plasmados en las actas.
- Representa un obstáculo al principio de que la administración de la justicia tributaria debe ser expedita.
- En la práctica y bajo el pretexto de la necesidad que tiene el erario de ingresos públicos, normalmente se desatienden los argumentos y probanzas que se exponen en la inconformidad, pues invariablemente el premio que obtiene el interesado por el ejercicio de esta instancia es la emisión apresurada del liquidaciones de créditos fiscales.

Nos permitimos adherirnos completamente a lo expuesto por el autor en sus puntos segundo y tercero por considerar como correctos dichos planteamientos, discrepando sólo en algunos aspectos de los demás.

10. AUTORIDADES COMPETENTES PARA REALIZAR VISITAS DOMICILIARIAS Y PARA RESOLVER LAS INCONFORMIDADES.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. F.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 65 Fracciones VIII, X, XIV	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	Subsecretaría de Ingresos.	- Ordenar y practicar visitas domiciliarias y los demás actos permitidos por la ley para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes - Requerir a los contribuyentes para que exhiban la contabilidad y demás documentación, así como de los servidores públicos y fedatarios, informes o datos todo con el fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. - Recibir las inconformidades y las pruebas que se ofrezcan en relación a lo asentado en el acta final estudiarlas y tomarlas en cuenta al hacer las liquidaciones.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 67 Fracción V	Dirección de Revisión de Declaraciones.	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	- Requerir a los contribuyentes para que exhiban la contabilidad y demás documentación, así como de los servidores públicos y fedatarios, informes o datos, todo con el fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
Artículo 68 Fracción VI	Dirección de Revisión de Dictámenes.	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	- Requerir a los contribuyentes para que exhiban la contabilidad y demás documentación, así como de los servidores públicos y fedatarios, informes o datos, todo con el fin de comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
Artículo 69 Fracciones V y VI	Dirección de Auditoría Fiscal.	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	- Ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. - Requerir que exhiban la contabilidad y demás documentos.

Preceptos Legales (R. I. S. H. C. P.)	Autoridades Competentes	Subordinadas a	Facultades
Artículo 70 Fracciones V y VI	Dirección de Liquidación.	Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal.	<ul style="list-style-type: none"> - Requerir la documentación que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante ella - Recibir a los contribuyentes las inconformidades y las pruebas que se ofrezcan en relación con lo asentado en las actas finales de auditoría.
Artículo 129 Fracciones XX, XXII y XXVI	Administraciones Fiscales Federales.	Coordinador Fiscal Federal	<ul style="list-style-type: none"> - Ordenar y practicar visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. - Requerir a los contribuyentes para que exhiban la contabilidad y además documentación, así como de los servidores públicos y fedatarios, informes o datos, todo con el fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales. - Recibir las inconformidades y las pruebas que se ofrezcan en relación a lo asentado en el acta final, estudiarlas y tomarlas en cuenta al hacer las liquidaciones.

REFORMAS PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA
FEDERACION DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1989.

Los artículos referentes a la visita domiciliaria, a las actas finales de auditoría y los que reglan a la ya desaparecida inconformidad, sufrieron trascendentales modificaciones, adiciones y derogaciones que en forma breve pasaremos a analizar enseguida.

ARTICULO 42.

Las facultades de comprobación señaladas en las fracciones de este artículo son otorgadas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público igualmente PARA PROPORCIONAR INFORMACION A OTRAS AUTORIDADES FISCALES.

ARTICULO 43.

La fracción I del artículo 43 que señala que en la orden de visita se deberá indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita es adicionada por la última parte que establece "EL AUMENTO DE LUGARES A VISITAR DEBERA NOTIFICARSE AL VISITADO".

ARTICULO 45.

Se adiciona la última parte que obliga a los visitados, sus representantes o la persona con la que se entiende la diligencia a permitir la verificación de LOS DOCUMENTOS, DISCOS, CINTAS O CUALQUIER OTRO MEDIO PROCESABLE DE ALMACENAMIENTO DE DATOS QUE TENGA EL CONTRIBUYENTE EN LOS LUGARES VISITADOS.

Después de la fracción IX del artículo se adiciona el siguiente párrafo: EN LOS SUPUESTOS A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES ANTERIORES, SE ENTENDERÁ QUE LA CONTABILIDAD INCLUYE, ENTRE OTROS, LOS PAPELES, DISCOS Y CINTAS, ASÍ COMO CUALQUIER OTRO MEDIO PROCESABLE DE ALMACENAMIENTO DE DATOS.

La reforma obedece, como es fácil notar, a los avances técnicos que se han reportado en la actualidad, que permiten llevar la contabilidad no sólo en libros sino incluso mediante computadoras.

ARTICULO 46.

Las reformas a este artículo son de las más trascendentales.

La fracción I tuvo las siguientes modificaciones.

- a).- Anterior a la reforma la fracción señalaba que no era necesario plasmarse en forma expresa en el acta de auditoría los efectos que, respecto de las contribuciones a cargo del visitado, pudieran ocasionar los hechos u omisiones plasmados en la propia acta de auditoría.

Con una posición diametralmente diferente la reforma establece que: ASIMISMO SE DETERMINARAN LAS CONSECUENCIAS LEGALES DE TALES HECHOS U OMISIONES. LAS QUE SE PODRAN HACER CONSTAR EN LA MISMA ACTA O EN DOCUMENTO POR SEPARADO.

- b).- Se deroga la última parte de ésta fracción que establecía que "Las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado no constituye resolución fiscal.

La fracción IV tuvo las siguientes adiciones.

- c).- En la última parte del primer párrafo de esta fracción, la cual se refiere a las actas parciales y complementarias, se establece que: FORMULADA LA LIQUIDACION, NO SE PODRAN LEVANTAR ACTAS COMPLEMENTARIAS SIN QUE EXISTA UNA NUEVA ORDEN DE VISITA.
- d).- Se adiciona el 2o. párrafo a la fracción IV que ordena:

CUANDO EN EL DESARROLLO DE UNA VISITA LAS AUTORIDADES FISCALES CONOZCAN HECHOS U OMISIONES QUE PUEDAN ENTRANAR INCUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES FISCALES, LOS CONSIGNARAN EN FORMA CIRCUNSTANCIADA EN ACTAS PARCIALES. TAMBIEN SE CONSIGNARAN EN DICHAS ACTAS LOS HECHOS U OMISIONES QUE SE CONOZCAN DE TERCEROS. EN LA ULTIMA ACTA PARCIAL QUE AL EFECTO SE LEVANTEN SE HARA MENCION EXPRESA DE TAL CIRCUNSTANCIA Y ENTRE ESTA Y EL ACTA FINAL, DEBERAN TRANSCURRIR CUANDO MENOS 15 DIAS, DURANTE LOS CUALES EL CONTRIBUYENTE PODRA PRESENTAR LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE DESVIRTUEN LOS HECHOS U OMISIONES.

- e).- Se adiciona igualmente el 3er. párrafo a la fracción IV que preceptúa: SE TENDRAN POR CONSENTIDOS LOS HECHOS CONSIGNADOS EN LAS ACTAS A QUE SE REFIERE EL PARRAFO ANTERIOR, SI ANTES DEL CIERRE DEL ACTA FINAL EL

CONTRIBUYENTE NO PRESENTA LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS O NO SEÑALA EL LUGAR DONDE SE ENCUENTRAN

f).- Por otro lado se adiciona la fracción VII que señala:

VIII LAS ACTAS PARCIALES SE ENTENDERAN QUE FORMA PARTE INTEGRANTE DEL ACTA FINAL DE LA VISITA AUNQUE NO SE SEÑALE ASI EXPRESAMENTE.

ARTICULO 48.

A este articulo se le adiciona la fracción IV, misma que establece.

IV.- LA RESOLUCION QUE DETERMINE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS SE NOTIFICARA EN EL LUGAR SEÑALADO EN LA FRACCION I DE ESTE ARTICULO, es decir en el manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren.

ARTICULO 51.

Este artículo igualmente tuvo significantes modificaciones.

a).- Se deroga el segundo párrafo que señalaba que "Los datos, documentos e informes que los 3os. proporcionen, deberán darse a conocer al contribuyente mediante notificación que se efectuará en los términos del artículo 134 de éste Código.

El tercer párrafo tuvo las siguientes reformas.

b).- Anteriormente el párrafo se limitaba a los contribuyentes o responsables solidarios a los que se les estuviera practicando una visita domiciliaria. Variando la redacción la reforma amplía el concepto, ya que se refiere a los contribuyentes o responsables solidarios SUJETOS A LAS FACULTADES DE COMPROBACION A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 48 del propio Código Fiscal de la Federación.

c).- Anteriormente cuando las autoridades fiscales conocían de terceros hechos u omisiones que entrañaban incumplimiento de las obligaciones fiscales de un

contribuyente, tenían que dar a conocer a éste el resultado de aquella actuación en el acta final de auditoría; con las reformas el resultado de dicha actuación se le DARA A CONOCER AL DICTAR LA RESOLUCION A QUE SE REFIERE EL PRIMER PARRAFO del propio artículo 51, es decir al emitir la liquidación de las contribuciones omitidas (excepto a aquellas a los que se les realiza visita domiciliaria ya que en estos casos se les darán a conocer los resultados mediante las correspondientes actas de auditoría).

- d).- Se deroga la última parte del tercer párrafo que establecía que "En este caso se tendrán por aceptados los hechos u omisiones contra los cuales el contribuyente o responsable solidario no ofrezca pruebas para desvirtuarlos en los términos del artículo 54".

ARTICULO 54.

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación a nuestra opinión no se reforma, como lo sostiene el Diario Oficial, sino que se deroga su anterior contenido y se establece en él una situación jurídica diferente. Mediante la reforma dicho artículo quedó de la siguiente manera:

ARTICULO 54.- PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES OMITIDAS. LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO TENDRA POR CIERTOS LOS HECHOS U OMISIONES CONOCIDOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES EXTRANJERAS SALVO PRUEBA EN CONTRARIO.

Afirmamos que no es una reforma y si una derogación porque anteriormente el artículo establecía la instancia de inconformidad y ahora se establece una situación diferente, como es la de tener por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras. De ahí que no se modifique la instancia de inconformidad, sino que suprimiendo ésta se de un contenido diferente al artículo.

BREVES COMENTARIOS DE LAS REFORMAS A LOS ARTICULOS 46 Y AL 54.

- 1o.- Es de observarse la desaparición de la instancia de inconformidad que se promovía en contra del contenido de las actas finales de auditoría.

2o.- De ahí que las reformas y adiciones registradas a los artículos 46, 48 y 51 obedezcan precisamente a la nueva situación que se crea con la desaparición de dicha instancia.

3o.- Actualmente la ley no establece ningún mecanismo para impugnar el contenido de las actas finales de auditoría. Sin embargo el contribuyente puede desvirtuar su contenido e impugnar la legalidad de la misma combatiendo, mediante el recurso de revocación, la resolución en la que se determinan los impuestos omitidos, en virtud de que ésta última se basará en los hechos u omisiones consignados en el acta final de auditoría.

Sin embargo debe estarse en el entendido de que lo que se impugna mediante el recurso de revocación es la liquidación es si misma considerada por estar basada en una acta final ilegal. De ahí que no podamos sacar la conclusión que lo que se combate con la interposición del recurso administrativo es el contenido del acta final de visita domiciliaria, ya que eso sería erróneo por lo anteriormente analizado.

4o.- Por otro lado, los hechos u omisiones manifestados por los auditores en las actas parciales de visita, pueden ser desvirtuados por el contribuyente, mediante la presentación de los correspondientes libros, registros y documentos, hasta antes del cierre del acta final de auditoría, la cual no podrá levantarse si no han transcurrido mínimamente 15 días del levantamiento de la última acta parcial.

5o.- Si el contribuyente no desvirtúa, en la forma y plazo anteriormente descrito, los hechos u omisiones consignados en las actas parciales, la ley establece que se tendrán por consentidos aquéllos.

NOTA: La última parte del capítulo III se dedicó al análisis de la instancia de inconformidad. De cualquier manera la incluimos, pese a su desaparición, porque, como dijimos en la introducción, al momento de publicarse las reformas la tesis se encontraba terminada; y por otro lado como estudio consideramos que vale. Igualmente lo analizado en lo que respecta a las órdenes de visita, a las auditorías y a las actas de visita sigue teniendo, en lo fundamental, vigencia, por está razón apreciamos que el capítulo no fuera omitido.

CAPITULO IV

RECURSOS ADMINISTRATIVOS ESTABLECIDOS POR EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

A. ASPECTO DOCTRINARIO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.- CONCEPTO DE RECURSO ADMINISTRATIVO.

... el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la Administración Pública, los actos, procedimientos o resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios gobernados, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida. (1)

Siendo que las autoridades sólo pueden hacer aquello que la ley les permite, ésta establece mecanismos para que los particulares combatan ante dichas autoridades, los actos administrativos que trascienden la esfera jurídica de aquéllos y que son dictadas por ellas sin observar lo establecido en la propia ley, o bien dejando de aplicar la correspondiente.

2.- POLEMICA ACERCA DE SI LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS PERTENECEN A LA FASE OFICIOSA O A LA CONTENCIOSA.

Para muchos autores los recursos administrativos se deben colocar dentro de la fase oficiosa y no dentro de la contenciosa de la justicia administrativa, ya que en ellos no se presenta propiamente una litis o intereses contrapuestos entre la administración y el administrado, sino por el contrario los inspira un auténtico espíritu de colaboración, ya que los particulares al promover algún recurso le señala a la autoridad los vicios de que adolece el acto administrativo por ella dictado y le da la oportunidad de revisarlo con la finalidad, de que el mismo sea saneado de dichos vicios.

En la promoción de los recursos administrativos lejos de chocar los intereses, coinciden, ya que tanto la autoridad como el gobernado desean que los actos administrativos sean dictados conforme a derecho. De esa forma la primera tendrá la seguridad de que sus actos perdurarán indefinidamente en el tiempo y el segundo no sufrirá agravio alguno en sus derechos, lográndose así el objetivo perseguido por el principio de legalidad.

Existe otra tendencia que afirma que el recurso administrativo pertenece a la fase contenciosa, donde por ende si existen intereses contrapuestos, ya que la autoridad buscará en todo momento defender la existencia del acto administrativo y el particular de dejarlo sin efectos.

(1) Mayola Sánchez Hernández. Derecho Tributario. Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor. 2da. ed. México 1988. pág 306.

La litis será resuelta bajo una relación de tipo lineal ya que por una parte está la Administración Pública quien será juez y parte en la misma controversia, y por otra tenemos al particular.

Nos inclinamos por la primera opinión ya que efectivamente lo que la ley busca al establecer los recursos administrativos es que la autoridad revise si sus actos son emitidos respetando el principio de legalidad, y si reconoce que no es así, esté en posibilidad de revocarlos, modificarlos o dictarlos nuevamente, cuestión que no se presenta en un verdadero litigio ya que en él es un tercero, con facultades jurisdiccionales quien establecerá si el acto es válido o no y en este último caso ordenará, es decir, obligará, a la autoridad a dejar sin efecto el acto en cuestión y/o a dictar uno nuevo.

3.- PRINCIPIOS DE LA FASE OFICIOSA.

a) Principio de legalidad objetiva.

Establece que más que la protección y satisfacción de las pretensiones, del administrado debe tenerse como finalidad el salvaguardar el principio de legalidad, el cual busca garantizar el interés público sobre el individual del promovente de algún recurso.

b) Principio de oficialidad.

El procedimiento de impugnación puede ser iniciado por el administrado pero la secuela del mismo y su dinámica no dependerá de la promoción o actividad del mismo, más que satisfacer un interés individual está de por medio un interés colectivo.

c) Principio de la instrucción.

La obtención y aporte de los medios probatorios no recae exclusivamente sobre el administrado debiendo ser también de oficio.

d) Principio de verdad material.

Exige que el órgano de la Administración Pública al momento de resolver no se circunscriba a los hechos invocados por el recurrente, sino que debe pugnar por llegar a los que constituyan la verdad material sin importar si estos hayan sido o no invocados por el particular, pudiendo traer la autoridad hechos distintos y allegarse diversas pruebas de las ofrecidas.

e) Principio de informalidad.

Este principio implica que no se exige al administrado en la interposición de los recursos, formalidades exageradas y rigurosas, que tiendan a convertirlos en auténticas trampas. Lo anterior no significa en modo alguno, que su promoción pueda efectuarse en forma caótica -como veremos con posterioridad-, sino que deben promoverse respetando las exigencias de las normas jurídicas que las regulan.

Cabe aclarar que este principio rige únicamente a favor del administrado, ya que la autoridad si debe observar todas y cada una de las formalidades previstas por la ley.

Algunos de los principios señalados con anterioridad, rigen los recursos administrativos establecidos por el Código Fiscal de la Federación.

4.- IMPUGNACIONES NO PREVISTAS EN LA LEY.

Toda resolución administrativa debe prevalecer y surtir sus efectos jurídicos plenamente en tanto no sea anulada como consecuencia de la tramitación de un medio de defensa legalmente establecido, según sostiene el principio de firmeza de las resoluciones administrativas.

Sin embargo, ¿qué sucede cuando los particulares, basándose en el contenido del artículo 80. constitucional, formulan instancias de inconformidad sin que la ley las prevea; en otras palabras, que sucede si amparados por el artículo citado, los gobernados pretenden crear recursos donde legalmente no existen.

Lo anterior puede tener como consecuencia tres posibilidades:

- a) Que se acepte, tramite y resuelva la instancia en forma favorable al particular. Pese a que el "recurso" no estaba contemplado en la ley, si resulta favorable al contribuyente la resolución, ésta sólo puede ser declarada nula mediante juicio de nulidad promovido por la autoridad fiscal ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- b) Que se acepte, tramite y resuelva la instancia en forma desfavorable a un particular. Este último tiene la posibilidad igualmente de impugnar la resolución vía juicio de nulidad, ya que hasta esos momentos adquiere ésta el carácter de definitiva, toda vez que hubo posibilidad de revocarla o reformarla. Lo anterior pese a que la instancia no esté contemplada en la ley.
- c) Que la inconformidad intentada sea rechazada por la

autoridad por ser improcedente, en virtud de no estar contemplada en la ley. En esta situación es posible que el particular pierda su oportunidad de defensa al transcurrir el plazo para acudir a la vía adecuada. Por esta razón las autoridades únicamente podrán rechazar aquellas inconformidades o recursos manifiestamente improcedentes, ya que por encima de consideraciones formales debe estar la salvaguarda del principio de legalidad, para cuyo fin han sido creados los medios de defensa, incluyendo los recursos administrativos, al alcance de los particulares.

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

(2)

5.- TRASCENDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

La correcta promoción de un recurso administrativo es de gran trascendencia para la defensa de los particulares, pues éste constituirá la base de la que partirá toda defensa posterior que se promueva.

En el recurso administrativo "el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes que corroboren su dicho, ya que después, si tiene necesidad de acudir a los tribunales, no podrá corregir ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución, salvo que se haya negado a admitir pruebas o a analizar el contenido del alegato formulado, o bien cuando en el procedimiento

administrativo que dio origen a la resolución, no se le haya dado al actor oportunidad de ofrecer pruebas. Es decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitará su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tomado en consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aún cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión." (3)

6.- CARACTERISTICAS Y REQUISITOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los recursos administrativos que señala el Código Fiscal de la Federación tienen las siguientes características:

a) Carácter potestativo.

Esto significa que la interposición de un recurso administrativo no es una obligación del gobernado, ya que tiene la opción de que, pese a sufrir agravio en algún derecho, puede consentirlo es decir, no interponer en su contra los citados recursos.

b) Agotamiento obligado.

Esta regla señala que antes de que el particular pueda acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación a ejercitar la acción de nulidad mediante juicio, deberá agotar previamente el recurso, a excepción de que la ley le de a tal el carácter de optativo.

c) Informalismos.

La interposición de los recursos no debe someterse a exigencias y requisitos formales que los conviertan más en trampas procesales que en auténticos medios de defensa.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- NO DEBEN SUJETARSE A FORMULAS SACRAMENTALES.- Los recursos administrativos no se encuentran constreñidos a formulas sacramentales, porque las mismas

están suprimidas en nuestro Derecho Positivo como se desprende de los artículos 270 y 271 del Código Fiscal de Procedimientos Civiles para el Distrito y Territorios Federales y 159 del Código Fiscal de la Federación. Por ello es incorrecto que la autoridad pretenda exigir como requisito de procedencia, que se incluya forzosamente el término "recurso de revocación" cuando el escrito que se presente ante la autoridad, reúna los elementos suficientes para inferir que se trata de ese recurso. (4)

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- PARA SU PROCEDENCIA NO SON NECESARIOS FORMULISMOS.- No es forzoso que al interponer un recurso administrativo se precise el nombre correcto del mismo, pues basta con atender a la intención de la actora de que no estuvo de acuerdo con la resolución impugnada para advertir el tipo de recurso que esta planteado. Es importante tomar en cuenta que los recursos administrativos han sido creados como medios legales para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos frente a la Administración Pública. (5)

Entre los requisitos tenemos los siguientes:

- a).- El recurso debe estar legalmente establecido. Sin embargo hemos estudiado que si se tramita y resuelve una inconformidad no prevista en la ley, la resolución que recaiga a la misma produce efectos jurídicos.
- b).- Debe existir la autoridad competente para conocer y resolver el recurso. Las leyes orgánicas, reglamentos internos o la propia ley de la materia, deben señalar y facultar a determinadas autoridades para conocer y resolver los recursos administrativos.
- c).- Debe existir una resolución administrativa. Sin embargo no todas las resoluciones administrativas son recurribles. Estas deben reunir las siguientes características:
 - Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de tramite o sea susceptible de ser revisada de oficio; debe ser la decisión que resuelva determinada situación del contribuyente.
 - Que sea personal y concreta, es decir, que esté dirigida a una persona determinada afectando su esfera

(4) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Julio de 1984.

(5) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación Octubre de 1984
pág. 472.

jurídica y verse sobre una situación específica. Si la resolución es abstracta y general no puede causar perjuicio a una persona sino hasta que se produce un acto de aplicación.

- Que cause agravio. El agravio es la lesión a un interés o derecho legítimo directo o indirecto (el primer caso es cuando afecta a quien va dirigida la resolución y el segundo es cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste, la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.

d).- Que conste por escrito (excepto si se trata de negativa ficta).

e).- La resolución debe ser nueva: Su contenido no debe ser conocido del particular con anterioridad, a través de otra resolución definitiva de la autoridad y haya sido consentido expresa o tácitamente, o bien sea materia de algún medio de defensa.

B) LINEAMIENTOS DE CARACTER GENERAL ESTABLECIDOS POR EL CODIGO FISCAL QUE REGULAN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1. CONTENIDO DEL ESCRITO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Los recursos administrativos se deberán promover mediante forma escrita que contendrá los requisitos señalados por los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación a saber:

a) Los datos generales que identifiquen de manera plena al promovente como son:

- El nombre completo de la persona, la denominación o razón social.
- El domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes. Este dato tiene como objetivo el fijar la competencia de la autoridad.
- El Registro Federal de Contribuyentes. Porque el expediente estará abierto bajo ese registro, además de ser una obligación a cargo de los contribuyentes darse de alta en él.

- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para ello.

- b) La autoridad a la que se dirige.
- c) El propósito de la promoción, es decir, el objetivo que se busca al interponer el recurso, como puede ser declarar nulo el acto administrativo o alguna notificación.
- d) El acto que se impugna: Aquí se deben señalar los datos que identifiquen plenamente el acto administrativo, como pudieran ser el número de oficio que lo contiene, la fecha de su emisión, la autoridad que lo ordena o ejecuta, la resolución a la que llegó la autoridad, las bases por las cuales llegó a ella etc.
- e) Los agravios que le cause el acto impugnado.

El agravio es la lesión o perjuicio que recibe una persona en sus derechos o intereses por virtud de la resolución que se impugna.

''Para que la expresión de agravios sea eficaz se debe expresar la ley violada; la parte de la resolución en que se cometió la violación y demostrar por medio de razonamientos y citas de leyes, criterios de autoridades administrativas y tesis de tribunales, así como opiniones doctrinales, en qué consiste la violación. (6)

- f) El ofrecimiento de pruebas. En los recursos administrativos el momento indicado legalmente para ofrecer las pruebas es al interponer el propio recurso y se hará en el mismo escrito mediante el cual se promueva éste.
- g) Los hechos controvertidos.- Constituyen los antecedentes del acto administrativo, pero principalmente son aquellos hechos donde la opinión de los promoventes del recurso y la de las autoridades no coinciden.
- h) El escrito debe contener finalmente la firma del promovente o de su representante legal.

2. EL REQUERIMIENTO, POR OMISIONES EN EL ESCRITO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Cuando se omitan alguno de los señalamientos a los que hemos estado haciendo referencia, las autoridades hacendarias requerirán al promovente para que en un plazo de 5 días los indique.

Si no se atiende el anterior requerimiento, la ley castiga esta desobediencia y considera que el recurso no fue presentado.

Sobre el particular tenemos el siguiente criterio de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- LA AUTORIDAD QUE CONOZCA DE ELLOS DEBE REQUERIR AL PARTICULAR POR UNA SOLA VEZ, QUE SUBSANE LOS REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.- Si el escrito por el que se interpone el recurso administrativo no expresa los agravios que causa la resolución combatida, la autoridad que conozca del mismo no debe desear la instancia sino que en los términos del artículo 325 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria, debe prevenir al particular, por una sola vez, para que complete su promoción. (7)

Jiménez González Antonio nos dice que en los requerimientos para que se subsanen opiniones del escrito del recurso, "deben considerarse dos diversas hipótesis: si el mismo adolece de alguno o algunos de los señalamientos a que se refiere el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación...en tal caso la autoridad requerirá al recurrente a fin de que regularice su escrito en un plazo de 10 días hábiles...Por otra parte pueden acontecer que las irregularidades del escrito sean referentes a aquellos rubros a que se refiere el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación...caso en el cual se requerirá al recurrente para que en un plazo de 5 días regularice su escrito". (8)

No estamos de acuerdo con la anterior opinión ya que expresamente el artículo 122 señala que "cuando no se hagan alguno de los señalamientos anteriores" debemos entender que dentro de éstos últimos se encuentran los requisitos establecidos por el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación. Si éste último establece un término diferente al señalado por el artículo 122, se debe atender a lo preceptuado por éste, ya que

(7) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Nov 1964. pág 385.

(8) Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Edit. ECASA 2a. ed. México 1966. pág 308.

dicho numeral es quien regula específicamente las características que deben contener los escritos de los recursos administrativos.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que si las ausencias formales de los recursos no desvirtúan la naturaleza de la pretensión del recurrente deben admitirse y darles trámite.

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE CARECEN DE REQUISITOS FORMALES. - Deberán admitirse y darles trámite. Los recursos administrativos han sido creados para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos y no para confundirlos y entorpecer esta defensa, que en algunos casos se convierte en verdadera trampa procesal, de tal manera que cuando la promoción de los particulares se encuentra interpuesta dentro del plazo que la ley señala y en la misma se expresan los argumentos que pretendan anular el acto administrativo, la autoridad deberá admitirlos aunque carezcan de ciertas formalidades cuya ausencia no desvirtúa la naturaleza de la pretensión del recurrente" (9)

3.- ANEXOS DEL ESCRITO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Al interponer el escrito de algún recurso administrativo se deberán anexar al mismo:

- a) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúen en nombre de otro o de las personas morales. Esto se hace necesario en virtud de que en materia fiscal no se acepta la gestión de negocios. Más tarde detallaremos sobre este punto.
- b) El documento en que conste el acto impugnado. Se refiere que lógicamente se trata del oficio original que contiene el acto administrativo que causa agravio.
- c) Constancia de notificación del acto impugnado. Este anexo se hace necesario para que las autoridades estén en posibilidad de establecer si el recurso administrativo fue interpuesto dentro del término legalmente establecido.

Lo anterior tiene las siguientes excepciones:

- Cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia.

(9) Visible en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Octubre 84, pág 2da.

- Cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo.
- Cuando se trate de negativa ficta.

Cabe señalar que si la notificación fue por edictos, el promovente deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

- d) Las pruebas documentales que ofrezca. Igualmente si se ofrece la prueba pericial, se deberá anexar al escrito el dictamen respectivo.

4. EL REQUERIMIENTO POR OMISSIONES AL ANEXAR LAS CONSTANCIAS RESPECTIVAS.

Cuando el promovente omita acompañar al escrito alguno de los anexos a que hemos estado haciendo referencia, la autoridad fiscal procederá a requerir a aquél para que en un plazo de cinco días lo presente.

Las consecuencias de no atender el requerimiento hecho se da en dos sentidos:

- Si no se anexaron las pruebas, éstas se tendrán por no ofrecidas.
- Si no se anexaron los documentos referentes a la representación, al acto impugnado y la constancia de la notificación del mismo, se tendrá por no interpuesto el recurso.

5. TERMINO PARA INTERPONER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los recursos administrativos deben interponerse dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado.

Existe un caso de suspensión del término: Si el particular afectado por un acto administrativo fallece durante el plazo a que hemos hecho mención, éste se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

6. AUTORIDAD ANTE LA QUE SE INTERPONE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado.

Como veremos con posterioridad, esto no significará que necesariamente la autoridad ante la que se interpone el recurso será aquella que resuelva el mismo, ya que puede ser uno jerárquicamente superior o incluso diferente.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado tendrá las siguientes alternativas.

- a).- El escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana al domicilio mencionado.
- b).- Enviarlo a la autoridad, que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo. Lo anterior para ser válido debe acontecer desde el lugar en que resida el recurrente, ya que si es enviado desde lugar distinto, no se considerará como interpuesto en forma correcta.

En estos dos casos que hemos comentado se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue en la oficina exactora o la deposite en la de correos.

7. INTERPOSICION ANTE AUTORIDAD INCOMPETENTE.

Puede acontecer que el recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente. En este caso esta última deberá turnarlo a la que sea competente. Lo anterior implica que la fecha de presentación del medio de defensa para efectos de precisar si se interpuso en tiempo, será aquella en que se reciba por la autoridad o se deposite en el correo, independientemente de existir error en cuanto a la autoridad destinataria.

8. LA REPRESENTACION.

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en Licenciado en Derecho. No será aplicable lo anterior si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos.

La representación de una persona física o moral se hará mediante:

- Escritura Pública.
- Carta poder firmada ante dos testigos, ante las autoridades fiscales o notario público.

Si se promueve a nombre de otro, se deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presentó la promoción.

Veamos los dos siguientes casos:

"PERSONALIDAD.- SI SE PRETENDE ACREDITAR CON UNA CARTA PODER CUYAS FIRMAS SON RATIFICADAS ANTE NOTARIO CON POSTERIORIDAD A LA INTERPOSICION DE UN RECURSO ADMINISTRATIVO, DEBE CONSIDERARSE QUE NO SE ENCUENTRA ACREDITADA.- Si un mandatario pretende acreditar su personalidad con una carta poder en la cual aparece que las firmas del otorgante y los testigos fueron ratificadas ante notario Público con posterioridad a la fecha de interposición de un recurso administrativo, debe considerarse que la representación no le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se hizo valer el recurso, puesto que de acuerdo con los artículos 2553 y 2557 del Código Civil, la omisión de los requisitos establecidos por la ley hace que el mandato sea nulo, por lo cual es hasta el momento en que se cumplan los requisitos cuando el mandato surge a la vida jurídica y si éstos se reúnen después de interpuesto el recurso debe concluirse que la personalidad no se encuentra acreditada. (10)

Otra situación es, cuando la persona que promueve no acredita su personalidad y al ser requerido para ello se presenta quien realmente tiene la personalidad. En este caso es claro el rechazo del recurso, porque al intentarse se hizo por quien no tenía personalidad.

"...la persona que interponga el recurso de inconformidad

cuando lo haga a nombre de otra, deberá acreditar su personalidad acompañado al efecto el documento fehaciente necesario. Ahora bien, el hecho de que una persona diversa al promovente requerido acredite ser representante de la empresa a cuyo nombre se promovió la inconformidad, no es óbice para que la autoridad deseché el recurso de referencia, por no haberse acreditado la personalidad de quien lo interpuso. (11)

Por último cabe señalar que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer pruebas, rendirlas y presentar promociones relacionadas con este propósito.

9. LAS PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

a) PRUEBAS ADMISIBLES.

En la tramitación de los recursos administrativos se admitirán toda clase de pruebas excepto:

- La testimonial.
- La confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones. Cabe señalar que en lo anterior no están comprendidas las peticiones de informes a las autoridades fiscales respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

b) PRUEBAS SUPERVENIENTES.

Son aquellas que se presentan después de la oportunidad procesal con que se cuenta para ofrecerlas o desahogarlas, por ser hasta entonces cuando se tiene conocimiento de ellas o existen jurídicamente.

En la interposición de los recursos administrativos las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no haya dictado la resolución del recurso.

10. CAUSALES DE IMPROCEDENCIA EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Existen ocasiones en las cuales los recursos administrativos resultan improcedentes. La autoridad fiscal en estos casos, no estudiará el fondo del asunto y se limitará a emitir una resolución de desechamiento.

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

- a).- Que no afecten el interés jurídico del recurrente. Toda resolución administrativa únicamente puede causar agravio cuando es personal y concreta. De ahí que la persona que pueda promover los recursos será aquella a la que se le cause con el acto administrativo una lesión en su derecho y no otra.

Igualmente por no permitirse la gestión de negocios, por así prohibirlo el artículo 119 del Código Fiscal de la Federación, no se podrá promover los recursos administrativos a nombre de otro sino se está debidamente acreditada la representación, como lo hemos estudiado.

- b).- La fracción II del artículo 124 nos señala tres diferentes casos:

- 1o.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo. Lo anterior resulta lógico porque sería absurdo que contra resoluciones dictadas en recurso administrativo, se interpusiera nuevamente éste medio de defensa, ya que la autoridad fiscal ya hizo su pronunciamiento y si éste fue en contra del recurrente, debe corresponder a una autoridad distinta juzgar sobre la legalidad de la resolución recaída al recurso y no a la misma autoridad que la emitió, porque ésta ya efectuó la revisión de la legalidad del acto impugnado.

- 2o.- Que se emitan para el cumplimiento de las resoluciones dictadas en recursos administrativos, es decir, se trata de actos que son consecuentes de éstas últimas resoluciones. Por lo tanto al ser improcedente el recurso administrativo en contra de éstas, será igualmente improcedente en contra de sus actos consecuentes.

- 3o.- Que se emitan para el cumplimiento de sentencias. Si el acto administrativo para dar cumplimiento a una sentencia, no se emite conforme lo ordenado por ésta y causa agravio al contribuyente, no

corresponde a la administración pública constituirse en juzgador acerca de la congruencia o no del acto administrativo con la sentencia que lo ordenó, sino que dentro del contencioso administrativo se establecen los mecanismos necesarios para vigilar que se cumpla lo efectivamente ordenado por éstas.

- c).- Que hayan sido impugnadas ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Esto sucede por ejemplo cuando se trata de resoluciones que pueden ser impugnadas vía recurso de revocación, ya que éste es de carácter optativo. Es decir que a consideración del contribuyente puede agotar dicho recurso, o bien directamente promover juicio de nulidad. Si opta por ésta última alternativa, el recurso administrativo será improcedente en virtud de que la resolución impugnada es materia de un juicio.
- d).- Que se hayan consentido. El propio Código Fiscal de la Federación en su artículo 124 fracción IV nos señala que debe entenderse por acto consentido, siendo aquél contra el que no se promovió el recurso dentro del plazo legalmente establecido.
- e).- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Los actos que son antecedentes o consecuentes de otro impugnado por determinada vía, debe ser combatido por este mismo medio de defensa, ya que el interponer uno diferente acarreará ineludiblemente su improcedencia.

Ejemplo:

- En contra de la resolución liquidatoria se promueve juicio de nulidad.
- En contra de la fijación del monto de las multas por las irregularidades encontradas. Al ser consecuente de la primera resolución, igualmente se debe promover el juicio de nulidad.

Las fracciones VI y VII del artículo 124 fueron adicionadas mediante el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, en ellas se establece que no procederá la promoción de algún recurso:

- f).- En el caso de que no se amplie el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación. Al hacer el estudio de dicho artículo volveremos a enfatizar y a profundizar sobre el punto que nos ocupa.

- g).- Si son revocados los actos por la autoridad. Lo anterior es así, en virtud de quedar sin materia el propio recurso administrativo, ya que el acto impugnado al ser revocado por la autoridad competente, desaparece de la vida jurídica y no produce los efectos que pudieran provocar algún agravio al particular.

11. BASES DE LA RESOLUCION QUE DE FIN AL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Toda resolución que se dicte en los recursos administrativos deberá sustentarse en las siguientes bases.

- a).- Como todo acto de autoridad, debe estar fundada y motivada.
- b).- Cada agravio hecho valer por el recurrente será motivo de examen pudiendo la autoridad invocar hechos notorios.

A este respecto tenemos las siguientes tesis:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- AL RESOLVERLOS DEBEN ESTUDIARSE TODOS Y CADA UNO DE LOS MOTIVOS DE INCONFORMIDAD EXPUESTOS.-
Las autoridades administrativas están obligadas a hacerse cargo de todas las cuestiones planteadas en el recurso administrativo. En este orden de ideas, cuando la autoridad emisora del acto combatido omite el estudio de alguna de las cuestiones formuladas en el recurso presentado durante la fase oficiosa del procedimiento, la Sala del conocimiento debe concretarse a ordenar que se subsane esa irregularidad.
(12)

La anterior regla tiene una excepción: si un agravio es suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará que la autoridad examine dicho punto.

- c).- Aunque expresamente no lo establece el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, en la resolución del recurso administrativo se deberán hacer el análisis de las pruebas ofrecidas y presentadas (según se desprende del artículo 130 del propio Código) y se deberá fundar y motivar adecuadamente el desechamiento o desestimación de éstas.

Veamos lo sostenido por la siguiente tesis:

PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS. - OBLIGACION DE LA AUTORIDAD DE ADMITIRLAS Y DESAHOGARLAS. - Al resolver un recurso administrativo, dentro de la fase oficiosa del procedimiento, la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar debidamente todas las pruebas que los particulares ofrezcan y que estén reconocidas por la ley, pues esto es un elemento esencial en la defensa de los particulares porque se trata de facilitar mediante los recursos administrativos que puedan presentarse pruebas, y que si éstas no tienen ningún defecto en sí por su conexión con los puntos controvertidos o por su idoneidad al respecto, y si no son contrarias a la moral y al derecho, sean admitidas y desahogadas; y en caso contrario, la autoridad deberá fundar y motivar adecuadamente el desechamiento o desestimación de las pruebas ofrecidas. (13)

d).- La autoridad podrá en la resolución:

- Corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados. (Caso de suplencia de queja).
- Examinar en su conjunto los agravios así como los demás razonamientos del recurrente.

Lo anterior con el objetivo de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Por otro lado la autoridad en ningún momento podrá cambiar los hechos expuestos en el recurso.

- e).- Existe otro caso donde la suplencia de la queja es manifiesta: Si los agravios son insuficientes, pero se advierte una ilegalidad manifiesta, la autoridad podrá revocar los actos administrativos. En este caso se deberán fundar cuidadosamente los motivos por los que se consideró ilegal el acto y precisarse el alcance de la resolución.
- f).- Sin embargo, si bien existen los casos de suplencia de la queja señalados, igualmente tenemos que no se puede revocar o modificar la parte de los actos administrativos no impugnada por el promovente.

SENTENCIA. - EN ELLA NO DEBEN EXAMINARSE ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA RESOLUCION COMBATIDA SI NO FUERON PLANTEADOS EN ESTE. - Si se combate en el juicio de nulidad la resolución que recayó a un recurso administrativo por la que se confirmaron las multas combatidas en el mismo y los conceptos de nulidad que se plantean, se hacen consistir en violaciones cometidas en las resoluciones sancionadoras, pero que no se hicieron valer en el recurso resultan inoperantes, puesto que no deben examinarse de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 219 del Código Fiscal, además que de hacerlo se sostendría implícitamente que en el recurso administrativo debieron examinarse oficiosamente esas cuestiones lo que es contrario en principio a la naturaleza de ese medio de defensa en que sólo deben estudiarse los conceptos de inconformidad planteados. (14)

Como es de observarse lo anterior choca con lo proclamado por alguno de los principios estudiados en los primeros puntos de este capítulo.

- g).- En caso de modificación de actos administrativos, ésta deberá ser clara y precisa para que el interesado esté en condiciones de saber a ciencia cierta el alcance de la resolución y en su caso decidir si la acepta o la combate.

12. TIPOS DE RESOLUCIONES, DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación nos señala los tipos de resoluciones que van a poner fin al recurso y que son las siguientes.

- a).- Desecharlo por improcedente. Como estudiamos en puntos anteriores, cuando existe una causal de improcedencia la autoridad no estudiará el fondo del asunto, únicamente se limitará a resolver en el sentido de desechar el recurso intentado.
- b).- Sobreseerlo. El segundo caso de la fracción I del numeral citado nos establece que las autoridades pueden dar fin a un recurso sobreseyéndolo. Esta figura fué adicionada a la fracción citada, mediante las reformas fiscales aparecidas

en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, y por esta razón no ha sido objeto de estudio por la doctrina.

Sin embargo la ley no establece los casos de sobreseimiento en los recursos administrativos.

En esta situación, ante una laguna de la ley, es lógico que debe aplicarse supletoriamente determinada norma que cubra dicha laguna. Pero surge la interrogante ¿que norma debe aplicarse?. Tomando en cuenta que dentro del juicio de nulidad existen causales de sobreseimiento ¿deben aplicarse éstas, o normas que regen el derecho federal común, como son las causales de sobreseimiento del juicio de amparo por ejemplo?

A nuestra opinión deben aplicarse, en lo conducente, las referentes al juicio de nulidad ya que éstas regulan, al igual que los recursos, el área administrativa fiscal.

Haciendo en lo conducente la aplicación supletoria del artículo 203 del Código Fiscal de la Federación a los recursos administrativos, tenemos que éstos se sobreseerán:

- Por desistimiento del recurrente.
 - En caso de que el promovente muera durante la tramitación del recurso administrativo, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia al mismo.
 - En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.
- c).- Confirmar el acto impugnado, lo cual puede obedecer a que los agravios hechos valer eran inoperantes o bien porque no se aportaron las pruebas idóneas o éstas no se desahogaron.
- d).- Mandar reponer el procedimiento administrativo, lo cual puede presentarse por ejemplo cuando el interesado no se le da la oportunidad procesal de desahogar las pruebas ofrecidas. Luego entonces la resolución será en el sentido de subsanar dicha falla, ordenando se desahoguen dichas pruebas, pero la autoridad se reserva en este caso, las facultades para emitir una nueva resolución considerando lo subsanado en dicho procedimiento.
- e).- Dejar sin efecto el acto impugnado. Lo anterior como consecuencia de la eficacia de los agravios hechos valer por el recurrente o inclusive como consecuencia de las facultades potestativas que le confiere a la autoridad el

artículo 132 del Código Fiscal de la Federación cuando no obstante la insuficiencia de los agravios se advierta una ilegalidad manifiesta del acto. En este caso la autoridad no podrá dictar una nueva resolución.

- f).- Modificar el acto impugnado cuando el recurso interpuesto sea parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Ejemplo: Se impugna el cobro de contribuciones y multas, la resolución es en el sentido de declarar válidas las primeras, pero ilegales las multas.

- g).- Dictar un nuevo acto que sustituya al anterior cuando el recurso interpuesto sea totalmente resuelto a favor del contribuyente.

Ejemplo: Se impugna la negativa a una devolución de créditos y que a consecuencia del recurso intentado se ordena dictar un nuevo acto concediendo lo solicitado.

Ahora bien, si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses. Lo anterior será válido aún cuando ya hayan transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

13. LA CONFIRMATIVA FICTA.

Al promoverse un recurso administrativo la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la fecha de la interposición del recurso. Si la autoridad no da contestación dentro de ese término se presumirá que se ha conformado el acto impugnado.

Ante esta actitud de la autoridad el recurrente tiene 2 opciones:

- a).- Impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto combatido.
b).- Esperar que la autoridad emita resolución.

Se observa a primera vista que el contenido del artículo 131, que nos ocupa, es idéntico al del 37, ambos del Código

Fiscal de la Federación, y la ley en este caso resulta repetitiva.

C. RECURSO DE REVOCACION.

1. PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION.

El recurso de revocación es un recurso que se ventila ante la autoridad administrativa hacendaria y tiene por finalidad confirmar, modificar o dejar sin efectos las resoluciones definitivas que:

- a).- Determinen contribuciones.
- b).- Determinen accesorios.
- c).- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- d).- Siendo diversas a las anteriores, dicten las autoridades aduaneras. (esta resolución no es materia de estudio en el actual trabajo).

Como se señala únicamente las resoluciones definitivas son atacables mediante este recurso. Ahora bien, debemos entender por resolución definitiva aquella que no puede ser modificada unilateralmente por la autoridad, es decir, aquella en la que habiendo sido notificada al particular, se hace necesaria la actuación de éste último para variar o revocar su contenido.

Por otro lado en el segundo capítulo hemos hecho un estudio de las cuestiones más relevantes sobre la determinación cierta y presuntiva, el artículo 64 del Código Fiscal de la Federación, así como de la consulta, la devolución, la compensación, las multas, los recargos etc. Recomendamos recordar lo analizado en dicho capítulo para facilitar la comprensión del presente.

Por el tipo de resoluciones que se combaten mediante este recurso, podemos afirmar que constituye un medio de impugnar actos administrativos de origen sustantivo o principal, o sea que se ocupa de analizarlos en cuanto al fondo.

2. CARACTER OPCIONAL DE INTERPOSICION DEL RECURSO.

La interposición del recurso de revocación es optativo para el interesado, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

De lo anterior se desprenden las siguientes situaciones:

- a) El particular decide agotar el recurso. En tal caso no podrá acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación promoviendo juicio de nulidad, sino hasta el momento en que se dicte la resolución que ponga fin a aquél. Dictada dicha resolución, ésta y no el acto administrativo materia del recurso, (aunque muchas veces pueden ser idénticos) puede ser impugnada mediante el referido juicio.
- b) El particular decide promover directamente juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación. En tal situación no podrá hacer valer ya el recurso de revocación y en el caso que lo haga se calificará de improcedente el mismo.

3. CARACTERISTICAS ESPECIFICAS DEL RECURSO DE REVOCACION

Hemos dicho que la interposición del recurso de revocación es de carácter optativo, pudiendo el interesado no promoverlo y acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación.

Pero ¿qué ocurre cuando se trata de impugnar actos administrativos que son antecedentes o consecuentes de otro que está siendo impugnado?

- 1o.- Si se optó por la interposición del recurso, el acto conexo debe atacarse por esta vía.
- 2o.- Si se decidió por la promoción del juicio de nulidad, entonces el antecedente o consecuente del acto impugnado debe ser combatido por este medio.

En la primera regla se da una excepción: las resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos no pueden ser combatidas mediante estos últimos. En este caso si el particular combate la resolución recaída al recurso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, entonces la resolución conexas que se dicte para cumplimentarla, puede ser combatida ante dicho Tribunal.

Ahora bien, pensemos en la siguiente hipótesis:

En contra de un acto administrativo se interpone recurso de revocación y éste es resuelto confirmando el acto impugnado. El particular decide interponer juicio de nulidad en contra de dicha confirmación. En estos momentos la autoridad emite un acto conexo al acto administrativo ¿Qué vía es la adecuada para combatirlo? Indiscutiblemente el juicio de nulidad, ya que ahora el acto administrativo confirmado en el recurso de revocación es materia de aquél, por lo tanto el acto conexo aludido tendrá que ser impugnado en tal juicio, aunque con anterioridad el acto principal haya sido atacado mediante recurso administrativo.

D. RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución es un recurso que se tramita y resuelve ante la propia autoridad administrativa y procede contra actos y resoluciones que se producen dentro de la fase fiscal denominada "procedimiento administrativo de ejecución".

Por lo anterior, en este recurso no se puede alegar ilegalidad de la resolución que dio origen a este procedimiento, ya que esta resolución es plenamente válida y ha quedado firme y es exigible en los términos del artículo 65 del Código Fiscal de la Federación. Lo anterior es acorde a lo establecido por el primer párrafo del artículo 126 del ordenamiento citado en el que se señala "...no podrá discutirse en el mismo (en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución) la validez del acto administrativo en que haya determinado el crédito fiscal".

Igualmente se refuerza lo anterior por las jurisprudencias números 310 y 39 emitidas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en las que se sostiene:

OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- EN ESTE RECURSO NO PUEDE INVOCARSE LA EXTINCION DE LAS FACULTADES DE LA HACIENDA PUBLICA.- En el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo no procede el examen sobre la extinción de las facultades del fisco para determinar el crédito. Toda vez que el artículo 102, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (1997) claramente establece que el recurso en cuestión se hará valer por quienes hayan sido afectados por él y afirmen que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualquiera de los medios

establecidos por el citado ordenamiento. El cual senala únicamente como formas de extinción de los créditos: el pago, la condonación, la compensación y la prescripción. Además el mismo artículo 102 establece expresamente que en la oposición a que se refiere este precepto no podrá discutirse la validez de la resolución que haya determinado el crédito fiscal, lo que se violaría si se analizara la caducidad de las facultades de la autoridad para determinarlo. (15)

RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO. - ES PROCEDENTE AUN CUANDO SE HAYA CONSENTIDO EL CREDITO QUE PRETENDE COBRARSE. - El hecho de haber consentido la determinación del crédito fiscal no es motivo de improcedencia del recurso de oposición al procedimiento de ejecución establecido por el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, ya que alguno de los supuestos de sus diversas fracciones se refieren precisamente a casos en que el particular ha consentido la determinación del crédito, como sucede cuando se aduce que éste se ha extinguido por cualquiera de los medios que establece el Código Fiscal, o que es menor a la cantidad que se exige. Por tanto, no puede la autoridad desechar por improcedente el recurso basándose en el hecho en que el particular ha consentido el crédito, sin entrar a estudiar si en el caso, se configuró el supuesto de la fracción I del citado artículo 102 del Código Fiscal en que se apoya el recurso interpuesto y que se refiere a la extinción del crédito por cualquiera de los medios establecidos por el propio Código. (16)

Cabe agregar que este recurso se hará valer ante la oficina ejecutora, aunque en muchos casos, que señala el reglamento, no lo resuelve ésta autoridad, sino su superior jerárquico.

(15) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Septiembre 1967. pág 277.

(16) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Septiembre/Octubre 1979. pág 57.

1. PROCEDENCIA DEL RECURSO.

Para Jiménez González Antonio existen los siguientes supuestos de procedibilidad del recurso en estudio. (17)

a).- PRIMER SUPUESTO.

El primer supuesto señalado por el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación encierra asimismo dos hipótesis:

- a.1).- Procede en contra de actos a través de los cuales se exige el pago de un crédito fiscal cuando se alegue que éste se ha extinguido.

Remitiéndonos a la tesis jurisprudencial 310 antes transcrita podemos establecer que el crédito fiscal se extingue por: el pago, la condonación, la compensación y la prescripción.

Por lo que respecta a los agravios que pueden hacerse valer en esta primera hipótesis sólo pueden consistir en la afirmación y prueba de que el crédito fiscal, para cuyo cobro se ha iniciado procedimiento ejecutivo, se encuentra extinguido por cualquiera de los medios mencionados con anterioridad.

Cabe señalar que dentro del recurso que nos ocupa, y como lo ordena igualmente la jurisprudencia mencionada en párrafos anteriores, no se podrá hacer valer la caducidad puesto que la misma no opera respecto de la facultad de cobro de la autoridad, sino contra créditos determinados después de los 5 años, o contra créditos no determinados dentro de dicho plazo.

- a.2).- La segunda hipótesis del primer supuesto se da en contra del procedimiento administrativo de ejecución cuando:

- Se manifieste que la suma adeudada es inferior a aquella por la que el procedimiento se ha iniciado y dicha diferencia sea imputable a la oficina ejecutora.
- O bien la inconformidad se refiera a recargos, a gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

(17) Op. cit. pág 525-529.

En este caso el sujeto ejecutado reconoce y consiente adeudar una determinada suma por concepto de contribuciones. Los agravios se harán consistir en que la autoridad que lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución ha cuantificado incorrectamente la contribución omitida (si le corresponde a ella hacer la determinación, como en el caso de errores aritméticos en las declaraciones) o bien, sus accesorios mencionados. El recurrente reconoce adeudar, pero no la suma por la que se inicia procedimiento administrativo de ejecución, siempre que este cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora.

b).- SEGUNDO SUPUESTO.

Procede el recurso en contra de aquellos actos del procedimiento administrativo de ejecución que no se han ajustado a derecho.

Como ejemplo de este supuesto podemos citar el embargo de bienes no susceptibles de ello, la falta de publicación de las convocatorias, el cobro de créditos todavía no exigibles etc.

c).- TERCER SUPUESTO.

Este supuesto de procedibilidad llamado "tercería excluyente de dominio", se refiere a aquellos casos en que el sujeto propietario de los bienes embargados afirma no ser la persona en contra de la que se despachó mandamiento de ejecución o se requirió de pago. Es decir que, este sujeto que tiene el carácter de tercero, no obstante no tener el carácter de deudor, manifiesta habersele embargado bienes de su propiedad.

d).- CUARTO SUPUESTO.

El artículo 128 del Código Fiscal de la Federación establece la tercería excluyente de preferencia, misma que consiste en la afirmación de un tercero a tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales.

e).- QUINTO SUPUESTO.

Contra actos administrativos que determinen, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el valor de los bienes embargados, cuando no se esté conforme con dicha valuación, según el artículo 175 segundo párrafo.

2. CARACTER OBLIGATORIO DE INTERPOSICION DEL RECURSO.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución debe agotarse previamente antes de promover juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación. A diferencia del de revocación, el recurso en comento no es de carácter optativo sino obligatoriamente se debe interponer y resolver antes de acudir al tribunal mencionado, según lo preceptuado por el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación.

Si se contraviene lo ordenado por dicho numeral y se intenta el juicio de nulidad, sin agotar el recurso en estudio, aquél será improcedente por así establecerlo el artículo 202 fracción VI del citado código.

3. TERMINOS PARA INTERPONER EL RECURSO.

a).- PRIMER SUPUESTO: (refiriéndonos a los de procedibilidad señalados en puntos anteriores). La ley no establece a partir de que acto del procedimiento administrativo de ejecución va a contarse los 45 días para la interposición del recurso. Sin embargo presumimos que se rigen por las reglas del segundo supuesto.

b).- SEGUNDO SUPUESTO:

b.1).- Cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se interponga porque éste no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas podrán hacerse valer a partir de la publicación de la primera almoneda, para el caso de que las irregularidades del procedimiento hayan acaecido antes de este evento.

b.2).- Si los actos de ejecución versan sobre bienes legalmente inembargables, los actos de imposible reparación material o de lo previsto por el artículo 129 (que posteriormente estudiaremos) el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento del pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

b.3).- Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la convocatoria mencionada en el primer párrafo de este supuesto el recurso se hará valer contra la

resolución que finque el remate.

- b.4).- Si las irregularidades se refieren a la venta de bienes fuera de subasta, el recurso de interpondrá contra la resolución que autorice la misma.

c) TERCER SUPUESTO.

El tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados podrá hacer valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del Fisco Federal.

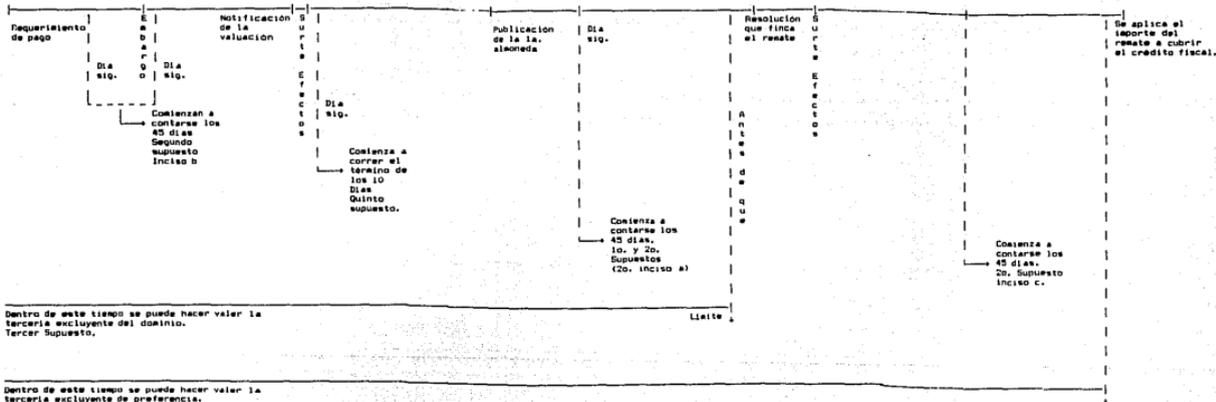
d) CUARTO SUPUESTO.

El tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

e) QUINTO SUPUESTO.

El embargado o terceros acreedores que no estén de acuerdo con la valuación hecha a la que se refiere el artículo 175 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, podrá interponer el recurso en análisis, dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de dicha valuación.

ESQUEMA DE TERMINOS EN EL RDAE



E. IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Por notificación, a opinión de Mayola Sánchez Hernández, debe entenderse que es el medio legal del que dispone la autoridad, por el cual se da a conocer a las partes o a un tercero el contenido de una resolución. (18)

1. CARACTERISTICAS Y TIPOS DE NOTIFICACIONES.

Tipos de Notificaciones	- Personales o por correo certificado con acuse de recibo	- citatorios - requerimientos - solicitudes de informes y documentos - actos administrativos recurribles.
	- Por correo ordinario o telegrama.- Actos distintos de los señalados en el inciso anterior.	
	- Por estrados en los casos que establecen las leyes.	
	- Por edictos si la persona a la que se debe notificar	- fallece y se desconoce al representante de la sucesión - hubiere desaparecido - se ignore su domicilio - su domicilio o el de su representante se encuentra fuera del territorio nacional

Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas, anexando copia del acto administrativo que se notifique.

En las notificaciones personales se deben señalar la fecha en que se efectuó, recabar el nombre y la firma de la persona con la

(18) Op. cit. págs 342-343.

que se entiende la diligencia, igualmente en el caso de su negativa.

Estas notificaciones se efectuarán en el último domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes o bien en el designado para recibir notificaciones en alguna instancia o procedimiento, pero sólo para el efecto de trámite y resolución de éstos últimos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

a).- NOTIFICACION PERSONAL.

Si no se encuentra la persona a quien se debe notificar se le dejará citatorio en el domicilio para que:

- 1.- Espere a una hora fija del día hábil siguiente o
- 2.- Para que acuda a notificarse, dentro del plazo de 6 días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada, y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

Respecto al citatorio tenemos la siguiente tesis jurisprudencial del Tribunal Fiscal de la Federación.

NOTIFICACIONES.- SI SE REALIZARON PREVIO CITATORIO DEBE ASENTARSE ESTA CIRCUNSTANCIA.- El artículo 100 del Código Fiscal establece que las notificaciones deberán practicarse con el interesado o su representante legal; así mismo si la persona en cuestión no se encuentra, deberá dejarsele citatorio para que espere al notificador en la fecha y hora que se indique, pero si no atiende al mismo, la diligencia de notificación podrá practicarse con cualquier persona que se encuentre en el domicilio. El referido numeral establece que el notificador deberá tomar por escrito razón de las diligencias que practique. De lo anterior se desprende que si, por no haberse atendido al citatorio, el notificador practica la diligencia con cualquier persona diversa al interesado o a su representante legal, deberá asentarse este hecho en la constancia de notificación, ya que sólo así, además de cumplir con el citado precepto, permitirá una mejor posibilidad a los particulares de ejercer el derecho de

audiencia que les concede la Constitución. (19)

b) NOTIFICACION POR ESTRADOS.

Este tipo de notificaciones se hará fijando durante cinco días el documento que se pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación, considerando la fecha de esta última la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

c) NOTIFICACION POR EDICTOS.

Este tipo de notificaciones se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrá un resumen de los actos que se notifiquen. En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

2. LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES, DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

Mediante las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 1988, se derogaron los artículos 116 en su fracción III y 119 y se reformó totalmente el artículo 129 del propio ordenamiento.

En la Iniciativa de Ley presentada por el Ejecutivo Federal en noviembre de 1987 el Congreso de la Unión, se justificaron estas transformaciones en los siguientes términos:

“El sistema actual de defensa en materia fiscal permite que las controversias sigan un proceso diferente, determinado en cada caso por el acto administrativo que se combate, sea éste el de la liquidación del crédito fiscal, el de su ejecución o el de su notificación.

Esta circunstancia origina que la resolución definitiva que se dicte en el proceso en que se impugnó la notificación del

crédito, permita la apertura de una nueva controversia en la fase siguiente de determinación de dicho crédito, y así sucesivamente, con lo que se prolongan las controversias y se dificulta notablemente la consecución de los postulados constitucionales de justicia pronta y completa.

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

Esta medida plantea una solución moderna y razonable que permite que una instancia de impugnación se encause en la secuela general del proceso y facilite a los particulares la interposición de la defensa, simplificando la sustanciación correspondiente, y acortando el tiempo para que se resuelva.' '(20)

Para analizar que tan objetivo es este planteamiento, se hace necesario que previamente establezcamos las características más importantes del antiguo sistema y del vigente, y de su comparación sacar la conclusión de la positividad o no de las reformas y si realmente con ellas se logra alcanzar los objetivos planteados por el Ejecutivo en su iniciativa de ley.

a) EL DEROGADO RECURSO DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

El artículo 116 del Código Fiscal, numeral derogado, en su fracción III establecía que en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podría interponer el recurso de nulidad de notificaciones, que procedía, según el artículo 119 igualmente dejado sin vigencia, en contra de notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones legales.

Por otro lado este recurso se debía agotar previamente a la interposición del juicio de nulidad según lo establecía el artículo 120 del ordenamiento legal citado.

La interposición del recurso de nulidad de notificaciones suspendía los plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares hasta en tanto no se resolvía el recurso.

La declaratoria de nulidad de notificaciones, tenía como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas con base a la

(20) Iniciativa de decreto que reforma adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación presentada por el Poder Ejecutivo en Noviembre de 1987. págs IX, X.

notificación anulada y que tuvieran relación con ella.

En tanto se resolvía este recurso, quedaba en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

b) LA IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES VIGENTE.

El artículo 129 en la actualidad, derogando el antiguo sistema, establece una nueva forma de impugnar las notificaciones, consistente en lo siguiente:

El particular puede combatir las notificaciones de un acto administrativo por dos causas:

1o.- Porque el mismo no le fue notificado.

2o.- Porque lo fue ilegalmente.

Las notificaciones pueden ser impugnables si éstas se refieren a los actos administrativos que pueden ser combatidos mediante el recurso de revocación o el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

b.1) Se afirma conocer el acto administrativo.

Si el particular afirma conocer el acto administrativo.

- La impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, y manifestará la fecha en que lo conoció.

Ejemplos.

- Si la notificación se refiere a una resolución liquidatoria de créditos fiscales, aquélla tendrá que combatirse interponiendo el recurso de revocación, por ser este el establecido para impugnar dichas resoluciones.
- Si el acto que se notifica se da dentro del procedimiento administrativo de ejecución, entonces mediante el recurso de oposición a este último se impugnará la notificación de dicho acto.

Ahora bien, si el promovente también impugna el acto administrativo en sí, los agravios se expresarán en el citado recurso, de manera conjunta con los que se formulen contra la

notificación, en el entendido de que si no lo hace así se presumirá consentido dicho acto.

b.2) Se niega conocer el acto.

Si el particular afirma desconocer el acto que se pretende dar por notificado:

1o.- Manifestará tal desconocimiento interponiendo recurso administrativo.

2o.- La autoridad ante la que se debe interponer dicho recurso será la que resulte competente para notificar el acto en cuestión.

En tal situación esta autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado. Por esta razón el promovente debe señalar en el escrito del propio recurso, el domicilio en el que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados el acto y la notificación de él, se darán a conocer por estrados. Sobre esto último, y dada su importancia, a nuestra opinión se debería seguir el mismo criterio que cuando se presenta alguna omisión en el recurso, es decir, que se debe requerir al contribuyente, lógicamente por estrados, para que manifieste el domicilio en el que se le debe dar a conocer el acto y la persona autorizada para ello, con el apercibimiento de que si no se atiende este requerimiento el acto administrativo y su notificación se le darán a conocer igualmente por estrados.

Hecho lo anterior el particular cuenta con 45 días contados a partir del siguiente en que la autoridad le haya dado a conocer el acto y su notificación, para ampliar el recurso administrativo impugnado ambas o sólo esta última.

c) RESOLUCION DEL RECURSO.

La autoridad administrativa a quien le corresponda conocer el recurso.

c.1) Primera posibilidad.

1o.- Estudiará los agravios expresados contra la notificación.

2o.- Si resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal.

- Tendrá al recurrente como sabeedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo, en el caso en que el particular así lo hizo.

- En el segundo caso, o sea cuando se niegue conocer el acto, se tendrá al recurrente como sabeedor del mismo desde la fecha en que las autoridades se lo dieron a conocer conforme a la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

En ambos casos quedará sin efecto todo lo actuado en base a la notificación que se declaró por la autoridad como ilegal.

3o.- Posterior a todo lo anterior la autoridad administrativa se avocará al estudio de la impugnación que se haya hecho en contra del acto administrativo.

c.2) Segunda posibilidad.

1o.- Estudiará los agravios expresados contra la notificación.

2o.- Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente desechará dicho recurso.

3o.- Sin embargo de lo anterior igualmente podemos deducir que, pese a que la notificación haya sido calificada de legal, si la interposición del recurso se hizo dentro del plazo contado a partir del día siguiente en que surtió efectos dicha notificación, la autoridad estará entonces obligada a estudiar la legalidad del acto administrativo, en el caso lógicamente en que éste haya sido impugnado por el particular.

d) ANALISIS DE LAS REFORMAS.

El planteamiento hecho por la Iniciativa de Ley presentada por el Poder Ejecutivo en el mes de noviembre de 1987, resulta real visto desde el punto de vista teórico, ya que efectivamente, en lo tocante a los recursos, se suprime el ciclo procesal

correspondiente al anterior recurso de nulidad de notificaciones y éstas ahora se impugnan a través del recurso que proceda en contra del acto administrativo correspondiente, obteniendo con esto una economía procesal significativa en la tarea relevante de impartir justicia.

Sin embargo para hacer un análisis más completo de las reformas procesales efectuadas al Código Fiscal de la Federación, por razones metodológicas permítasenos que el mismo lo expongamos hasta hacer el estudio del artículo 209 bis del mismo ordenamiento, el cual rige en el juicio de nulidad, para que con ello podamos tener un enfoque más integral de las ventajas o inconveniencias de las reformas.

Por esta razón dejamos aquí en puntos suspensivos nuestra opinión, ya que la expondremos de manera total en puntos posteriores.

e) AUTORIDADES COMPETENTES PARA NOTIFICAR.

Preceptos Legales	Autoridades	Dependientes de	Facultades
Artículo 129 A-Fracción IX	Administraciones Fiscales Federales.	Coordinador de las A.F.F.	<ul style="list-style-type: none">- Notificar cuando corresponda- las resoluciones que determinen créditos fiscales.- citatorios- requerimientos- solicitudes de informes- otros que se le encomienden- los propios que emita.
Artículo 130 Fracción VIII	Oficinas Federales de Hacienda	Administraciones Fiscales Federales.	<ul style="list-style-type: none">- Notificar cuando corresponda.- las resoluciones que determinen créditos fiscales- citatorios- requerimientos- solicitudes de informes- otros que se le encomienden- los propios que emita.

Impugnación de notificaciones

El artículo 138 fracción I último párrafo del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público preceptúa que cuando se alegue que un acto administrativo impugnado mediante recurso de revocación, no fue notificado o lo fue ilegalmente será competente para resolver sobre ello la unidad administrativa que lo sea para conocer y resolver dicho recurso.

Igualmente el mismo numeral en su fracción II último párrafo señala que, cuando se alegue que un acto administrativo recurrible del procedimiento administrativo de ejecución, no fue notificado o lo que fue ilegalmente, será competente para resolver sobre ello las Administraciones Fiscales Federales.

F. AUTORIDADES COMPETENTES PARA RESOLVER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Recurso de revocación.

Preceptos Legales	Autoridades Competentes	Dependiente	Facultades
Artículo 71 Fracción XVIII 138 fracción I	Dirección General Técnica de Ingresos	Subsecretaría de Ingresos	- Resolver los recursos administrativos de revocación cuando se controvieran resoluciones dictadas por ella y por la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal o por sus unidades administrativas integrantes de dichas Direcciones Generales
Artículo 75 Fracción V Artículo 138 Fracción I	Dirección de Recursos de Revocación.	Dirección General Técnica de Ingresos.	- Tramitar y resolver el recurso administrativo de revocación cuando se impugnen resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependen de las citadas Direcciones Generales
Artículo 129 Inciso A Fracción XXXII 138 Fracción I	Administraciones Fiscales Federales.	Coordinador de A.F.F.	- Resolver los recursos administrativos de revocación cuando se controvieran sus propias resoluciones.
Artículo 11 Fracción XXIX Artículo 138 Fracción I	Tesorería de la Federación	Secretario de Hacienda	- Resolver los recursos administrativos cuando se controvieran resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran.

Preceptos Legales	Autoridades Competentes	Dependiente	Facultades
Artículo 10 Fracción XXI Artículo 138 Fracción I	Procuraduría Fiscal de la Federación.	Secretario de Hacienda	- Tramitar y resolver los recursos administrativos cuando se controviertan multas de sus respectiva competencia.
Artículo 109 Fracción X Artículo 138 Fracción I	Segunda Subprocuraduría Fiscal	Procurador Fiscal de la Federación	- Tramitar y resolver los recursos administrativos cuando se controviertan multas de su respectiva competencia.
Artículo 111 Fracción V Artículo 138 Fracción I	Dirección de Asuntos Laborales y Administrativos.	Segunda Subprocuraduría Fiscal.	- Tramitar y resolver los recursos administrativos cuando se controviertan multas de su respectiva competencia.
Artículo 134 Fracción IX Artículo 138 Fracción I	Subprocuradurías Fiscales Federales.	Procuraduría Fiscal de la Federación.	- Tramitar y resolver los recursos administrativos cuando se controviertan multas de su respectiva competencia.
Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución			
Artículo 129 A Fracción XXXII Artículo 138 Fracción II	La unidad Administrativa de la Secretaría de la que dependa la Unidad Administrativa que lleve a cabo la ejecución excepto cuando se impugne el procedimiento administrativo de ejecución aplicado por una Administración Fiscal Federal, caso en el que será competente la propia Administración. En lo que al presente trabajo compete son las Administraciones Fiscales Federales.	Resolver los recursos de oposición al administrativo de ejecución llevado a cabo por dichas unidades o sus subordinadas.	

REFORMAS PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989.

Referente a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Diciembre de 1989, que afectan relativamente el contenido del capítulo IV tenemos las siguientes, mismas que se refieren al Código Fiscal.

ARTICULO 122.

Desaparece el requerimiento que se exigía que hicieran las autoridades fiscales, cuando el contribuyente omitía expresar el acto que se impugnaba, los agravios que el mismo le causaba, las pruebas ofrecidas o los hechos controvertidos. Asimismo por la omisión de los requisitos que se exigen por el artículo 18 del propio Código Fiscal de la Federación.

El correspondiente párrafo se reformó quedando de la siguiente manera:

CUANDO NO SE HAGA ALGUNO DE LOS SENALAMIENTOS DE LAS FRACCIONES I Y II DE ESTE ARTICULO, LA AUTORIDAD FISCAL DESECHARA POR IMPROCEDENTE EL RECURSO INTERPUESTO. SI SE OMITEN LOS DE LA FRACCION III SE TENDRAN POR NO OFRECIDAS LAS PRUEBAS.

De lo anterior deducimos que:

- a).- La falta de expresión del acto impugnado y de los agravios provoca que el recurso se deseche por improcedente.
- b).- Si se omite expresar las pruebas, éstas se consideran como no ofrecidas.
- c).- Si se omite los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal, si procederá el requerimiento que el mismo artículo 18 establece.
- d).- Sin embargo la reforma sufre de una laguna significativa, pues no se establece que procederá cuando no se expresen los hechos controvertidos pues dicha reforma no contempla esta omisión. O bien ¿debemos considerar que si no se expresan los hechos controvertidos no se deben tener en cuenta las pruebas ofrecidas? Lo anterior nos parece absurdo y poco jurídico.

ARTICULO 123.

Desaparece el requerimiento que se exigía que hicieran las autoridades fiscales, cuando el contribuyente omitía anexar al recurso, los documentos exigidos por las fracciones del propio artículo.

El correspondiente párrafo se reformó quedando de la siguiente manera:

CUANDO NO SE ACOMPAÑEN ALGUNO DE LOS DOCUMENTOS A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES I A III DE ESTE PRECEPTO, LA AUTORIDAD FISCAL TENDRA POR NO INTERPUESTO EL RECURSO. EN LOS CASOS A QUE SE REFIERE LA FRACCION IV DE ESTE ARTICULO, SE TENDRAN POR NO OFRECIDAS LAS PRUEBAS.

ARTICULO 134.

Se establece una nueva forma de notificación que será, según lo preceptuado por la reforma.

“V POR INSTRUCTIVO, SOLAMENTE EN LOS CASOS Y CON LAS FORMALIDADES A QUE SE REFIERE EL SEGUNDO PARRAFO DEL ARTICULO 137 DE ESTE CODIGO”

ARTICULO 137.

A dicho artículo se adiciona la última parte que señala:

EN CASO DE QUE ESTOS ULTIMOS (se refiere a la persona que se encuentra en el domicilio donde se práctica la diligencia o bien al vecino) SE NEGASEN A RECIBIR LA NOTIFICACION, ESTA SE HARA POR MEDIO DE INSTRUCTIVO QUE SE FLJARA EN LUGAR VISIBLE DE DICHO DOMICILIO. DEBIENDO EL NOTIFICADOR ASENTAR RAZON DE TAL CIRCUNSTANCIA PARA DAR CUENTA AL JEFE DE LA OFICINA EXACTORA.

CAPITULO V

JUICIO DE NULIDAD

A. CARACTERISTICAS DEL JUICIO DE NULIDAD.

Para Gabriel Morales L. "El juicio de anulación o de ilegalidad se constriñe a observar y a resolver sobre la presunción de legalidad y validez de los actos de las autoridades administrativas que en materia fiscal les atribuyen las leyes fiscales. Esto es, se habla de legalidad, por cuanto que las normas jurídicas establecen claramente los actos mediante los cuales las autoridades tienden a determinar las bases de liquidación de créditos fiscales, así como sancionar el incumplimiento de las autoridades enmarcadas en las leyes fiscales, de modo que se puedan presumir ajustados a dichas leyes, hasta en tanto quien sufre su acción no se sienta afectado por su actuar y manifieste su inconformidad ante la propia autoridad emisora y, posteriormente, ante el órgano jurisdiccional competente. Asimismo se habla de validez porque se refiere a la competencia de los órganos que actúan, pues si en el particular su personalidad jurídica le atribuye la competencia, en el órgano de poder, su competencia le atribuye la validez de sus actos." (1)

B. BREVE REFERENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

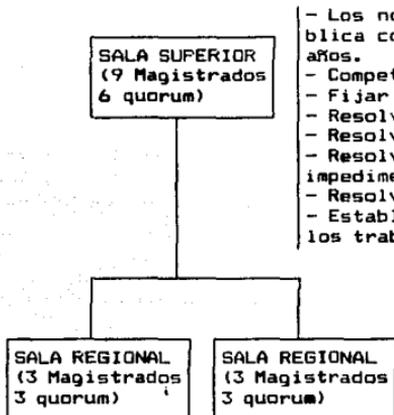
El juicio de nulidad se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación. La existencia de este órgano jurisdiccional la encontramos en el artículo 73 fracción XXIX-H de la Constitución General de la República, mismo que ya fue objeto de estudio, y en la Ley Orgánica del propio Tribunal.

Cabe señalar que el antecedente histórico que creó el órgano jurisdiccional que nos ocupa, se encuentra en la Ley de Justicia Fiscal, de fecha 27 de agosto de 1936, decretada por el Poder Ejecutivo en uso de sus facultades extraordinarias que en 1935 el Congreso de la Unión le había conferido.

Por mandato constitucional el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, los cuales son meramente declarativos, con algunos matices de plena jurisdicción, como veremos con posterioridad.

(1) Morales Gabriel L. Comentarios Sobre el Juicio de Nulidad. 02-03. Edit. Trillas. México 1967. págs 02-03.

La estructura jurídica de dicho tribunal podemos esquematizarla de la siguiente manera:



etc...

- Los nombra el Presidente de la República con aprobación del Senado cada 6 años.
- Competencia.
- Fijar la jurisprudencia.
- Resolver juicios especiales.
- Resolver las excitativas de justicia.
- Resolver las recusaciones, excusas e impedimentos.
- Resolver conflictos de competencia.
- Establecer reglas para distribuir los trabajos.

- Los nombra el Presidente de la República con aprobación del Senado cada seis años.
- Existen 10 Salas Regionales en toda la República 6 en el área metropolitana y 1 en creación.
- Competencia.
- Conocerán de los juicios que se inicien en contra de las resoluciones definitivas.
 - * Las dictadas por autoridades fiscales federales en que se determine, se fije en cantidad líquida o se den las bases para la liquidación de una obligación fiscal.
 - * Las que nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido por el Estado.
 - * Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
 - * Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

Como nota diremos que no tan sólo en materia fiscal es competente el Tribunal Fiscal de la Federación, sino también en otras áreas administrativas que su propia Ley Orgánica establece.

C. APLICACION SUPLETORIA DE LAS NORMAS DEL DERECHO COMUN FEDERAL.

El juicio de nulidad va a regirse por las disposiciones del Título VI del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles. Para que funcione dicha supletoriedad se requiere:

- a) que las instituciones supletorias se refieran a las previstas por el Código Fiscal de la Federación.
- b) y que la disposición supletoria se avenga al procedimiento contencioso que dicho Código establece.

Es decir que no se acepta la supletoriedad de manera general e incondicionalmente, sino que debe reunir no tan sólo uno de los requisitos señalados sino los dos. O sea que las instituciones que el Código Fiscal de la Federación "acepta que se apliquen en materia contenciosa fiscal, son aquellas que vienen a cubrir lagunas existentes en el Código Tributario Federal, lo que presume que debe hacer en uno, y en otros códigos, instituciones similares; de aquí que, si se trata de una institución no aceptada de un modo expreso en la ley fiscal, las reglas que norman tal institución en el Código Federal de Procedimientos Civiles no podrán aplicarse al procedimiento fiscal, ya que en tal caso no se trataría de cubrir lagunas del Código Fiscal, sino de modificarlo y adicionarlo". (2)

D. PARTES EN EL JUICIO DE NULIDAD.

PARTES EN
EL JUICIO
DE
NULIDAD

- a).- El demandante.
- b).- Los demandados
 - Autoridad que dictó la resolución impugnada.
 - El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
- c).- Los titulares de los que dependa la autoridad demandada
 - De las dependencias de la Administración Pública Federal.
 - De las entidades de la Administración Pública Federal.
 - Procuraduría General de la República.
 - Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal.
 - La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (Cuando se contraviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales y cuando se contravierta el interés fiscal de la federación)
- d).- El Tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

La autoridad demandada va a ser aquella que suscriba la resolución impugnada y no la que suele citarse al rubro del oficio que la contiene.

En su Jurisprudencia No. 114 de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al respecto señala lo siguiente:

"AUTORIDAD DEMANDADA. - LO ES LA QUE SUSCRIBE LA RESOLUCION IMPUGNADA. - La autoridad emisora de la resolución impugnada es aquella que la suscribe y no la que suele citarse al rubro del oficio que la contiene; por ende se deberá emplazar a

juicio, precisamente al funcionario que firmó." (3)

Los titulares son parte desde que se suprimió la intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los juicios en que no se controvertía una resolución dictada por alguna autoridad que dependiera de ella, como era el caso de los juicios contra multas administrativas, en las que dicha Secretaría sólo tenía un interés indirecto por tratarse de aprovechamientos del Erario Federal.

E. LAS PROMOCIONES, LA REPRESENTACION Y LAS COSTAS.

1. LAS PROMOCIONES.

Las promociones que se presentan ante el Tribunal Fiscal de la Federación deberán estar firmadas por quién las formule. Si el promovente no sabe o no puede firmar se imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego. Si se omite este requisito exigido por la ley, se tendrá por no presentada la promoción.

Ante el Tribunal Fiscal de la Federación no procederá la gestión de negocios, entendiéndose ésta como el hecho jurídico en virtud del cual una persona que recibe el nombre de gestor, sin tener mandato ni el deber de ello conforme a la ley se encarga gratuitamente de un asunto de otra persona que recibe el nombre de dueño, con ánimo de obligarlo.

Por la anterior razón quien promueve a nombre de otra persona tiene que acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda, o de la contestación en su caso.

(3) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia 1978-1983. pág 139.

2. LA REPRESENTACION.

La representación de los particulares se otorgará mediante:

- Escritura pública.
- O carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que conforme a la Ley de Profesiones cuando se trate de apoderado especial (mandato para asunto judicial o contencioso administrativo determinado) sólo podrá ser otorgado a favor de abogado con título; si se trata de apoderados generales para pleitos y cobranzas, actos de administración o actos de dominio, la anterior regla no funciona, ya que en este caso puede ser cualquier persona con capacidad legal.

La representación de las autoridades se hará de la siguiente manera:

El artículo 200 del Código Fiscal de la Federación establece que la representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, siendo ésta, en el caso de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la Procuraduría Fiscal de la Federación, según se establece en el artículo 10 fracción XIII del Reglamento Interior de la propia Secretaría.

Mediante escrito podrán los contribuyentes nombrar personas para que a su nombre reciban notificaciones, siempre que dicha autorización recaiga en Licenciado en Derecho.

Ahora bien la persona así nombrada igualmente podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Para los mismos fines las autoridades pueden nombrar delegado.

3. COSTAS.

En el juicio de nulidad no habrá lugar a condenación de costas lo que implica que cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

F. CAUSAS DE IMPROCEDENCIA Y SOBRESERIMIENTO.

1. CAUSALES DE IMPROCEDENCIA.

Por improcedencia debemos entender la imposibilidad jurídica para realizar el objetivo de la acción que se intenta.

El Código Fiscal de la Federación nos establece en su artículo 202, doce causales de improcedencia, que al presentarse impiden que la sala juzgadora estudie el fondo del asunto. Son a saber:

- 1o.- Que el acto no afecte el interés jurídico del demandante. Este por lo tanto tendrá que demostrar dicho interés.
- 2o.- Que el Tribunal Fiscal de la Federación no le corresponda conocer la impugnación intentada.
- 3o.- Que exista sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, si las partes y el acto impugnado son iguales, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
- 4o.- Si se trata de actos consentidos, es decir, cuando contra dichos actos no se promueve ningún medio de defensa o juicio de nulidad en los plazos establecidos por la ley.
- 5o.- Si se promovió recurso o juicio de nulidad y éstos se encuentran pendientes de solución.
- 6o.- Si los actos no fueron impugnados por algún recurso o medio de defensa otorgados por la ley, con excepción, claro está, de aquellos cuya interposición es optativa.
- 7o.- Los actos conexos impugnados por algún recurso o medio de defensa diferentes.
- 8o.- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- 9o.- Cuando sin haberse aplicado concretamente al promovente, se impugne ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto.
- 10o.- Si no se hace valer agravio alguno.
- 11o.- Cuando por las constancias en autos se compruebe fehacientemente que no existe el acto reclamado.

12o.- Por señalamiento del propio Código Fiscal de la Federación o de las leyes fiscales especiales.

Sobre la cuarta causal de anulación la magistrada del Tribunal Fiscal de la Federación, Lic. Margarita Lomeli Cerezo, en su libro "Estudios Fiscales" señala que: "El artículo 202, fracción IV suprime el consentimiento expreso, como causa de sobreseimiento del juicio, quedando sólo el consentimiento tácito, que se produce cuando transcurre el plazo de presentación de la demanda sin que se haya promovido el juicio de nulidad. Por lo tanto, aunque se haya hecho una manifestación en el sentido de consentir la resolución o acto de la autoridad administrativa, si se presenta una demanda contra los mismos, dentro del plazo legal, el juicio es procedente".

Sobre la causal décima la misma magistrada nos señala que "es correcto considerar que la falta de expresión de conceptos de nulidad hace improcedente el juicio porque en ese caso no hay propiamente pretensión procesal ni materia para la contestación y, por lo mismo, para la sentencia. Sin embargo, en ocasiones no es fácil determinar si hay o no algún concepto de nulidad, por lo que este precepto debe aplicarse sólo en los casos en que absolutamente no se desprenda de la demanda ningún concepto de anulación." (4)

El 5 de enero de 1988 se adicionó en el artículo 202 la facultad de que la sala examine aún de oficio la procedencia del juicio de nulidad. Consideramos acertadísima esta aclaración legal, ya que si la demandada no aludía a las causales de sobreseimiento, la sala se encontraba imposibilitada para estudiarlas de oficio, aunque por ejemplo, en la ausencia de agravios, no se pudiera dictar sentencia.

2 CAUSALES DE SOBRESEIMIENTO.

Por sobreseimiento debemos entender que es el acto procesal que concluye el juicio sin el estudio del asunto en cuanto al fondo, en virtud de haberse presentado la falta de alguno de sus elementos esenciales. Ello significa que el juicio se ha iniciado, ha nacido a la vida jurídica pero no llega a su fin, es decir, no se estudia en cuanto al fondo la legalidad de la resolución impugnada. (5)

(4) Lomeli Cerezo Margarita. Estudios Fiscales. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1984. pág 136.

(5) Sánchez Hernández Mayola. Op. cit. pág 591.

El sobreseimiento va a proceder:

- 1.- Por desistimiento del demandante.
- 2.- Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causales de improcedencia a que se refiere el artículo 202 del Código Fiscal de la Federación.
- 3.- En caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- 4.- Si la autoridad demandada, deja sin efectos el acto impugnado.
- 5.- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

La ley establece que el sobreseimiento puede ser total o parcial.

G. LOS IMPEDIMENTOS Y EXCUSAS.

Uno de los objetivos planteados por el artículo 17 constitucional es la impartición de una justicia imparcial. Dicha imparcialidad se hará consistir en que el juez sin apasionamiento e intereses de ninguna especie, determine a quien le asiste el derecho sin importar de que esto sea a la autoridad administrativa o al contribuyente. Por lo tanto resulta lógico que si el juez tiene algún tipo de interés en el asunto, esto lo cegará y su visión jurisdiccional ya no se aplicará de manera imparcial, sino que se inclinará forzosamente por la parte a la que se quiere favorecer.

Para evitar lo anterior la ley obliga al magistrado de que se trate a excusarse para el estudio del juicio en cuestión, por existir alguna causal de impedimento que puede consistir en:

- 1.- Tener un interés personal en el negocio.
- 2.- Ser alguna de las partes, sus patronos o representantes parientes del juez (consanguíneos, afines o civiles, en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal dentro del 4 grado por consanguinidad y en segundo por afinidad).

- 3.- Ser patronos o apoderados del mismo negocio.
- 4.- Tener amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes o con sus patronos o representantes.
- 5.- Haber dictado el acto impugnado o haber intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo o en su ejecución.
- 6.- Figurar como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.
- 7.- Estar en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

En la reforma publicada el 5 de enero de 1988 en el Diario Oficial de la Federación se adicionó en el artículo 204 la parte última, que señala que estarán impedidos igualmente en un juicio, los peritos que tengan algún impedimento de los anteriormente señalados.

La sustanciación de las excusas podemos esquematizarlas de la siguiente manera:

Manifestación del magistrado	----->	Presidente de la Sala	----->	Sala Superior	----->
Califica la Excusa	----->	Si es fundada designará a quien deba suplir al magistrado impedido.			

En cuanto a los peritos la ley no expresa con certeza como se hará valer la excusa, pero suponemos que es de la siguiente manera:

Manifestación del perito	----->	Magistrado Instructor	----->	Sala Regional	----->
Califica excusa	----->	Si es fundada designará al perito que deba suplirlo.			

H. DE LA DEMANDA.

1. CARACTERISTICAS DE LA DEMANDA.

- a).- La demanda se debe presentar por escrito.
- b).- Se promueve ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada. Este requisito viene a establecer por tanto la competencia de las salas regionales.
- c).- El término para interponerla será dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución combatida.

Las excepciones a esta última regla son las siguientes:

- En el juicio de lesividad las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución. Si se trata de un acto de tracto sucesivo se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto.
- Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión.
- En caso de demandarse la nulidad de una negativa ficta, la demanda podrá interponerse mientras no se notifique resolución expresa y siempre que haya transcurrido el plazo de cuatro meses establecidos para tal efecto.

Dado que en no todos los Estados y poblaciones el Tribunal Fiscal de la Federación tiene salas regionales, las demandas pueden enviarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el demandante tenga su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala competente, y siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

2. CONTENIDO DE LA DEMANDA.

a) LA DEMANDA DEBE INDICAR:

- El nombre y el domicilio del demandante.
- La resolución que se impugna.
- La autoridad o autoridades demandadas. O bien el nombre y el domicilio del particular demandado, cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- Los hechos que den motivo a la demanda.
- Las pruebas que se ofrezcan. En el ofrecimiento de la prueba pericial y testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios de los peritos o de los testigos. Sin estos requisitos se tendrán por no ofrecidas.
- La expresión de agravios que le cause el acto impugnado.
- El nombre y domicilio del tercero interesado cuando lo haya.

b) REQUERIMIENTO.

Si el promovente omite en su escrito de demanda expresar la resolución que se impugna, la autoridad demandada y el nombre y domicilio del tercero interesado, el magistrado instructor requerirá mediante notificación personal al demandante para que lo proporcione en un plazo de 5 días.

En dicho requerimiento se le apercibirá de que si no se atiende aquél se tendrá por no presentada la demanda.

Si el promovente omite indicar su nombre y su domicilio el requerimiento se notificará por lista.

Sobre la demanda es importante resaltar que su presentación no exige formalismos exagerados y por ello podemos afirmar que no es un documento solemne.

Como la presentación de la demanda no tiene un esquema rígido al cual tenga que sujetarse, como ya vimos, el estudio que la sala juzgadora haga de la misma, tiene que ser de carácter global. Es decir, que si por ejemplo el promovente señala agravios en el capítulo de hechos, no por encontrarse en este último, la Sala tendrá permitido la omisión de su examen, más al contrario tendrá que tomarlos en consideración para la emisión de

su fallo si no quiere incurrir en omisiones graves que provocan el viciamiento del procedimiento.

c) LOS AGRAVIOS.

La parte medular de una demanda la constituyen los agravios, ya que si éstos son válidos y quedan plenamente demostrados la sentencia que emita el Tribunal tendrá que ser en el sentido de declarar la nulidad lisa y llana o para efectos, según el caso.

Para que un agravio sea eficaz, como anteriormente hemos señalado debe:

- Hacer el señalamiento preciso de la resolución o la parte de ésta que lesiona el derecho del promovente.
- Precisar igualmente el precepto jurídico que a su juicio dejó de aplicar o aplicó indebidamente la autoridad administrativa.
- Externar los razonamientos lógicos-jurídicos por los que concluya que efectivamente existe omisión o indebida aplicación de los preceptos aplicables al caso concreto.

Los tres requisitos son insolubles y la falta de alguno de ellos provoca la ineficacia del agravio.

Podemos intentar el siguiente silogismo: Una resolución debe emitirse respetando lo preceptuado por la ley, si lo anterior no es así, el contribuyente al que va dirigida sufre un agravio en su derecho.

3. ANEXOS DE LA DEMANDA.

a) A la demanda se le deben anexar los siguientes documentos:

- 1.- Una copia de la misma para cada una de las partes.
- 2.- Una copia de los documentos anexos para el titular a que se refiere la fracción III del artículo 198, y en su caso, para el particular demandado.

- 3.- El documento que acredite su personalidad o en el que conste que fue reconocida por la autoridad demandada, cuando no gestione en nombre propio.
- 4.- El documento en el que conste el acto impugnado, o si se trata de negativa ficta, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
- 5.- Constancia de la notificación del acto impugnado. De esta regla se exceptúan el demandante que bajo protesta de decir verdad declare que no recibió constancia o cuando ésta hubiera sido por correo. Ahora bien, si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.
- 6.- El cuestionario que debe desahogar el perito el cual debe ir firmado por el demandante.
- 7.- Las pruebas documentales que ofrezca.

b) Requerimiento.

Quando no se adjunten a la demanda los documentos antes señalados, el magistrado instructor requerirá, mediante notificación personal, al demandante para que los presente en un plazo de 5 días. La autoridad en dicho requerimiento percibirá al contribuyente de que de no atender el requerimiento se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, o si se trata de las previstas en las fracciones I a IV se tendrá por no presentada la demanda.

Sobre el segundo requisito es necesario señalar que se puede ofrecer tanto en original, como en copia certificada.

Sobre el punto número 3 tenemos las siguientes tesis:

PERSONALIDAD. - SI ESTA ACREDITADA ANTE LA DEMANDADA NO ES NECESARIO DEMOSTRARLA EN EL JUICIO DE NULIDAD.- Tomando en consideración lo previsto en el artículo 209, fracción II, del vigente Código Fiscal de la Federación, correlativo del numeral 195 del Código Fiscal de 1957, quien promueva a nombre de otro debe acreditar ante este Tribunal Fiscal de la Federación que la representación le fue otorgada. a más tardar, en la fecha de presentación de la demanda, el documento justificativo de su personalidad. Sin embargo, cuando la representación está acreditada en el procedimiento administrativo que dio origen a la resolución impugnada en juicio ante este tribunal, no es necesario la exhibición del

documento justificativo de la personalidad del promovente, siendo suficiente la aportación del documento en el que consta que la demandada reconoció la representación del promovente. (6)

De la anterior se desprende que el documento con la que se acredita la personalidad puede ser sustituido por el documento en que conste que la demandada reconoció la representación del promovente. Ejemplo en un acta de visita domiciliaria.

Sobre el anexo 4 la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado que "la necesidad de presentar con la demanda el documento fundatorio base de la acción se justifica porque tiende, por una parte a crear una garantía de seriedad en el ejercicio de la pretensión; por otra parte, a determinar claramente la materia y los límites de la litis" (7)

La justificación de la exigencia de anexar la constancia de notificación la encontramos en que a partir de esta última se podrá establecer por un lado la oportunidad o no de la interposición de la demanda; y por otro lado, como veremos con posterioridad, si se impugna una notificación realizada ilegalmente, este documento es lógicamente indispensable para establecer su legalidad o ilegalidad.

Es de observarse que el momento para desahogarse las pruebas documentales es precisamente al presentar la demanda, no pudiéndolo hacer posteriormente, salvo que se trate de pruebas supervenientes.

4. REGLAS PARA DEMANDAS SOBRE ACTOS NO NOTIFICADOS O NOTIFICADOS LEGALMENTE.

En las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas el 5 de enero de 1988 se adicionó el artículo 209 bis.

El Poder Ejecutivo, en su Iniciativa de Ley, justificó dicha adición argumentando las ventajas, sobre todo en cuanto a economía procesal se refiere, de la supresión del ciclo formado por la impugnación de las notificaciones de créditos fiscales. Lo anterior como es de recordar, ya fue tocado en el capítulo de recurso administrativos.

(6) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Junio 1985. págs 1011-1012.

(7) Informe de la SCJN 1901. pág 139.

El numeral que nos ocupa señala:

El promovente del juicio de nulidad tendrá que observar las siguientes reglas, cuando alegue que el acto administrativo:

- No fue notificado.
- O bien lo fue ilegalmente.

a) PRIMER CASO:

El demandante afirma conocer el acto impugnado.

- a.1).- La impugnación contra la notificación se hará valer en la demanda en la que manifestará la fecha en que lo conoció.
- a.2).- Si igualmente impugna el acto administrativo, los conceptos de nulidad se expresarán en la demanda, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación. Lo anterior implica que si se omite hacer valer conceptos de agravio contra el acto administrativo, éste se tendrá por consentido.

b) SEGUNDO CASO:

Si el actor manifiesta que no conoce el acto administrativo que pretende impugnar.

- b.1).- Expresará en la demanda que desconoce dicho acto.
- b.2).- Señalará a la autoridad a quién le atribuye el acto, su notificación o su ejecución.
- b.3).- Al contestar la demanda la autoridad acompañará
 - Constancia del acto administrativo.
 - Constancia de notificación del mismo.
- b.4).- Dicho acto y su notificación pueden ser combatidos mediante la ampliación de la demanda.

c) SUSTANCIACION DE LOS 2 CASOS:

1o.- Antes de examinar la cuestión de fondo el Tribunal estudiará los conceptos de nulidad expresados contra la notificación.

2o.- Si se resuelve que no hubo notificación o que ésta fue ilegal

- Considerará que el actor fue sabeedor del acto administrativo

- Desde la fecha que se lo dio a conocer la autoridad administrativa en los términos de la fracción II del propio artículo 209 bis, quedando sin efecto todo lo actuado.

- Aquí cabe resaltar que la ley es imprecisa ya que el segundo párrafo de la fracción II no contempla el caso de la fracción I, ya que en dicha fracción no se obliga a la autoridad, en su contestación de demanda a anexar la constancia del acto y de su notificación. Por ello creemos que aquí se debe observar lo preceptuado por el artículo 135, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, es decir, que tendrá al promovente como sabeedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo y dicho conocimiento surtirá efectos de notificación.

- Procederá al estudio de la impugnación que en su caso se hubiese formulado contra dicho acto.

2o.- Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada, y como consecuencia de ello la demanda fue presentada extemporáneamente sobreseerá el juicio en relación con el acto administrativo combatido.

De lo anterior se deduce que pese a ser calificada de legal la notificación, si la demanda se presentó dentro del término legal contado a partir de la notificación legalmente hecha, la autoridad juzgadora está obligada a entrar al estudio del fondo del asunto.

5. SISTEMA ANTIGUO DE IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS.

Existían muchas posibilidades, muchas alternativas a seguir por los contribuyentes para combatir los actos de las autoridades en el Código Fiscal de la Federación vigente en 1987, veamos algunas de ellas y comparémoslas con el sistema actual:

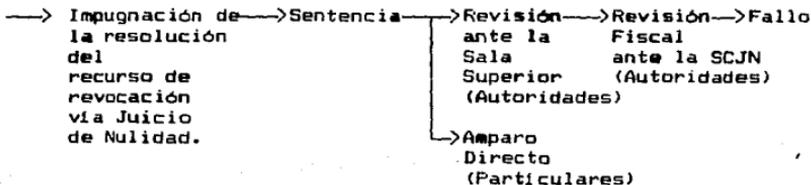
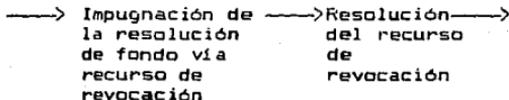
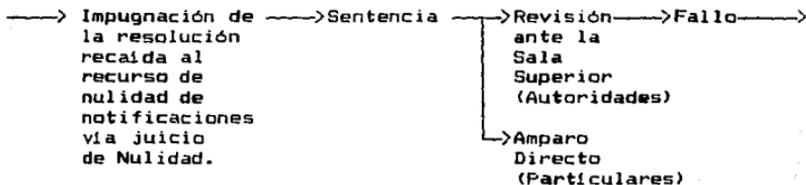
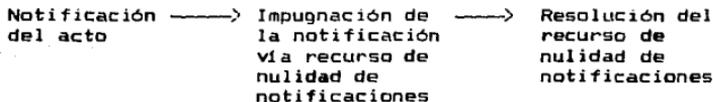
A

Notificación del acto impugnado → Impugnación de la notificación vía recurso de nulidad de notificaciones → Resolución del recurso de nulidad de notificaciones

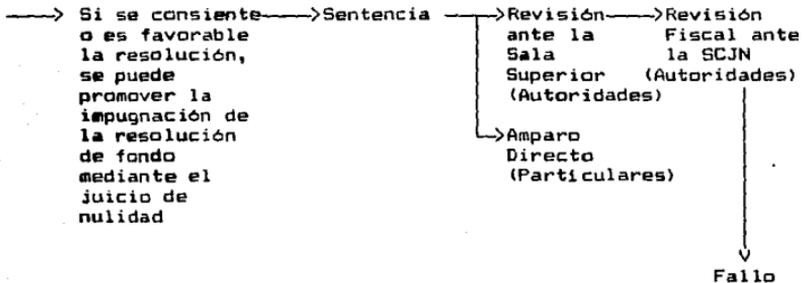
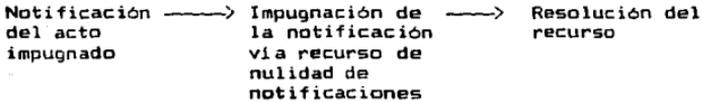
→ Si la misma se consiente o es positiva. Impugnación de la resolución de fondo mediante recurso de revocación. → Impugnación de la resolución del recurso de revocación mediante juicio de nulidad. → Sentencia

→ Revisión ante la Sala Superior (autoridades) → Revisión Fiscal ante la SCJN (autoridades) → Fallo
→ Amparo Directo (Particulares)

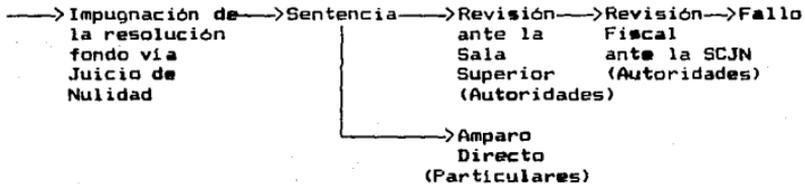
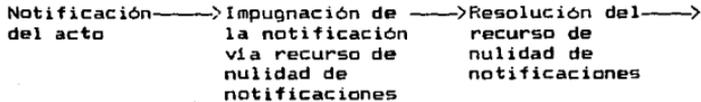
B



C



D



E

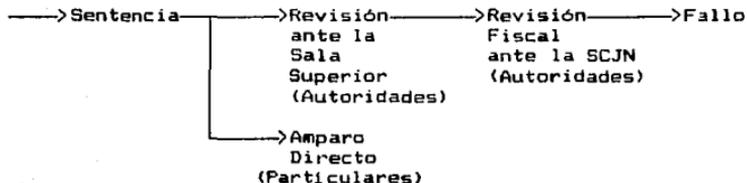
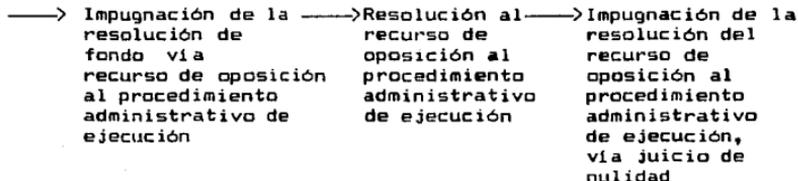
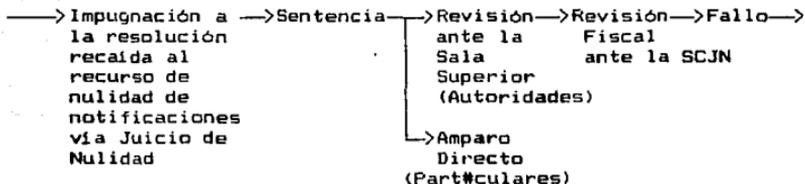
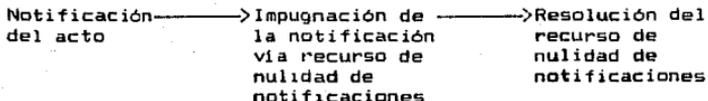
Cuando el acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal queda firme, ya sea porque se consintió o por sentencia que haya causado Estado, entonces los medios de defensa se hacían valer contra la forma de hacer efectivo dicho crédito fiscal, es decir en contra del procedimiento administrativo de ejecución, luego entonces tenemos lo siguiente:

Notificación del acto impugnado (del pae)	→ Impugnación de la notificación vía recurso de nulidad de notificaciones	→ Resolución del recurso de nulidad de notificaciones
--	---	--

→ Si se consiente o es favorable puede promover la impugnación de la resolución de fondo mediante el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución	→ Impugnación de la resolución del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución mediante Juicio de Nulidad
--	---

Sentencia	→ Revisión ante la Sala Superior (Autoridades)	→ Revisión Fiscal ante la SCJN (Autoridades)	→ Fallo
	→ Amparo Directo (Particulares)		

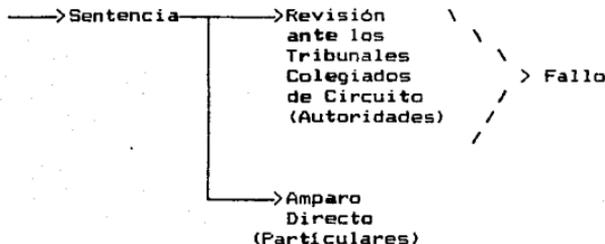
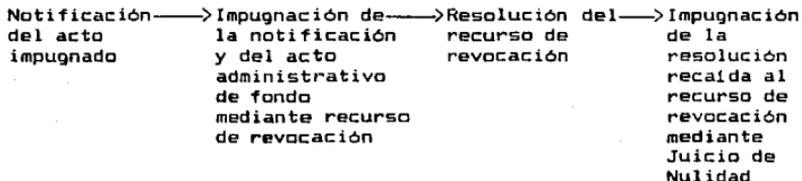
F



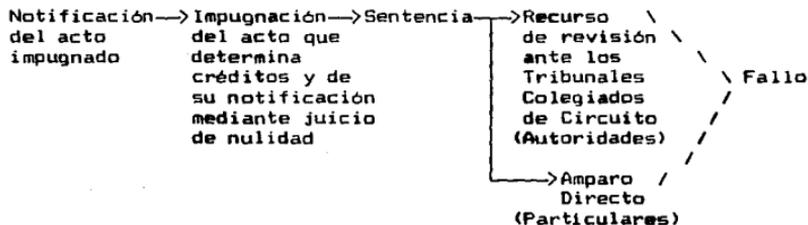
6. SISTEMA ACTUAL PARA IMPUGNAR LAS RESOLUCIONES FISCALES

Con las reformas del 5 de enero de 1988 se presentaron relevantes e interesantes modificaciones a las normas adjetivas en materia fiscal, tanto en el procedimiento oficioso como en el contencioso, quedando esquemáticamente de la siguiente manera:

A

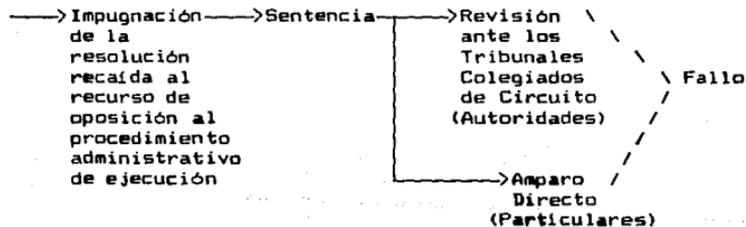
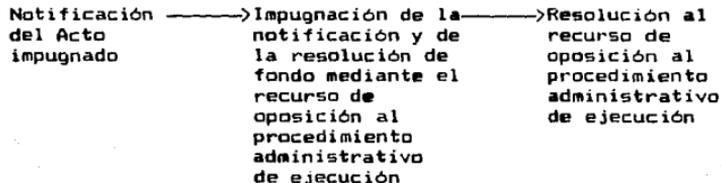


B



Quedando firme el acto administrativo que determina el crédito fiscal, se puede impugnar ahora el procedimiento para hacerlo valer. Entonces tendremos esquemáticamente lo siguiente:

C



Cabe señalar que no se abarcaron todas las hipótesis que se pudieran presentar, ya que en los esquemas no se incluyó a la negativa ficta, a los casos en que se puede ampliar la demanda, y aquellos donde se desconoce el acto administrativo, los incidentes de previo y especial pronunciamiento, los sobreseimientos, Etc.etc., sin embargo creemos que si tocaron los más considerables.

ANALISIS DE LAS REFORMAS PROCESALES.

En el capítulo anterior habíamos dejado en puntos suspensivos nuestro análisis, continuando con lo ya comenzado, podemos decir que:

Efectivamente, como se desprende de la comparación de los esquemas del antiguo y actual sistema de impugnación de las resoluciones fiscales, con las reformas a los recursos administrativos y al juicio de nulidad, se logra una economía procesal significativa ya que:

- 1o.- Suprime un recurso que era obligatorio antes de promover juicio de nulidad.
- 2o.- La resolución que recaía al recurso de nulidad de notificaciones al ser impugnable mediante el procedimiento contencioso administrativo, e incluso la sentencia de este último combatible mediante el recurso de revisión, retardaba significativamente el proceso.
- 3o.- No era sino hasta que, pasado el largo periodo necesario para resolver si una notificación era o no legal y hasta que se dictaba sentencia firme al respecto, que se podía impugnar la cuestión de fondo.
- 4o.- Igualmente existían ocasiones en que la impugnación de las notificaciones provocaba que el proceso cayera en un círculo vicioso ya que por ejemplo, se podía impugnar la notificación de la resolución recaída al recurso de nulidad de notificaciones; a la emitida en el recurso de revocación; a la dictada en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución etc., teniendo como consecuencia de todo ello el alargamiento eterno e infructuoso de los procesos.
- 5o.- Con este sistema se provocaban grandes incertidumbres tanto para el particular que no tenía definida su situación jurídica e igualmente tenía que garantizar el

interés fiscal por grandes períodos; como a las autoridades ya que los recargos permitidos por la ley no resarcían en muchos casos las pérdidas sufridas en los largos períodos que duraba un litigio.

60.- Lo anterior erosionaba de manera preocupante la impartición de una verdadera justicia administrativa.

70.- Con el actual sistema se atienden las dos cuestiones en un solo movimiento procesal, es decir, que en los mismos pasos procesales se impugna tanto la cuestión de fondo, como su notificación. La fusión a nuestro parecer es viable y positiva, ya que evita el círculo vicioso al que nos hemos referido en puntos anteriores.

7. AMPLIACION DE LA DEMANDA.

La demanda podrá ampliarse dentro de los 45 días siguientes al en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la contestación de la misma, en los casos siguientes:

- a).- Cuando se impugne una negativa ficta, ya que es hasta el momento de contestar la demanda cuando la autoridad da a conocer al promovente el acto administrativo en si o bien la resolución recalda al recurso administrativo interpuesto, exponiendo asimismo su fundamentación y motivación en las que apoyan dicho acto. Por lo tanto es hasta estos momentos en que realmente se puede combatir dicho acto mediante la ampliación de la demanda.
- b).- Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- c).- En los casos del artículo 209 bis, ya estudiados.

8. LA INTERVENCION DEL TERCERO EN EL JUICIO.

Por tercero debemos entender aquel que tiene carácter de litis-consorte, es el que interviene en el proceso situado en el

mismo plano que la parte demandada o demandante, según el caso, en una relación de coordinación con ésta o aquella, frente al oponente, con los mismos derechos, obligaciones y cargas procesales y sujetos a todos los efectos de la cosa juzgada.

El tercero, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que se corra traslado de la demanda podrá apersonarse en juicio, mediante escrito que contendrá los requisitos de la demanda y de la contestación según sea el caso, así como la justificación de su derecho para intervenir en el asunto.

ANEXOS AL ESCRITO DEL TERCERO.

- a).- Deberá adjuntar el documento que acredite su personalidad cuando no gestione en nombre propio.
- b).- Las pruebas documentales que ofrezca.
- c).- El cuestionario para los peritos.

Cuando no anexe dichos documentos será requerido de la misma forma que señala el artículo 209 último párrafo.

I. LA CONTESTACION.

1. CONTESTACION DE LA DEMANDA.

El magistrado instructor admitida la demanda, correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento.

2. AMPLIACION DE LA CONTESTACION.

En los casos que señala el artículo 210 en los cuales se amplía la demanda, la autoridad contará con 45 días siguientes al

en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación, para dar respuesta a la misma.

3. EFECTOS PROVOCADOS POR LA FALTA DE CONTESTACION.

El primer párrafo del artículo 212 del Código Fiscal de la Federación establece que si no se produce en tiempo la contestación, o no se refiere ésta a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por los hechos notorios resulten dervirtuados.

De lo anterior deducimos que la ley exige para presumir como ciertos los hechos manifestados en la demanda y no combatidos por la autoridad en su contestación dos cosas:

- 1.- Que los hechos se imputen de manera precisa.
- 2.- Que las pruebas rendidas o los hechos notorios no desvirtúen dichos hechos.

Ahora bien, por los problemas que en innumerables ocasiones se han presentado en la práctica, se hace necesario aclarar que la presunción es válida para cuestiones de hecho, pero no para cuestiones de derecho.

Es decir, que la falta de contestación de la demanda va a producir que se presuman como ciertos los acontecimientos imputados de manera precisa y no dervirtuados por las pruebas, pero de ninguna forma dicha presunción implica el otorgamiento de validez a los razonamientos lógicos jurídicos expresados en la demanda, pues estos tienen que ser sometidos al análisis de la sala juzgadora, para determinar si los mismos son fundados o no.

Respecto a todo lo anterior tenemos el siguiente criterio tanto del Supremo Tribunal, como del Fiscal de la Federación.

PRESUNCION ESTABLECIDA POR EL ARTICULO 203 INCISO A) (AHORA 202) DEL CODIGO FISCAL. - SOLO PROCEDE RESPECTO DE HECHOS PERO NO RESPECTO DE CUESTIONES DE DERECHO. - El artículo citado establece que se presumirán ciertos los hechos que el actor impute de manera precisa al demandado, cuando éste no produzca su contestación de demanda dentro del plazo legal; es decir, que es condición esencial para que se surta la citada presunción, que se trate de hechos, o sea, acontecimientos que tuvieron lugar, pero no de consideraciones de derecho, los cuales constituyen silogismos y razonamientos, respecto de los cuales no podría producirse

una presunción de certeza. Por ello no opera dicha presunción de validez respecto de los razonamientos jurídicos que el actor vierta en su demanda, aun cuando la autoridad demandada no los rebata, por no producir su contestación a la misma, ya que no existe precepto legal que así lo establezca. Consecuencia de ello es que la sala Sentenciadora sólo podrá determinar si son fundados o no los planteamientos del actor a través del estudio legal y jurídico de los mismos, pero no reconocerlos ciertos con base en la citada presunción establecida por el artículo 203, inciso a) del Código de la materia. (B)

4. CONTENIDO DE LA CONTESTACION.

La demandada deberá expresar en su contestación:

- a).- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- b).- Las causas de improcedencia y sobreseimiento, o bien las consideraciones que demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- c).- La respuesta a los hechos manifestados de manera expresa en la demanda, refiriéndose concretamente a cada uno de ellos.

Dicha respuesta va a ser en los siguientes sentidos:

- Afirmandolos
 - Negándolos
 - Expresando que los ignora por no ser propios
 - Exponiendo como realmente ocurrieron
- d).- Los razonamientos lógicos jurídicos que tiendan a demostrar la ineficacia de los agravios.
 - e).- Las pruebas que ofrezca. Cuando se ofrezca prueba pericial y testimonial se tendrá que reunir los requisitos que hemos apuntado con anterioridad al estudiar la demanda.

5. REQUERIMIENTO A LA AUTORIDAD, POR OMISIONES EN LA CONTESTACION

Si en la contestación dejan de indicarse el nombre y domicilio de la demandada, la resolución impugnada, el nombre y domicilio del demandante y el nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya; el magistrado instructor requerirá, vía notificación por lista en el primer caso y en los otros supuestos mediante notificación personal a la demandada, para que en un plazo de 5 días subsane dicha irregularidad y en caso de no hacerlo se tendrá por no presentada la contestación.

6. ANEXOS DE LA CONTESTACION.

La autoridad o particular demandado deberá adjuntar a su escrito:

- a).- Copias de su contestación y de sus anexos tanto para el demandante como para el tercero señalado en la demanda.
- b).- Si se trata del juicio de lesividad, el documento que acredite su personalidad si el demandado no gestiona en nombre propio.
- c).- El cuestionario que deba desahogar el perito el cual deberá ir firmado por el demandado.
- d).- Por último las pruebas documentales que ofrezca.

Cuando no se adjunten a la contestación los documentos anteriores, el magistrado instructor requerirá, mediante notificación personal al demandado para que los presente en un plazo de 5 días, apercibiéndolo que de no hacerlo se tendrán por no ofrecidas las pruebas, y en los demás casos se tendrá por no contestada la demanda. La razón de que la ley exija a la autoridad que anexe las pruebas, la encontramos en que las afirmaciones que ésta haga en su contestación, deben acreditarse por los medios de convicción idóneos, porque no basta que provengan de autoridad, ya que en el juicio correspondiente está colocada en un plano de igualdad con los contribuyentes.

7. PROHIBICION DE CAMBIAR LOS FUNDAMENTOS DE DERECHO EN LA CONTESTACION.

Según lo señala el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo, en la contestación de la demanda no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

Igualmente y correlativo a lo anterior, la actora en su demanda no podrá introducir cuestiones diversas a las planteadas originalmente ante la autoridad administrativa, pues de seguirse un criterio contrario, el juzgador tendría que analizar el acto combatido a la luz de argumentos que no fueron del conocimiento de la autoridad.

Sobre lo anterior tenemos la siguiente jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación:

LITIS EN EL JUICIO DE NULIDAD.- INTERPRETACION DE LOS ARTICULOS 215 Y 237 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN VIGOR. El actual Código Fiscal de la Federación no contempla literalmente la hipótesis legal regulada por el artículo 215 del Código Fiscal de 1907, en el que se establecía que la resolución impugnada debería ser apreciada en los términos en que lo fue ante la autoridad administrativa; sin embargo, el artículo 237 de dicho ordenamiento en vigor establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, de donde se sigue que interpretando conjuntamente los artículos 215 y 237 del Código Fiscal vigente, la autoridad en su contestación a la demanda no podrá cambiar los fundamentos de derecho dados en la resolución y, por su parte, la actora no podrá introducir en su demanda cuestiones diversas a las planteadas originalmente ante la autoridad administrativa, pues de seguir un criterio contrario, el juzgador tendría que analizar el acto combatido a la luz de argumentos que no fueron del conocimiento de la autoridad o, en su caso, de aquellos que no fueron expuestos en la propia resolución, con lo cual no se examinarían todos y cada uno de los hechos y puntos controvertidos del acto impugnado, tal como establece el artículo 237 mencionado. Por último, cabe señalar que dicha regla admite la excepción relativa a cuestiones y pruebas supervenientes. (9)

8. EL ALLANAMIENTO.

Las autoridades están facultadas para allanarse a la pretensión de la demandante, siempre y cuando hagan valer dicho allanamiento en su escrito de contestación de demanda o hasta antes del cierre de la instrucción.

Si la autoridad ejerce dicha facultad, reconocerá los hechos y el derecho manifestados por el promovente en su acción, por tal razón la sala juzgadora podrá dictar su fallo declarando la nulidad del acto impugnado, incluso hasta antes del cierre de la instrucción.

J. LOS INCIDENTES.

1. CONCEPTO.

El incidente es la cuestión que se promueve en un juicio distinto del asunto principal pero relacionado con él, que se tramita por separado, a veces sin suspender el curso del proceso y otras suspendiéndolo, y que se resuelve a través de una sentencia interlocutoria. (10)

Podemos clasificarlos en:

- Incidentes de previo y especial pronunciamiento.
- Incidentes ordinarios.

Los primeros se dicen que son de previo porque impide que el juicio siga su curso mientras no se resuelvan, por referirse a presupuestos procesales que de no cumplirse ocasionan la invalidez del proceso.

Se les llama de especial pronunciamiento, porque se resuelven mediante una sentencia interlocutoria que únicamente concierne al incidente de que se trate y no por la sentencia definitiva en la que se decide el fondo del asunto.

Por otro lado los incidentes ordinarios no suspenderán el trámite del juicio, sino hasta antes de que se cierre la instrucción y siempre que aquéllos estén pendientes de solución.

(10) Sánchez Hernández Mayola. Op. cit. pág. 630.

**Incidentes de
Previo y Especial
Pronunciamiento**

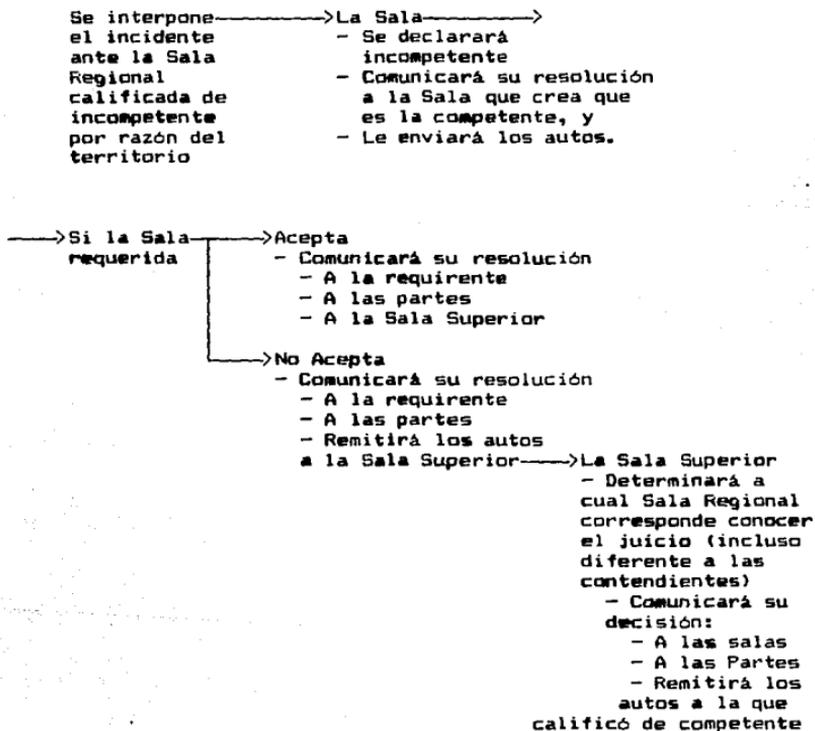
- La incompetencia en razón del territorio
- El de acumulación de autos
- El de nulidad de notificaciones
- El de interrupción por causa de muerte y disolución.
- La recusación por causa de impedimento.

**Incidentes
Ordinarios**

- De suspensión de ejecución
- Falsedad de documentos

2. INCIDENTE DE COMPETENCIA EN RAZON DEL TERRITORIO.

Esquemáticamente este incidente podemos representarlo así



Quando una Sala esté conociendo de un juicio que sea de la competencia de otra, cualquiera de las partes podrá recurrir a la Sala Superior, exhibiendo copia certificada de la demanda y de las constancias que estime pertinentes. Si estas resultan suficientes, la Sala Superior resolverá la cuestión de competencia y ordenará la remisión de los autos a la Sala Regional que corresponda. Si las constancias no fueran suficientes, podrá pedir informe a la Sala Regional cuya competencia se denuncie y resolverá en lo que ésta exponga.

Si la Sala Regional que está atendiendo el asunto es calificada por la Sala Superior como incompetente, todo lo actuado por la primera quedará sin efectos. Respecto de lo anterior tenemos el siguiente criterio:

PROCEDIMIENTO. - DEBE REPONERSE POR LA SALA COMPETENTE CUANDO LA DECLARADA INCOMPETENTE HUBIERE DADO TRAMITE A LA DEMANDA. -
De conformidad con el artículo 17 del Código Federal de Procedimientos Civiles, aplicado supletoriamente, es nulo de pleno derecho lo actuado por un Tribunal que fuera declarado incompetente, razón por la cual, la admisión de la demanda y emplazamiento efectuados por una Sala que posteriormente es declarada incompetente, no puede surtir efecto ninguno por lo cual debe reponerse el procedimiento por la sala competente.
(11)

3. INCIDENTE DE ACUMULACION DE AUTOS.

a).- Procede la acumulación de dos o más juicios pendientes de resolución en los casos en que:

Partes	Agravios	Acto Impugnado	Actos antecedentes o consecuentes de los otros
I Sean las mismas	Sean idénticos	-----	-----
II Diferentes	Sean distintos	Es uno mismo o se impugna varias de sus partes	-----
III Pueden ser o no diversos	Pueden ser o no distintos	-----	Sean unos antecedentes o consecuentes de los otros

b).- Sustanciación de la acumulación.

- 1o.- La acumulación se tramitará ante el magistrado instructor que esté conociendo del juicio en el cual la demanda se presentó primero.
- 2o.- El magistrado formulará proyecto.
- 3o.- El proyecto se someterá a la Sala la cual determinará la procedencia o no de la acumulación.
- 4o.- Si se decreta la acumulación, la Sala que conozca del juicio más reciente, enviará los autos a la que conozca del más antiguo.

Cuando la acumulación se decrete en una misma Sala: Se turnarán los autos al magistrado que conoce el juicio más antiguo.

Puede ocurrir que la acumulación no pueda decretarse por dos causas: Una de ellas es cuando en alguno de los juicios se hubiere cerrado la instrucción.

La segunda por encontrarse los diversos procedimientos en diferentes etapas, como pudiera ser que uno está en la instancia de juicio de nulidad y el otro en la revisión.

En los casos anteriores la ley establece que se decretará la suspensión del procedimiento en el juicio de trámite. Dicha suspensión subsistirá hasta que se pronuncie la resolución definitiva en el otro negocio. Lo anterior se hace necesario para que exista concordancia entre los fallos de los juicios anexos, ya que si en ellos se da algún tipo de contradicción será evidente que en uno u otro de dichos fallos hubo deficiencias de tipo lógico-jurídico que pueden perjudicar a las promoventes, ya que si se trata por ejemplo de las mismas partes éstas no sabrían que sentencia acatar.

4. INCIDENTE DE NULIDAD DE NOTIFICACIONES.

a).- Antes de entrar al estudio de este incidente es necesario precisar que las notificaciones a que se refiere son las que se realizan dentro del procedimiento del juicio de nulidad, a saber: La notificación de la demanda, de la contestación, de la sentencia etc., por lo que quedan excluidas lógicamente las notificaciones que realiza la autoridad administrativa para dar a conocer sus resoluciones. Hecha esta

aclaración -aunque obvia no por ello inútil para los que iniciamos es ésta área- pasemos ahora al estudio de este incidente.

Señala el artículo 223 que las notificaciones que no fueron hechas conforme a la ley serán nulas.

Por lo tanto, una notificación será legalmente realizada cuando se efectúe conforme a lo establecido por el capítulo XI del Código Fiscal de la Federación. A manera general dicho capítulo establece, entre otras cosas, que:

- En las notificaciones el actuario, deberá asentar razón del envío por correo, de la entrega de los oficios de notificación, de las notificaciones personales y de las realizadas por lista.
- Los acuses postales de recibo y las piezas certificadas devueltas se agregarán como constancias a dichas actuaciones.
- Las siguientes notificaciones deberán efectuarse de manera personal o por correo certificado con acuse de recibo.
 - La que corra traslado de la demanda, de la contestación, y en su caso de la ampliación.
 - La que mande citar a los testigos o a un tercero.
 - El requerimiento a la parte que deba cumplirlo.
 - El auto donde se informe a las partes que el juicio va a ser resuelto por la Sala Superior.
 - La resolución de sobreseimiento.
 - La sentencia definitiva.
 - En los casos en que el magistrado así lo ordene.

Los demás tipo de notificaciones deberán hacerse por lista. Asimismo las notificaciones que deban hacerse a las autoridades se harán por oficio o por vía telegráfica en caso urgente.

- Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas. En los casos de notificaciones por lista, la fecha de notificación será la del día en que se hubiese fijado en las oficinas de la autoridad juzgadora.

- Importantísimo por sus consecuencias legales es lo señalado por el artículo 257 que establece que: Una notificación omitida o irregular se entenderá legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado se haga sabedor de su contenido. Luego entonces el término para interponer los medios de defensa se contará a partir de la fecha en que el promovente se hizo sabedor del auto, acuerdo o sentencia.

b).- Término para promover el incidente.

El incidente que nos ocupa, deberá promoverse dentro de los cinco días siguientes a aquel en que conoció el hecho, ofreciendo las pruebas pertinentes en el escrito en que se promueva la nulidad.

c).- Sustanciación del incidente.

- 1a.- Se admite la promoción.
- 2a.- Se dará vista a las demás partes por el término de cinco días para que expongan lo que a su derecho convenga.
- 3a.- Transcurrido el plazo señalado el magistrado instructor dictará resolución.
- 4a.- Si se declaró la nulidad, la Sala ordenará reponer la notificación anulada y las actuaciones posteriores.

d).- Efectos de la no interposición del incidente.

Si el perjudicado por una notificación no hace valer el incidente, se considerará que la consiente. Por lo tanto aquella se le tendrá por válida y produciendo sus efectos jurídicos.

5. INCIDENTE DE INTERRUPCION POR CAUSA DE MUERTE O DISOLUCION

El Código Fiscal de la Federación no regula propiamente este incidente, ya que dicho ordenamiento nos señala que el mismo se regirá por lo previsto en el Código Federal de Procedimientos Civiles.

Este último preceptúa en sus artículos del 368 al 372 que el proceso se interrumpe:

- a).- Cuando muere o se extingue antes de la audiencia final del negocio, una de las partes. En este caso la interrupción durará el tiempo indispensable para que se apersone en el juicio, el causahabiente de la desaparecida o su representante y cesará tan pronto se acredite la existencia de un representante de la sucesión.
- b).- Cuando muere o se extingue antes de la audiencia final del negocio el representante procesal de una parte. En este caso la interrupción durará el tiempo necesario para que provea a la substitución de aquél y cesará al vencimiento del término señalado por el tribunal para la substitución de dicho representante procesal desaparecido, siendo en perjuicio de la parte si no provee a su representación en el juicio.

Todo acto procesal verificado durante la interrupción es ineficaz sin que sea necesario su declaratoria de nulidad.

La duración de las interrupciones señaladas no se computan en ningún término.

6. INCIDENTE DE RECUSACION POR CAUSA DE IMPEDIMENTO.

Hemos visto que es una exigencia constitucional la impartición de una justicia exenta de toda parcialidad, por lo que si algún magistrado de la Sala juzgadora tiene algún tipo de interés en el negocio no podrá formar parte de aquélla, ya que su imparcialidad no se encuentra garantizada, por lo que dicho magistrado tendrá la obligación de excusarse.

Sin embargo, qué sucede si no se excusa pese a existir un impedimento legal. En este caso cualquiera de las partes podrá hacer valer el incidente de recusación por existir dicho impedimento.

a) RECUSACION DEL MAGISTRADO.

- 1.- Se promoverá ante la Sala Superior.
- 2.- Lo anterior se hará mediante escrito que se presente ante la Sala Regional respectiva.
- 3.- A dicho escrito se anexarán las pruebas que se ofrezcan.

b) SUSTANCIACION DEL INCIDENTE.

- 1.- El Presidente de la Sala Regional enviará a la Sala Superior el escrito de recusación.
- 2.- El magistrado recusado debe rendir un informe el cual se enviará a la Sala Superior junto con el escrito mencionado en el punto anterior. Si no se rinde dicho informe se presumirá cierto el impedimento.
- 3.- Si la Sala Superior declara que es fundada la recusación el magistrado será sustituido.

e) RECUSACION DEL PERITO.

- 1.- Se promoverá ante el magistrado instructor.
- 2.- El término será dentro de los 6 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acuerdo por el que se le designa.
- 3.- El magistrado instructor pedirá al perito recusado que rinda un informe dentro de los tres días siguientes. Si no se rinde se presumirá cierto el impedimento.
- 4.- Si la Sala encuentra fundada la recusación sustituirá al perito.

7. INCIDENTE DE LA SUSPENSION DE LA EJECUCION.

Antes de pasar al estudio de este incidente es necesario reseñar brevemente las características de la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

Según lo establecido por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación los actos administrativos no se ejecutarán cuando se garantice el interés fiscal reuniendo los requisitos legales.

Por otro lado los actos que determinen créditos fiscales no se ejecutarán hasta que venza el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, siempre que el interesado manifieste ante la autoridad ejecutora bajo protesta de decir verdad y dentro del mes siguiente a la fecha señalada en el punto anterior que interpondrá juicio de nulidad y garantizará el interés fiscal.

Si se acredita la impugnación y se garantiza el interés fiscal dentro del término mencionado se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución hasta que se notifique la resolución definitiva que recaiga al juicio.

El último párrafo del artículo aludido establece que ante una negativa o violación por parte de la autoridad a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los afectados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo, acompañando al escrito los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso el otorgamiento de la garantía del interés fiscal.

a) PROCEDENCIA DEL INCIDENTE.

El artículo 227 del ordenamiento multicitado señala que el incidente motivo de estudio, procede cuando la autoridad ejecutora:

- Niegue la suspensión.
- Rechace la garantía ofrecida.
- Reinicie la ejecución.

Dicho incidente se interpondrá ante el magistrado instructor de la Sala Regional que conozca del asunto o que haya conocido del mismo en la primera instancia.

b) ANEXOS DEL INCIDENTE.

Al escrito del incidente de suspensión se deben anexar las copias de:

- Los documentos en que se haga constar el ofrecimiento de la garantía.

- En su caso los documentos en que se haga constar el otorgamiento de la misma.
- Solicitud presentada ante la ejecutora.
- Si la hubiere la documentación en que conste la negativa de suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución.

c) TERMINO PARA SU INTERPOSICION.

Este incidente podrá promoverse mientras no se haya dictado sentencia o resolución firme de la Sala Regional, de la Sala Superior o del Tribunal Colegiado de Circuito.

d) SUSTANCIACION DEL INCIDENTE.

- 1o.- En el auto en que se admita el incidente el magistrado ordenará correr traslado a la autoridad a quien se impute el acto, pidiéndole un informe.
- 2o.- El informe mencionado deberá ser rendido en un plazo de 3 días. Si la autoridad no obedece esta petición o bien lo hace sin referirse específicamente a todos los hechos que le imputa la promovente, se tendrán por ciertos estos últimos.
- 3o.- El magistrado podrá decretar la suspensión provisional de la ejecución.
- 4o.- Dentro del plazo de 5 días a partir de que haya recibido el informe o bien de que haya rendido el término para presentarlo, la Sala dictará resolución en la que decrete o niegue la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución o decida sobre la admisión de la garantía ofrecida.
- 5o.- La Sala Regional podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique, mientras no se haya dictado sentencia o resolución firme.
- 6o.- En caso de que la autoridad no de cumplimiento a la orden de suspensión o de admisión de la garantía, la Sala Regional declarará la nulidad de las actuaciones realizadas con violación a la misma y multará a la autoridad renuente.

8. IMPUGNACION DE LOS AUTOS ADMISORIOS.

Los autos que admitan la demanda, la contestación, la intervención del tercero perjudicado o alguna prueba, podrán ser objetados por las partes, mediante escrito que presentarán en un plazo de cinco días. La objeción se decidirá en la resolución que ponga fin al juicio o en la sentencia respectiva.

9. INCIDENTE DE FALSEDAD DE DOCUMENTOS.

Si dentro del juicio alguna de las partes sostiene la falsedad de un documento, inclusive aquellos que consisten en promociones y actuaciones en juicio.

- 1o.- Se hará valer ante el magistrado instructor.
- 2o.- El término para hacerlo valer será hasta antes de que se cierre la instrucción del juicio.
- 3o.- La sala resolverá sobre la autenticidad del documento exclusivamente para efectos de dicho juicio.

ESQUEMA

Incidente	Se tramita	Autoridad que resuelve	Se hace valer	Se sustanciará
Incompetencia en razón del territorio (P.E.P.)	- De oficio - A petición de parte	1o. Salas contendientes 2o. La Sala Superior	Hasta antes de que quede cerrada la instrucción.	Se suspende el procedimiento.
Acumulación de Autos (P.E.P.)	- De oficio - A petición de parte	- Sala Regional del Juicio más antiguo	Hasta antes de que quede cerrada la instrucción.	Se suspende el procedimiento.
Nulidad de notificaciones. (P.E.P.)	- A petición de parte	1o. Magistrado Instructor. 2o. Sala Regional.	Dentro de los 5 días siguientes a aquel en que se conoció el hecho.	Se suspende el procedimiento.
Interrupción por causa de muerte y disolución (P.E.P.)	- A petición de parte - De oficio	- Magistrado Instructor	Hasta antes de que quede cerrada la instrucción.	Se suspende el procedimiento.
Recusación por causa de impedimento (Magistrados P.E.P.)	- A petición de parte	- Sala Superior	Hasta antes de que quede cerrada la instrucción.	Se suspende el procedimiento.
Recusación por causa de impedimento (Peritos P.E.P.)	- A petición de parte	- Sala Regional	Dentro de los 6 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acuerdo de designación.	" "
De suspensión de la ejecución (ordinario)	- A petición de parte	- Sala Regional	- Hasta que se dicte sentencia o resolución firme.	Antes de que se dicte resolución firme o sentencia.
Impugnación de los autos de admisión	- A petición de parte	- Sala Regional o T.C.C.	- En un plazo de 5 días contados a partir a que surta efecto el auto de admisión.	En la sentencia o resolución firme que ponga fin al juicio.
Incidente de falsedad de documentos. (Ordinario)	- A petición de parte	- Sala Regional	- Hasta antes de que quede cerrada la instrucción.	- Antes de que quede cerrada la instrucción

K. LAS PRUEBAS EN EL JUICIO DE NULIDAD

1. CONCEPTO JURIDICO DE PRUEBA.

Es la actividad que desarrollan las partes, con la finalidad de convencer al juzgador de la existencia o inexistencia de los datos procesales, que han de servir de apoyo a la decisión del proceso.

Hemos señalado que al presentarse la demanda y la contestación se deben anexar las pruebas documentales que consideren cada parte, para probar su derecho.

Al respecto Raúl Rodríguez Lobato hace la crítica siguiente "De la misma manera nos parece criticable la exigencia de que se acompañen a la demanda los documentos que se ofrecen como prueba, pues es contrario a la técnica procesal. El actor puede y debe ofrecer en su demanda todas las pruebas que estime pertinentes para demostrar la veracidad de los hechos en que apoya su petición, entre ellas las documentales, pero no será necesario que rinda las pruebas relacionadas con los hechos sobre los que no haya controversia. En otras palabras, sólo los hechos controvertidos necesitan ser probados y no se puede saber cuales hechos estarán controvertidos sino hasta que se produzca la contestación de la demanda y se fija la litis. Por lo tanto, la exigencia que criticamos obliga a rendir pruebas que probablemente resulten innecesarias." (12)

2. PRUEBAS ADMISIBLES EN JUICIO DE NULIDAD.

En el juicio de nulidad serán admisibles las siguientes pruebas:

- La documental pública y privada.
- La pericial.
- La testimonial.
- La presuncional.
- La inspección judicial.
- La confesión (excepto la de las autoridades mediante absolución de posiciones).
- Todo elemento aportado por los descubrimientos de la ciencia.

3. PRUEBAS SUPERVENIENTES.

Las pruebas supervenientes son aquellas que existen o se obtienen en fecha posterior a la presentación de la demanda y aquellas que aunque fueron de fecha anterior, bajo protesta de decir verdad, se asevere que no se conocían. (13)

4. DILIGENCIAS PARA MEJOR PROVEER.

El magistrado instructor tiene facultad para acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos. Igualmente se le otorgan facultades para ordenar la practica de cualquier diligencia, si todo ello le ayuda a conocer la situación real del asunto.

5. DESCRIPCION DE LAS DIFERENTES CLASES DE PRUEBAS.

a) LA CONFESIONAL.

En los juicios fiscales la prueba confesional no es admisible en forma parcial, esto es cuando su manifestación deba ser expresa y mediante la absolución de posiciones de las autoridades; luego entonces en sus demás manifestaciones si será admisible, bien sea que se produzca en forma expresa al formularse o contestarse la demanda, o bien en cualquier otro acto dentro del juicio, o bien cuando se manifieste en forma tácita o presumible.

b) LA DOCUMENTAL PUBLICA.

Podemos entender que son documentos públicos aquellos cuya información está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones. La existencia regular de dichos documentos se demuestra mediante los sellos, las firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

c) LA DOCUMENTAL PRIVADA.

Los documentos privados son aquellos que no reúnen las condiciones de los documentos públicos. La ley exige que cuando se ofrezcan aquéllos se tienen que exhibir los originales.

d) LA PERICIAL.

Esta es la prueba más frecuente y fundamental dentro del procedimiento del juicio de nulidad, específicamente al referido al Dictamen Técnico Contable, ya que los tributos están relacionados de manera íntima con la contabilidad de los contribuyentes.

La prueba pericial se presenta cuando es necesario tener conocimientos especiales en alguna ciencia o arte para resolver sobre la existencia o inexistencia de los hechos en controversia. El perito comúnmente debe poseer título profesional en la ciencia o arte, materia del litigio.

d.1) Desahogo de la prueba pericial.

1o.- En el auto que recaiga a la contestación de la demanda se requerirá a las partes para que dentro del plazo de 10 días presenten a sus peritos para que :

- Acrediten que reúnen los requisitos correspondientes.
- Acepten el cargo.
- Protesten su legal desempeño.

2o.- En dicho auto asimismo se apercibirá a las partes de que:

- Si no presenta al perito sin justificación.
- Este no acepte el cargo.
- O no reúnen los requisitos de ley.

sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado el requerimiento.

3o.- En los acuerdos por los que se discierna a cada perito, el magistrado instructor le concederá un plazo mínimo de 15 días para que rinda su dictamen, con el apercibimiento a la parte que lo propuso de que únicamente se considerará los dictámenes rendidos dentro del plazo concedido.

4o.- El perito tercero será designado por la Sala Regional de entre los que tenga adscritos, y si no lo hay, designará bajo su responsabilidad a otra persona.

d.2) Características de la prueba pericial.

El Poder Judicial de la Federación ha considerado que los peritos, son auxiliares del juez en la importantísima función de administrar justicia... y la esencia de su función radica en la apreciación de las circunstancias de los hechos o de los hechos mismos y de ninguna manera en la decisión jurídica del caso de que se trata, ya que ésta es de la competencia exclusiva del juzgador, puesto que de no ser así, se llegaría al absurdo de convertir a éste en un simple autómatas de aquéllos, con imperdonable abandono de su mencionada importantísima función y con notorio desacato a las disposiciones constitucionales relativas. (14)

Por otro lado la función de un perito tercero en discordia, igualmente tiene la función de auxiliar al juez en el examen de una cuestión de hecho, sin que ello implique que éste último debe seguir fatalmente sus opiniones pues, como ya vimos, la potestad legal de juzgar le compete apreciarlas conforme a la sana crítica para formar convicción.

Ahora bien, el dictamen del perito tercero en discordia no se limitará a impugnar o a defender alguno de los dictámenes emitidos por los peritos de los litigantes, diciendo a quien de ellos le asiste la razón, sino que goza de libertad para aportar al juez todos los elementos que contribuyan a esclarecerlo.

e) LA INSPECCION JUDICIAL.

Sirve para aclarar o fijar hechos relativos a la contienda, sin embargo a diferencia de la pericial, en ella no se requieren conocimientos técnicos especiales y puede estar complementada con planos o fotografías del lugar u objetos inspeccionados. De dicha diligencia se levantará acta circunstanciada, que firmarán los

(14) Seminario Judicial de la Federación. Suplemento en el año de 1966. pág 354-355.

que a ella concurren.

f) LA TESTIMONIAL.

Tienen el carácter de testigos y la obligación de declarar aquellas personas que tengan conocimiento de los hechos que las partes en el juicio deben probar.

- 1o.- Se requerirá por parte del magistrado instructor, a la oferente para que presente a los testigos.
- 2o.- De los testimonios que rindan éstos últimos se levantará acta pormenorizada.
- 3o.- El magistrado o las partes podrán formularles preguntas que estén en relación directa con los hechos controvertidos o persigan la aclaración de cualquier respuesta.
- 4o.- Las autoridades rendirán testimonio por escrito.

g) LA PRESUNCIONAL LEGAL Y HUMANA.

Esta prueba podemos definirla como la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, siendo la primera una presunción legal y la segunda una presunción humana, las cuales admiten prueba en contrario, salvo cuando para la primera exista prohibición expresa en la ley.

De la definición misma de presunción se desprende que no es esta una prueba que deba ofrecerse o rendirse, como la testimonial o la documental; no es un acto material o que deba ejecutarse o provocarse por alguna de las partes, sino una operación mental del juzgador, por lo que aplicando las reglas de la lógica, se formula un razonamiento y se produce una conclusión. (15)

En dicha prueba se hace necesario la existencia de dos hechos: uno comprobado y el otro no manifestado aún y que se trata de demostrar, raciocinando del hecho conocido al desconocido. Cabe señalar que lo anterior no implica que el

(15) Seminario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomos XXX y XXXV. págs 1523, 2801 respectivamente.

juzgador pueda partir de simples suposiciones o de consideraciones completamente subjetivas, sino que partirá del análisis de los dos hechos tan íntimamente entrelazados que del conocimiento de uno, por una conclusión natural, se llegue al conocimiento del otro.

h) OTRAS PRUEBAS.

Si se ofrecen fotografías, escritos, notas taquigráficas y en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, el juzgador oirá el parecer de un perito nombrado por él.

6. VALORACION LEGAL DE LAS PRUEBAS.

La ley establece que se entenderá por valoración de las pruebas la eficacia probatoria de éstas o sea el grado en que obligan al juez a tener por probados los hechos a que las probanzas se refieran.

Si la ley obliga al juez a considerar probado un hecho mediante la presentación de determinada prueba, ésta será plena. En caso contrario, puede ser semiplena o del todo ineficaz.

Por lo tanto la eficacia de las pruebas, consiste en producir en el ánimo de la Sala Juzgadora un estado de certeza respecto de la existencia o inexistencia de los hechos controvertidos.

Por la razón anterior la autoridad juzgadora tiene la obligación de analizar y valorar debidamente las pruebas desahogadas y no simplemente citarlas. Debe ser objeto de minucioso examen, con la conclusión de si son o no eficaces para demostrar los hechos o la finalidad que con su exhibición se persigue. Por otro lado se debe de expresar en cada caso, la razón que justifique la conclusión a la que se llegue.

a) VALOR DE LA PRUEBA CONFESIONAL.

La fracción I del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación ordena que hará prueba plena la confesional expresa de las partes.

Sin embargo, si frente a la prueba confesional existen

documentos y datos que la hacen inverosímil, dicha prueba dejará de tener valor probatorio pleno y se estará a la prudente apreciación del juzgador.

b) VALOR DE LA DOCUMENTAL PÚBLICA.

La documental pública que contiene hechos legalmente afirmados por la autoridad, hacen prueba plena.

Ahora bien, si en dichos documentos públicos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que ante la autoridad que los expidió se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Todo documento público debe exhibirse en original o copia certificada, ya que su desahogo en copia fotostática simple hará que la prueba se torne ineficaz.

Pese a ser calificada por la ley como prueba plena documental pública puede ser desvirtuada.

c) LA DOCUMENTAL PRIVADA.

Esta prueba quedará a la libre apreciación de la Sala Juzgadora. Sin embargo existe el criterio de que cuando un documento privado es ofrecido y rendido en tiempo oportuno por una de las partes y presentando como prueba, si el colitigante no la objeta de manera explícita y no la impugna ni en lo concerniente a su contenido, debe tenerse por reconocidos y atribuirsele plena eficacia probatoria. Discrepamos de tan respetable criterio, ya que si las pruebas plenas pueden, por las demás rendidas, ser desvirtuadas, con mayor razón lo pueden ser las que quedan a la libre apreciación del juez. (16)

d) LA PERICIAL.

El valor probatorio de esta prueba, que como ya observamos es

de las más importantes en litigios fiscales, queda a la prudente apreciación de la sala que conozca de la causa, según la fracción II del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo esta apreciación no puede de ninguna manera ser arbitraria, sino que debe someterse a reglas lógicas-jurídicas, quedando obligada la Sala a expresar, al emitir su fallo, las razones por las cuales se aparta o concede valor a los dictámenes emitidos por los peritos.

Respecto a lo anterior, existe el siguiente criterio que por su importancia transcribimos textualmente.

PRUEBA PERICIAL. - SU VALOR PROBATORIO DEPENDE DE LAS CIRCUNSTANCIAS DEL CASO. - De acuerdo con lo que establece la fracción I del artículo 221 (ahora 234 fracción II) del Código Fiscal de la Federación, es facultad del Tribunal el calificar el valor probatorio de los dictámenes periciales, de donde debe inferirse que las Salas de este cuerpo Colegiado no están obligadas a dar un valor probatorio pleno a la opinión de los peritos, y que pueden incluso apartarse de las mismas si de las circunstancias del caso estiman que hay elementos suficientes para hacerlo, debiendo desde luego fundar y motivar adecuadamente las razones por las que se desestiman las opiniones. (17)

e) LA PRESUNCIONAL.

La prueba presuncional será plena si la presunción es establecida por la ley y no admite prueba en contrario. De lo anterior concluimos que las presunciones legales que admiten prueba en contrario y las presuncionales humanas lógicamente quedan a la libre apreciación de la Sala Juzgadora.

f) OTRAS.

La prueba testimonial, la de reconocimiento judicial y otras aportadas por los descubrimientos de la ciencia, quedarán a la libre apreciación del juez, pero, como hemos resaltado, dicha apreciación debe estar fundada en la lógica y no en criterios subjetivos del juzgador, el cual tendrá el deber de expresar las razones que tuvo para considerar a una prueba como eficaz o no para demostrar los hechos controvertidos.

7. CONVICCION DISTINTA DE LA VALORACION LEGAL.

El último párrafo del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación señala que cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la sala adquiriera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

La valuación libre de las pruebas sólo puede censurarse en el caso de que la Sala parta de hechos inexactos o no comprobados, omita el examen de las que obran en autos o elabore razonamientos contrarios a las reglas de la lógica o a las máximas de la experiencia.

Posteriormente, al estudiar el principio de congruencia de la sentencia, volveremos a tocar este último párrafo del artículo 234.

8. OBJECCION DE LAS PRUEBAS.

A opinión del Tribunal Fiscal de la Federación y de Mayola Sánchez Hernández el momento para objetar las pruebas ofrecidas por el demandante es en la contestación de la demanda. (18)

Sin embargo a consideración de los que elaboramos la presente tesis, el momento indicado para objetar las pruebas, para que exista igualdad entre las partes, lo es a los cinco días siguientes de aquel en que surta efectos la notificación del auto admisorio de la prueba, como lo preceptúa el artículo 229 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, siendo por tanto incorrecto el anterior criterio, que otorga ventaja a la autoridad administrativa.

L. CIERRE DE LA INSTRUCCION.

El magistrado instructor.

- 10 días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y

- no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución.

1o.- Notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

2o.- Si los alegatos son formulados en tiempo deberán ser considerados al formular sentencia.

3o.- Al vencer el plazo mencionado de 5 días, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaración expresa.

LL. LA SENTENCIA.

1. CONCEPTO.

Es el acto por el cual el Estado, por medio del órgano de la jurisdicción destinado para ello (juez), aplicando la norma al caso concreto, indica aquella norma jurídica que el derecho concede a un determinado interés. (19)

Para Mayola Sánchez Hernández y dentro de una concepción más técnica, define a la sentencia como el acto jurisdiccional por medio del cual el juzgador, previo el análisis de la litis planteada y la valorización de las pruebas, define una controversia. (20)

La litis, cabe señalar, en el procedimiento fiscal lo integran: la resolución impugnada, la demanda y la contestación.

Por mandatos procesales y por formulismos de modelos clásicos la estructura de una sentencia la constituyen:

(19) Armienta Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Edit. Manuel Porrúa. México 1977. pág 293.

(20) Sánchez Hernández Mayola. Op. cit. pág 697.

Los resultandos: Quienes contienen el resumen del juicio, los hechos controvertidos, la comprensión histórica de los diferentes actos procesales referidos a cada una de las partes contendientes.

Los considerandos: Contienen los razonamientos lógicos jurídicos formulados por el juzgador, resultantes de la apreciación de las pretensiones de las partes, relacionadas con elementos probatorios aducidos y desahogados y las situaciones jurídicas abstractas respectivas previstas en la ley.

Los resolutivos: Contienen las conclusiones precisas y concretas, expuestas en forma lógica, que se derivan de las consideraciones jurídicas y legales formulados en el caso de que se trate. Los puntos resolutivos son elementos formales de una sentencia y con ellos culmina la función jurisdiccional con efectos obligatorios.

2. ASUNTOS COMPETENCIA DE LA SALA SUPERIOR.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación podrá resolver los juicios que por sus características especiales así lo ameritar. La petición de que dicha Sala atienda un asunto podrá hacerla, la Sala Regional correspondiente o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o bien la propia Sala Superior podrá atenderlo de oficio.

Son juicios con características especiales los siguientes:

- a).- Cuando el valor del negocio exceda en 100 veces el salario mínimo general vigente para el Distrito Federal, elevado al año.
- b).- Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

Los acuerdos de la Sala Superior que admitan la petición o que de oficio decidan resolver un juicio, serán notificados personalmente a las partes por la Sala Regional. En dicha notificación se les requerirá que señalen domicilio para recibir notificaciones y la persona autorizada para ello en la Sede de la Sala Superior. En el caso de las autoridades asimismo, en dicho lugar señalarán a su representante.

El procedimiento será llevado en la Sala Regional correspondiente. Una vez que se haya cerrado la instrucción se remitirá el expediente original a la Sala Superior. Recibido el

mismo, el Presidente de ésta última designará magistrado ponente.

3. PRONUNCIAMIENTO PARA FORMULAR SENTENCIA.

- 1o.- El magistrado formula su proyecto (Cuenta para ello con 45 días después de cerrada la instrucción).
- 2o.- Presentado el proyecto la Sala contará con 60 días después de cerrada la instrucción para dictar su fallo.
- 3o.- Las sentencias se decidirán por unanimidad o mayoría de votos de los integrantes de la Sala.
- 4o.- Los disidentes podrán sólo expresar que votan en contra o formular voto particular razonado.
- 5o.- Si el proyecto no fue aceptado, éste se engrosará con los argumentos de la mayoría y aquél quedará como voto particular.

4. CARACTERISTICAS DE LAS SENTENCIAS.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos expresados en la demanda y en la contestación.

La anterior regla tiene una excepción establecida por la Jurisprudencia No. 68 del propio Tribunal que sostiene que la Sala juzgadora.

"...puede abstenerse de estudiar todas las cuestiones planteadas cuando encuentre un concepto de anulación fundado y suficiente para declarar la nulidad de la resolución impugnada, pues siendo así resultaría innecesario analizar las demás argumentaciones de la actora y de la demandada, ya que cualquiera que fuera el resultado de ese estudio, en nada variaría la anterior conclusión" (21)

Dicha jurisprudencia, sin embargo, como veremos con posterioridad, asimismo tiene su excepción.

(21) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Jurisprudencia 1970-1983. pág. 91.

La ley faculta al tribunal para invocar en sus fallos hechos notorios, entendiéndose por éstos aquellos que son públicos y sabidos de todos o los hechos cuyo conocimiento forma parte de la cultura normal y propia de un determinado círculo social en el tiempo en el que ocurre la decisión. (22)

El segundo párrafo del artículo 237 preceptúa que cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones del procedimiento, la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aún cuando considere fundado alguno de ellos. El anterior caso es la excepción a la hemos aludido párrafos arriba. Efectivamente si se hacen valer conceptos de anulación a los que se refieren las fracciones II y III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, aunque uno de ellos se considere fundado se deben analizar todos, ya que el fallo en estos casos será en el sentido de declarar la nulidad del acto impugnado para efectos de que la autoridad dicte una nueva resolución: si no se analizan todas las deficiencias procedimentales, ésta última puede ser dictada conteniendo los mismos errores que la resolución primeramente impugnada, teniendo el particular que iniciar nuevos litigios, para atacar dichas omisiones o vicios.

Estas son de las adiciones más acertadas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988. Sin embargo, consideramos que también se debió incluir la fracción V del artículo 238 del ordenamiento citado, para abarcar todas las hipótesis en las que queda a salvo el derecho de la autoridad fiscal para dictar una nueva resolución, para que con ello se evite, que la misma se emita con deficiencias que contenía la antigua resolución.

El último párrafo del artículo 237 señala la facultad que tienen las Salas para suplir la deficiencia de la queja, cuando se advierta errores en la cita de los preceptos que considere violados, ya que podrá corregir dichos errores y señalar los que a su parecer son los numerales legales correctos.

Igualmente se les faculta para examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada.

Ahora bien las facultades mencionadas en ningún momento permiten a la juzgadora cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

El último párrafo del artículo que nos ocupa señala que los actos administrativos no impugnados de manera expresa en la

demanda no podrán anularse o modificarse de oficio por la Sala juzgadora.

O sea, si conforme al artículo 68 del Código Fiscal de la Federación las resoluciones administrativas se presumen legales, éstas o alguna parte de ellas, no podrán anularse o modificarse si la actora no las combate de manera expresa, quedando por lo anteriormente dicho, prohibido en este sentido, suplir la deficiencia de la queja por parte de la autoridad juzgadora.

Por otro lado cabe recalcar el señalamiento que ya hemos hecho con anterioridad, de que la Sala juzgadora no puede analizar cuestiones diversas a las planteadas ante la autoridad, ya que el acto administrativo será estudiado con los elementos que tuvo esta última, sin poder introducir la actora cuestiones nuevas que injustificadamente no ofreció en la fase oficiosa o al momento de interponer el recurso administrativo procedente.

5. PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LAS SENTENCIAS.

Una sentencia debe tener dos tipos de congruencia:

La congruencia interna consistente en que la sentencia no debe contener resoluciones, ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutivos.

La congruencia externa que obliga al juez a sujetarse estrictamente a los puntos controvertidos por las partes. Ello implica que el fallo no contenga, más, menos, o algo distinto de los pedido por las mismas.

6. CAUSALES DE ILEGALIDAD DE UNA RESOLUCION FISCAL.

El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, establece las causas por las cuales una resolución emitida por la autoridad fiscal es ilegal.

- PRIMERA CAUSAL.

INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE HAYA DICTADO U ORDENADO O TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA DICHA RESOLUCION.

Sobre la primera causal Gabriel Morales L. señala que hay que distinguir entre la usurpación y la invasión de funciones. (23)

a).- La usurpación de funciones se da.

- Cuando el acto administrativo es producido por quien carece de toda investidura pública.
- Cuando el órgano administrativo haya realizado actos que corresponden a otros de los poderes del Estado.

En este caso de usurpación de poderes, la vía para combatirlo son otras y no el contencioso administrativo.

b).- La invasión de funciones se da:

- Porque se invade la esfera de acción de orden jerárquico.
- Porque se invaden funciones en razón de la persona, cuando la decisión tomada por un funcionario fuese de la competencia de otro no vinculado al primero por razón de jerarquía administrativa.
- Porque el funcionario actuado fuera de la circunscripción territorial que le estaba asignada.
- O porque el funcionario que ha cesado, o debe cesar de inmediato en el cargo, tomó una decisión que correspondía al sucesor.

Estas incompetencias son las impugnables vía juicio de nulidad promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ahora bien, la competencia que se cuestiona mediante dicho juicio es la jurisdiccional o emanada de una ley secundaria y no la competencia constitucional.

(23) Morales Gabriel L. Op. cit. págs 67, 68.

- SEGUNDA CAUSAL.

OMISION DE LOS REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS POR LAS LEYES, QUE AFECTEN LA DEFENSA DEL PARTICULAR Y TRASCIENDAN EL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA. INCLUIDO LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

Por omisión entendemos la falta, la ausencia de los requisitos formales exigidos por las leyes.

Ahora, según se desprende del artículo en comento, no toda omisión formal causa la nulidad del acto impugnado. La ley exige que para que se configure esta causal de ilegalidad son necesarias 2 características indisolubles, a saber:

- Que afecte la defensa del particular y
- Trasciendan el sentido del fallo.

Si la omisión afecta la defensa del particular pero dicha irregularidad no tiene ninguna repercusión sobre la sentencia la falta de formalidad resulta irrelevante y no provoca la nulidad de la resolución impugnada.

Pero, cómo saber cuando una omisión trasciende el sentido del fallo. Marcel Walene citado por Gabriel Morales L. nos dice al respecto: "la directiva jurisdiccional a este respecto es como sigue: ¿cuál habría sido la decisión final si se hubieran seguido las formas legales dejadas de lado? ¿habría sido la misma que la establecida en el acto?, o bien ¿habría sido otra la decisión final? La jurisprudencia no exige el cumplimiento regular de todas las formalidades prescritas a los administradores, sino sólo aquellas cuya observancia a podido tener alguna influencia sobre las decisiones consecutivas. (24)

La ausencia de fundamentación y motivación.

Antes que nada establezcamos una definición: La siguiente Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos otorga los conceptos de ellos y la relación concordante que guardan entre sí.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- De acuerdo con el artículo 14 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundada y motivada, entendiéndose por lo primero que ha de expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo

necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que el caso concreto se configuren las hipótesis normativas" (25)

Sobre la falta de motivación y fundamentación de los actos administrativos, Margarita Lomeli Cerezo en su obra titulada "estudios Fiscales" hace las siguientes afirmaciones: "la garantía consiste en la expresión de los fundamentos y motivos legales del acto, en forma tal, que el afectado conozca la esencial de los argumentos legales y de hecho en que se apoyo la autoridad, a fin de que esté en aptitud de combatirlos en caso de inconformidad.

Si no se ha cumplido esta garantía formal se habla de falta o ausencia de fundamentación y motivación.

...por tratarse de una violación formal, que da lugar a que no se estudien los problemas concernientes al fondo del asunto, el alcance de la nulidad es que la autoridad no está impedida del dictar un nuevo acto o resolución en que se subsane la omisión en que incurrió al emitir el acto anulado, para lo cual deberá expresar los fundamentos de derecho y los motivos de hecho que justifiquen su actuación." (26)

De lo anterior se deduce que en esta causal de ilegalidad no se presenta ni los preceptos legales en que se apoya el acto, ni los hechos que se adecúan a las hipótesis normativa.

- TERCERA CAUSAL.

VICIOS DEL PROCEDIMIENTO QUE AFECTEN LA DEFENSA DEL PARTICULAR Y TRASCIENDAN EL SENTIDO DEL FALLO.

Los vicios en el procedimiento se presentan cuando en él se cometen irregularidades como son: No se dió a conocer el acta final de auditoría al contribuyente y por ello no interpuso la inconformidad; no se considero como plena una presunción legal que no admite prueba en contrario etc.

Igualmente para que se configure esta causal de ilegalidad se deben reunir los dos requisitos ya comentados, es decir que el vicio afecte la defensa del particular y trascienda el sentido del fallo.

(25) Informe de la SCJN. Año 1978. 2a. Parte. pág 7.

(26) Op. cit. págs 138-141.

Si el vicio no afecta la defensa del particular y no trasciende el sentido del fallo, no podrá declararse la nulidad del acto.

- CUARTA CAUSAL.

SI LOS HECHOS QUE LA MOTIVARON NO SE REALIZARON, FUERON DISTINTOS O SE APRECIARON EN FORMA EQUIVOCADA, O BIEN SE DICTO EN CONTRAVENCION DE LAS DISPOSICIONES APLICADAS O DEJO DE APLICAR LAS DEBIDAS.

De esta causal surgen cinco diferentes hipótesis a saber:

- 1.- Si los hechos que motivaron la resolución combatida no se realizaron.
- 2.- Si los hechos que la motivaron fueron distintos.
- 3.- Si los hechos que la motivaron se apreciaron en forma equivocada.
- 4.- La resolución impugnada se dictó en contravención de las disposiciones aplicables.
- 5.- La resolución dejó de aplicar las disposiciones debidas.

Las tres primeras situaciones, significan que la resolución emitida incurre en falsas e indebidas apreciaciones sobre las circunstancias que las originaron, lo que se traduce en un error de hecho.

Los dos últimos casos, se refieren a que en la resolución dictada se hace una indebida interpretación o aplicación de la disposición que rige al acto o se deja de aplicar la disposición debida lo que se traduce en un error de derecho.

La existencia de dichos vicios, como puede obsevarse, no significa que la resolución emitida carezca de motivos y preceptos legales, sino que estos son indebidos.

Margarita Lomeli Cerezo en su obra antes citada, nos dice que en el aspecto material la garantía de fundamentación y motivación se refiere a que existan realmente los motivos del acto ya que estén en vigor y sean aplicables los preceptos legales invocados por la autoridad. En caso contrario existirá una violación sustancial en la cual la autoridad no podrá repetir el acto anterior con diferente fundamentación y motivación. (27)

(27) Lomeli Cerezo Margarita. Op. cit págs 138-141.

Esta es una de las causales en las que se estudia el fondo del asunto, y si se presenta provocará que la resolución impugnada sea declarada nula lisa y llanamente, y prohibirá a la autoridad que dicte una nueva resolución teniendo como materia los hechos y circunstancias ya estudiados por el tribunal.

- QUINTA CAUSAL.

CUANDO LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA DICTADA EN EJERCICIO DE FACULTADES DISCRECIONALES NO CORRESPONDA A LOS FINES PARA LOS CUALES LA LEY CONFIERA DICHAS FACULTADES.

Las facultades discrecionales las encontramos cuando el órgano administrativo en cuestión se encuentra investido de facultades o poderes para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita y con mayor o menor margen de libertad.

Dichas facultades sin embargo no quedan fuera del control legal que se deben ejercer sobre todo acto de autoridad, ya que las mismas no impiden que los actos emitidos en base a aquéllas puedan ser analizados y, en su caso, ser calificados de ilegales por la autoridad competente para tal efecto.

Como se observa la causal establecida por esta fracción V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación se refiere exclusivamente a lo que se ha llamado desvío de poder.

Gabriel Morales citando a Maurice Hauriou señala que: "la desviación de poder es el hecho de que una autoridad administrativa que, aunque cumpliendo un acto de su competencia y observando para ello las formas prescritas y todavía sin incurrir en ninguna violación formal de la ley, hace uso de sus poderes para otros fines que aquellos para los cuales esos poderes le fueron concedidos."

El propio Gabriel Morales comenta sobre la tarea que tiene el juzgador al analizar la desviación de poder y nos dice: "En tal vicio la tarea del juzgador debe ser más acuciosa, pues debe investigar la intención del autor del acto, quién suele cubrirlo con las apariencias de legalidad, en virtud de que no son los elementos externos, de forma o competencia, ni los internos relativos al objeto del acto, los que se deben investigar, sino que debe verificarse la materialidad de los hechos y buscar el

móvil determinante que en realidad ha impulsado a obrar al agente. (28)

Por otro lado Margarita Lomeli Cerezo nos dice sobre la fracción V del artículo 238 comentado... "El control, sobre facultades discrecionales debe ser más amplio que el mero desvío de poder como vicio relacionado con los fines del acto administrativo. Debe incluir las irregularidades referentes a los motivos en sentido objetivo, es decir, entendiendo por éstos, los supuestos o circunstancias de hecho que dan lugar al acto y que deben ser precisamente los previstos en la ley, y estar en una justa relación con las características de aquél, para no incurrir en arbitrariedad o desproporción. Además los actos discrecionales pueden tener otros vicios, tales como trato desigual en igualdad de condiciones, injusticia e inequidad manifiesta y otros similares, los cuales son causa suficiente para su anulación, por lo que un verdadero control de las facultades discrecionales debe tomarlas en consideración, sin circunscribirse al mero desvío de poder. (29)

7. CLASIFICACION, SENTIDO Y CARACTERISTICAS DE LA SENTENCIA EN EL JUICIO DE NULIDAD.

Antes de analizar más concretamente las características de la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación recorramos la doctrina para establecer la clasificación que la misma hace sobre las sentencias.

Joaquín Cervantes Montenegro nos dice en su obra "el cumplimiento de las sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación" que éstas se han clasificado en: declarativas, constitutivas y de condena.

La sentencia declarativa: Es la que se limita a reconocer o negar el valor legal de una pretensión. Tiene por objeto único determinar la voluntad de la ley en relación al objeto deducido en juicio por las partes.

Tales sentencias derivan del ejercicio de acciones declarativas que tienden precisamente a clarificar un estado de incertidumbre derivado de la norma jurídica o de su aplicación.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que por sentencias declarativas ordinariamente se entiende, aquéllas que

(28) Morales Gabriel L. Op. cit. pág 67-67.

(29) Lomeli Cerezo Margarita. Op. cit. pág 162.

tienen por objeto la pura declaración de la existencia o inexistencia de un derecho, sin que vayan más allá de esa declaración, pero en todas ellas se encuentra como elemento esencial, el que se estudia y resuelve el mérito o fondo de la cuestión, de la misma manera que se hace en otros tipos de sentencia. (30)

La sentencia constitutiva: Constituir, jurídicamente significa crear, modificar o extinguir relaciones de derecho, lo que hace que el derecho surja como una norma positiva, se transforme o desaparezca; así en Derecho Civil podemos decir del divorcio, en el cual la resolución va al pasado y altera y destruye lo realizado, debemos aclarar que no es el juzgador el que origina o crea las razones de la modificación pero si es quien la lleva a cabo y es con la sentencia constitutiva con la que se presenta la alteración en forma material.

La sentencia constitutiva es aquella que produce el efecto inmediato de crear, modificar o extinguir una relación contradicha; creando situaciones jurídicas nuevas derivadas de la sentencia, lo que se produce ex-nunc, es decir, desde el momento en que la sentencia pasa en autoridad de cosa juzgada. Esto acontece, o bien cuando no existe norma abstracta aplicable, y es el juez el que crea el derecho a través de la sentencia, o bien cuando a consecuencia del fallo, se crean estados jurídicos diversos a los existentes antes del juicio.

La sentencia de condena, es la resolución que impone una prestación a cargo del vencido, ésta prestación proviene, no de la voluntad del juzgador ni como consecuencia del proceso, sino que resulta de la aplicación de la norma al caso concreto.

La sentencia de condena se clasifica en tres tipos: de dar, de hacer y de no hacer. Aunque en todas ellas se finca una prestación a cargo del vencido, es en las de dar donde hay una transmisión de bienes, en las de hacer una realización de obra y en las de no hacer una abstención. (31)

a) SENTIDO DE LAS SENTENCIAS EN EL JUICIO DE NULIDAD.

La Sala Juzgadora del Tribunal Fiscal de la Federación podrá dictar sentencia definitiva en los siguientes sentidos:

- a.1) Reconociendo la validez de la resolución impugnada: Es decir, en este caso el fallo resultará favorable a la

(30) Seminario Judicial de la Federación. Cuarta Parte. Sexta Época Tomo XXII. pág. 359.

(31) Cervantes Montenegro Joaquín. El Cumplimiento de las Sentencias que Emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Facultad de Derecho. UNAM. 1a. Ed. México 1968. pp 113, 114.

autoridad administrativa.

- a.2) Declarando la nulidad de la resolución impugnada: Aquí la sentencia reconoció las pretensiones de la actora y deja sin efectos el acto combatido.

- a.3) Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad deba cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales. El pronunciamiento de la sentencia de este sentido no impide que la autoridad dicte nuevamente resolución respecto del fondo del asunto, ya que en este caso el derecho de la autoridad para hacerlo queda saldado.

El último párrafo del artículo 239 señala que el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se éste en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II, III y en su caso V del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación. Es decir cuando se omitan las formalidades previstas por las leyes o existan vicios en el procedimiento, siempre y cuando las omisiones y los vicios afecten la defensa del particular y trasciendan el sentido del fallo; así como cuando se presenta en la formación del acto lo que la doctrina ha llamado como desvío de poder.

Cabe aclarar que aunque no se manifieste expresamente en el fallo, la sentencia siempre será para el efecto de que se emita una nueva resolución, si la resolución impugnada se declara nula por alguno de los supuestos previstos en las fracciones mencionadas en el párrafo anterior.

Todo lo anterior se justifica porque la juzgadora no ha entrado al estudio del fondo del asunto, y por ello la autoridad, corrigiendo los errores jurídicos trascendentes que le ordenó la sentencia, está en libertad de dictar un nuevo acto que asimismo si tiene deficiencias de fondo igualmente puede ser combatido vía juicio de nulidad.

b) CARACTER DECLARATIVO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

Mediante Jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha establecido que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación son de carácter declarativo, es decir, que se limitan a reconocer o no un derecho pretendido por las partes, salvo las excepciones que con posterioridad estudiaremos.

Dicha jurisprudencia sostiene lo siguiente:

Las sentencias del Tribunal Fiscal son, en términos generales, de carácter declarativo; en consecuencia no motivan por sí mismas en forma inmediata la ejecución forzosa. Justamente por ello y atendiendo a que dicho órgano de justicia administrativa, carece de facultad de imperio -pues no puede emplear medios coercitivos para proveer el cumplimiento de sus fallos-, resulta indispensable que ante otro tribunal se desenvuelva el proceso cuya culminación sea convertir una sentencia meramente declarativa en un mandamiento idóneo por sí mismo, para motivar de modo directo la ejecución. Si las resoluciones de aquel tribunal son definitivas y poseen la fuerza de cosa juzgada y si, por tanto, crean una obligación a cargo de un órgano administrativo, la cual obligación es correlativa del derecho de un particular, no puede negarse que cuando se desobedece, o se deja de cumplir el fallo de la Sala Fiscal, se incurre en una violación de garantías, puesto que se priva a un individuo del derecho que surge de una sentencia firme, pronunciada por autoridad competente, y esta privación se realiza sin que el órgano administrativo actúe con arreglo a la ley, y sin que la negativa, la omisión o la resistencia estén, de ninguna manera, legalmente fundados y motivados. Cabría quizás objetar que el juicio de amparo tiene por única finalidad proteger las garantías individuales, y que no debe convertirse en un recurso de queja, ni en un incidente de inejecución de sentencia. Puede admitirse que el juicio constitucional en la mente de sus creadores, no se ideó como medio de cumplimentar sentencias, ni se pensó que pudiera servir para ese efecto, como una finalidad propia. No obstante ello, ha de reconocerse que, además de carecer el tribunal Fiscal, como ya se dijo, de facultades ejecutivas, y aparte de que el Código de la materia no prevé ningún procedimiento que permita la ejecución de las sentencias de dicho Tribunal, o que se enderece expresamente a obtener el cumplimiento de lo resuelto en las mismas, se comete una violación de garantías individuales siempre que la autoridad administrativa, obligada a acatar lo decidido por el órgano contencioso, se resiste a cumplir su deber, o simplemente se abstiene de realizar los actos necesarios, para obedecer, de modo íntegro y eficaz, el fallo del tribunal. Es claro, por ende, que el incumplimiento de la sentencia que pronunció el tribunal contencioso administrativo, da lugar a la interposición del juicio de amparo, ya que tal incumplimiento importa la infracción de los artículos 14 y 16 de la Carta Federal y el mismo no puede impugnarse a través de ningún recurso o procedimiento que de modo expreso provee el Código Fiscal de la Federación. (32)

(32) Jurisprudencia de la SCJN. Informe correspondiente a 1961. pág. 29.

De la anterior jurisprudencia podemos sacar las siguientes conclusiones:

- 1o.- Las sentencias del Tribunal Fiscal generalmente son de carácter declarativo.
- 2o.- Excepcionalmente los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación pueden ser de condena, esto es, precisando cómo debe satisfacerse la pretensión reclamada en el juicio, lo cual se observa cuando ordenan la emisión de un nuevo acto administrativo o fiscal, aunque siempre en el entendido de que dicha facultad no autoriza al mencionado Tribunal para intervenir en la ejecución de sus fallos.
- 3o.- Por ser de carácter declarativo generalmente, no motiva por sí mismas en forma inmediata la ejecución forzosa.
- 4o.- El Tribunal Fiscal de la Federación carece de facultades de imperio, pues no puede emplear medios coercitivos para proveer el cumplimiento de sus fallos.
- 5o.- Por lo anterior el Código Fiscal de la Federación no prevee ningún procedimiento que permita la ejecución de la sentencia de dicho tribunal.
- 6o.- Los 5 primeros puntos nos llevan a la conclusión de que el medio idóneo que tiene el particular para obtener la ejecución de una sentencia firme emitida por el Tribunal Fiscal de la Federación, es el juicio de garantías.

El análisis anterior tiene validez hasta antes de las reformas del 5 de enero de 1988, ya que mediante ellas se agregó el artículo 239 ter. al Código Fiscal de la Federación que en cierta forma convierte al Tribunal Fiscal de la Federación en un Tribunal de plena jurisdicción, como lo veremos en el siguiente punto.

c) EL ARTICULO 239 TER.

Anterior a las reformas referidas, ya en la doctrina existía la inquietud de que el Tribunal Fiscal de la Federación, se convirtiera en un tribunal de plena jurisdicción, es decir con capacidad legal para ejecutar sus fallos.

Al respecto veamos lo que nos dice Joaquín Cervantes Montenegro en su obra: "La importancia de que el Tribunal Fiscal de la Federación tiene en la actualidad como órgano jurisdiccional administrativo, encargado de vigilar la legalidad de las

resoluciones que sean dictadas en materia de su competencia, no permite ya, que su naturaleza se limite a una declaración únicamente. No se propone que el mismo sea dotado de elementos propios para ejecutar sus sentencias, sino que las resoluciones tengan la fuerza de plena jurisdicción, para que las mismas puedan impartir una justicia más pronta y expedita, pues no debe ignorarse que de las autoridades administrativas depende en última instancia, con su acatamiento, la efectividad de la justicia administrativa que imparte el Tribunal Fiscal de la Federación. (33)

Atentas a las inquietudes similares a la anterior las reformas al Código Fiscal de la Federación del 5 de enero de 1988 adicionan el artículo 239 ter, mismo que establece la instancia de queja para el caso de incumplimiento de sentencias, mismo que en su parte medular preceptúa:

- 1o.- La parte afectada por un incumplimiento de sentencia podrá ocurrir en queja por una sola vez ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 2o.- Dicha queja se hará valer ante la Sala Regional que instruyó en primera instancia el juicio en que se dictó la sentencia.
- 3o.- Procederá:
 - a).- Contra la indebida repetición de un acto o resolución anulado.
 - b).- Cuando en el acto o resolución emitido para cumplimentar una sentencia se incurra en exceso o defecto en su cumplimiento.
- 4o.- Se interpondrá por escrito ante el magistrado que actuó como instructor. En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, o bien repetición del acto o resolución anulado.
- 5o.- El término para hacer valer la queja será dentro de los 15 días siguientes al día en que surta efectos la notificación del acto o resolución que la provoca.
- 6o.- El magistrado instructor pedirá un informe a la autoridad a quien se le impute el incumplimiento de la sentencia, que deberá rendir dentro del plazo de 5 días, en el que, en su caso, se justificará el acto o resolución que provocó la queja.

(33) Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Op. cit. pág 148.

- 7o.- Vencido dicho plazo con informe o sin él, el magistrado instructor dará cuenta a la Sala, la que resolverá dentro del término de 5 días.

SUSTANCIACION DE LA QUEJA.

- 1o.- En caso de que haya repetición del acto anulado la sala.

- Hará la declaratoria correspondiente.
- Dejará sin efectos el acto repetido.
- La resolución anterior se notificará al funcionario responsable de la repetición, ordenándole la Sala se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones.
- Igualmente la resolución mencionada se notificará al superior del funcionario responsable para que proceda jerárquicamente.
- La Sala impondrá a éste último una multa hasta de 90 veces el Salario Mínimo General diario vigente en el D.F.

- 2o.- En caso de exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia la Sala.

- Dejará sin efectos el acto o resolución que provocó la queja.
- Concederá al funcionario responsable 20 días para que dé cumplimiento debido al fallo, señalando la forma y términos precisados en la sentencia, conforme a los cuales deberá cumplir.

- 3o.- Durante el trámite de la queja se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, si se solicita ante la oficina ejecutora y se garantiza el interés fiscal.

Los aspectos de un Tribunal de plena jurisdicción los encontramos en: La orden que da la Sala a la autoridad para que se abstenga de repeticiones; la notificación al superior jerárquico para que proceda administrativamente; y por último la multa que se impone al funcionario responsable.

Si pese a la promoción de la queja, las autoridades reinciden o no se cumplimenta debidamente ésta, el particular promovente podrá entonces agotar el juicio de garantías como lo establece la jurisprudencia anteriormente transcrita.

La adición del artículo 239 ter que nos ha ocupado, aunque no lleva hasta sus últimas consecuencias la ejecución de las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, como lo lleva el juicio de amparo, si significa un relevante y profundo avance para que dicho Tribunal tenga la facultad de llevar a ejecución sus propias sentencias y resoluciones.

No queremos dejar cerrado este inciso sin antes exponer lo que Briseño Sierra nos dice respecto a lo que se ha expuesto: "Si la ejecución depende de la índole de las relaciones litigiosas, resulta fácil, entender que el Estado, como sujeto pasivo u obligado, no puede ser coaccionado, entre otras razones, porque los órganos de ejecución son su monopolio y, si en alguna hipótesis se pudiera creer en la realización forzosa de sus deberes, tendría que reconocerse que ha sido el mismo Estado quien ha aceptado cumplir". (34)

Aceptamos el anterior punto de vista, sólo que precisamos que una cosa es el órgano administrativo en si y otra sus titulares y a los que si es factible coaccionar para observar los mandatos de una sentencia no es a aquél sino precisamente a estos últimos.

8. LA EXCITATIVA DE JUSTICIA.

La excitativa, estimulación o excitación de justicia, en términos generales, consiste en la orden que emite un tribunal superior, a pedimento de parte legítima, para que un funcionario menor cumpla en la forma debida sus obligaciones.

Si en un juicio de nulidad, las partes someten sus pretensiones a fin de que sean calificadas o resueltas por el Tribunal, los interesados tienen derecho a formular excitativa de justicia ante la Sala Superior, si no se formula el proyecto o sentencia dentro de los plazos establecidos legalmente. Dicha excitativa es regulada por los artículos 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación.

(34) Briseño Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Editorial Antigua. Librería Robledo. 5a. Edición. México 1975. pág 247.

M. LOS RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO.

1. CONCEPTO DE RECURSO EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO DENTRO DEL JUICIO.

Para Eduardo Pallares los recursos "son los medios de impugnación que otorga la ley a las partes y a los terceros para que obtengan mediante ellos, la revocación o rescisión de una sentencia o en general de una resolución judicial sea esta auto o decreto.

Gonzalo Armienta apunta que "el recurso en el ámbito del derecho procesal, es el medio de impugnación que la ley concede a las partes, o a los terceros que gozan de legitimación procesal para obtener la revisión de las resoluciones del órgano jurisdiccional y, en su caso su modificación o revocación.

Mayola Sánchez Hernández considera que los recursos en el procedimiento contencioso administrativo, son los medios legales con los que cuentan las partes, o una de ellas, en un proceso, para impugnar una resolución procedimental o de fondo, ante el órgano jerárquicamente superior al emisor, el cual decide si lo revoca, modifica o confirma. (35)

Consideramos que la última definición expuesta es la más completa por contener en ella las características específicas de los recursos en el juicio de nulidad.

Agreguemos que los recursos solo podrán ejercitarse si están autorizados en la ley. Es decir, un recurso no es tal porque alguien le de esa denominación o porque usándolo como medio, se pretenda obtener el cambio de una resolución, sino porque el sistema jurídico así lo califica y lo establece como camino para llegar a un cambio en el contenido de dicha resolución.

Igualmente se hace necesario resaltar que uno de los efectos de la interposición de los recursos es la suspensión de los efectos de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a una controversia.

(35) Op. cit. págs 798-799.

2. RECURSO DE RECLAMACION.

a) El recurso de reclamación procederá:

1o.- Ante la sala Regional.

2o.- En contra de resoluciones del magistrado instructor que:

a).- Desechen la demanda, la contestación o alguna prueba

b).- Que decreten el sobreseimiento del juicio

c).- Aquellas que rechacen la intervención del tercero.

3o.- El término para hacerlo valer será dentro de los cinco días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación respectiva.

b) Sustanciación de la reclamación.

1o.- Interpuesta la reclamación, el magistrado instructor ordenará correr traslado a la contraparte por el término de cinco días para que exprese lo que ha su derecho convenga.

2o.- Sin más trámite dará cuenta a la Sala para que resuelva en el término de cinco días.

c) Características del recurso.

1.- Se concede a las partes que intervienen en el juicio de nulidad.

2.- Únicamente procede contra las resoluciones mencionadas, dictadas por el magistrado instructor.

3.- Es un recurso en que se utiliza la vía vertical para que la Sala asuma una actitud en el sentido de confirmar, modificar o revocar la resolución recurrida.

Este recurso fue reformado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 1988. La iniciativa de ley presentó la siguiente propuesta sobre dicho recurso.

En lo concerniente al recurso de reclamación se propone suprimirlo, en los casos de autos admisorios en que, si

hubiera habido alguna violación la misma pudiera ser corregida al dictar sentencia y, si en ésta no se corrigiera, ello sería un agravio a expresar contra la misma. (36)

Se palpa que el objetivo de la reforma es darle celeridad al procedimiento, ya que de otra forma el mismo se interrumpía por cuestiones que no necesariamente sólo pueden ser atendidas precisamente interrumpido el proceso, sino que pueden solventarse dentro de él.

3. RECURSO DE REVISION.

a) POLEMICA ANTE SUS REFORMAS.

Este recurso sufrió importantes y trascendentales cambios a partir de las multicitadas reformas del 5 de enero de 1988. En lo esencial consistió en la desaparición del recurso de revisión fiscal promovido por las autoridades ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación; y el recurso de revisión que se promovía ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, ya que ahora dicho recurso se promoverá ante los Tribunales Colegiados de Circuito competente en la Sala Regional que dictó la resolución que se combate mediante ese recurso.

Veamos lo que la Iniciativa de ley sostuvo acerca de las reformas propuestas:

“La modificación que se propone tiene las siguientes ventajas:

La eliminación de una etapa procesal, con su consecuente influencia en la simplificación y prontitud del proceso.

La impugnación de la administración fiscal será ante el mismo tribunal que conozca del juicio de amparo que, en su caso, promuevan los particulares.

La tramitación paralela y simultánea del amparo directo y de la revisión en los casos en que coincida su interposición.

La unidad de decisión y congruencia en las resoluciones.

(36) Iniciativa de decreto que reforma adición y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación. Presentada por el Poder Ejecutivo. Noviembre 1987. págs XVI.

La resolución definitiva de la controversia en la región en que surge, al sustituir la revisión en la Ciudad de México por una revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito establecidos en todo el territorio nacional, lleva a sus últimas consecuencias la regionalización de la justicia fiscal federal. (37)

Contra este punto de vista se manifiesta Gonzalo Armienta y afirma: "Respecto de este medio de impugnación, que convierte en tribunales ordinarios de segunda instancia, a los colegiados de circuito, cabe hacer la misma crítica que en ocasiones anteriores hemos aducido contra la ya extinta Revisión Fiscal ante la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Si el contencioso administrativo nació, precisamente para instituir órganos especializados totalmente independientes tanto del poder ejecutivo como del poder judicial ¿qué razón existe para que, rompiendo con tan plausible finalidad, se le supedite, al impartir justicia administrativa ordinaria, a los órganos del poder judicial de la Federación?

Nos acompaña en estas ideas el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Lic. Carlos del Río Rodríguez, quien señalaba en conmemorable ocasión. También debería tomarse la decisión jurídica y política de que los fallos de la jurisdicción administrativa fuesen definitivos y que no se incurriera en la aberración de que fueran revisados por un órgano del poder judicial federal, como si este fuera un Tribunal Contencioso Administrativo más. Cada fuero tiene su aplicación distinta. El hibridismo que ahora tenemos no conduce a nada que no sea irritación al gobernado y retardo en la administración de justicia.

Al establecer el Recurso de Revisión Fiscal, que ahora se sustituye por el de Revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito, en mérito a la regionalización de la justicia federal, se consideró que este medio de impugnación era válido sucedáneo para la autoridad, dado que no podía acudir como los particulares al juicio de amparo, lo cual representa un profundo desconocimiento de la naturaleza de este medio de control constitucional a través del cual se defienden los derechos fundamentales del hombre, consagrados en la parte dogmática de nuestra Carta Fundamental. Así lo exprese en mi discurso de ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal de la Asociación Nacional de Abogados, cuando afirmo que ese pacto representó (la instauración del recurso de revisión fiscal)... cierta desconfianza a la calificación de los magistrados y la colocación

en estado de minoría de la ... jurisdicción administrativa'' (38)

Como es de observarse la polémica no nace precisamente con esta reformas, sino que provienen de antaño, desde la creación del Recurso de Revisión Fiscal, ya en estos momentos extinto. Ahora bien viéndolo desde el punto de vista de la autoridad de ninguna forma es conveniente la desaparición del recurso de revisión, y a consideración de la que elabora este trabajo, si en el juicio de nulidad a la autoridad administrativa se le considera al mismo nivel que los particulares y en igualdad de circunstancias, se rompería con esa igualdad si estos últimos si contarán con el juicio de amparo directo para combatir las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación y las primeras no contarán con ningún medio de impugnación en contra de las mismas.

Por lo tanto se encuentra plenamente justificado el establecimiento del recurso de revisión y las medidas planteadas por las reformas, dada la desconcentración que se propuso, son positivas y viables.

b) CONTENIDO DEL RECURSO DE REVISION.

- 10.- Las resoluciones de las Sala Regionales impugnables mediante el recurso de revisión serán las:
 - Que decreten y nieguen sobreseimientos.
 - Las sentencias definitivas.
- 20.- El recurso únicamente puede ser interpuesto por la autoridad fiscal, a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.
- 30.- Se interpondrá ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la Sede de la Sala Regional respectiva.
- 40.- El recurso se hará valer mediante escrito que se presente ante la Sala Regional respectiva.
- 50.- El término para interponer el recurso será de 15 días siguientes al día en que surta efectos su notificación.
- 60.- El recurso procederá por:
 - Violaciones procesales cometidas durante el juicio.

Pero en este caso se exige que aquéllas afecten la defensa del recurrente y trascienda el sentido del fallo.

- Por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

7o.- Igualmente la ley exige que para promover el recurso de revisión es necesario que el asunto exceda de 3500 veces el salario mínimo general diario del Distrito Federal vigente en el momento de su emisión.

Cuando la cuantía sea inferior a la anterior dicha sea indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación define que debe entenderse por importancia y trascendencia del asunto de la siguiente manera:

''Llevadas ambas asepciones al campo de lo legal, la importancia hace referencia al asunto en sí mismo considerado, mientras que la trascendencia mira a la gravedad o importancia de las consecuencias del asunto. De este modo, la importancia del asunto puede quedar en sí misma desligada de la trascendencia del mismo, porque sus consecuencias no sean graves o muy importantes. La ley exige la concurrencia de los dos requisitos (unidos entre sí por la conjunción copulativa y no separados por la disyuntiva) en virtud de la cual la autoridad recurrente deberá razonar uno y otro... en la inteligencia de que si faltare uno de ellos superfluo resultaría investigar la presencia del otro.'' (39)

Igualmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer el recurso cuando la resolución o sentencia afecte el interés Fiscal de la Federación y a su juicio el asunto tenga importancia, independientemente de su monto, por tratarse de:

- La interpretación de leyes y reglamentos.
- De las formalidades esenciales del procedimiento.
- Fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.

8o.- El recurso de revisión también será procedente contra las resoluciones o sentencias que dicte la Sala Superior

en los casos especiales a que hemos hecho referencia en puntos anteriores.

- 9o.- Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante recurso de revisión el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo.

c) RESOLUCION DEL RECURSO.

Antes de pasar al estudio de la resolución del recurso de revisión cabe hacer la observación que el trámite del mismo se sujetará a lo mencionado en la Ley de Amparo para la revisión en amparo indirecto y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno.

El fallo que ponga fin al recurso de revisión puede ocasionar cualquiera de las siguientes resoluciones:

- 1.- Desecharlo por extemporáneo, por falta de legitimación de quien lo intenta o porque la resolución recurrida no sea de las que precisa el artículo 248 del Código Fiscal de la Federación.
- 2.- Sobreseer el recurso si por alguna causa quedare sin materia, lo que podría suceder, por ejemplo, si la Sentencia de la Sala Superior o de la Sala Regional, es impugnada vía juicio de amparo directo por el particular y vía recurso de revisión por las autoridades, si se concede el amparo por el Tribunal Colegiado de Circuito y pierde existencia la resolución recurrida, el mismo tribunal al decidir en su ejecutoria sobre el recurso de revisión, lo declarará sin materia.
- 3.- Sobreseer el juicio por desestimiento del actor o por revocación administrativa del acto que fue impugnado.
- 4.- Revocar, modificar o confirmar la resolución recurrida.
- 5.- Como consecuencia de la revocación de una resolución de sobreseimiento, fallar el juicio en cuanto al fondo.
- 6.- Como consecuencia de la revocación o modificación de una sentencia, sobreseer el juicio, declarar la nulidad o reconocer la validez de la resolución impugnada en el juicio de nulidad.

7.- Revocar la resolución recurrida para que la Sala reponga el procedimiento que ha violado y dicte nueva resolución.

Es necesario resaltar que en un recurso de revisión no se pueden cambiar los fundamentos de la resolución de la autoridad, ya que en el recurso la autoridad debe referirse y combatir los fundamentos de la sentencia recurrida, pero no puede cambiar o mejorar los fundamentos de la resolución impugnada.

Acerca de los agravios hechos valer en el recurso de revisión, por su importancia, es procedente las siguientes jurisprudencias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

AGRAVIOS EN LA REVISION. - Son inoperantes los agravios, para los efectos de la revisión, cuando el recurrente no hace sino reproducir casi en términos textuales, los conceptos de violación expuestos en su demanda, que ya hayan sido examinados y declarados sin fundamento por el juez responsable, si no expone argumentación alguna para impugnar la legalidad de la sentencia de dicho juez, mediante la demostración de violaciones a la ley de fondo y forma, en que incurra tal sentencia, puesto que no reúnen los requisitos que la técnica jurídico procesal señala para el efecto, debiendo desechar, y en consecuencia, confirmarse en todas sus partes el fallo que se hubiere recurrido." (40)

REFORMAS PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 28 DE DICIEMBRE DE 1989

Las reformas relacionadas con el capítulo V son las siguientes:

ARTICULO 197.

Se adiciona el segundo párrafo el cual ordena que:

EN LOS CASOS EN QUE LA RESOLUCION IMPUGNADA AFECTE LOS INTERESES JURIDICOS DE DOS O MAS PERSONAS, Y ESTAS PROMUEVAN JUICIO, EN EL ESCRITO INICIAL DE LA DEMANDA DEBERAN DESIGNAR UN REPRESENTANTE COMUN QUE ELIGIRAN DE ENTRE ELLAS MISMAS, Y SI NO LO HICIEREN, EL MAGISTRADO INSTRUCTOR DESIGNARA CON TAL CARACTER A CUALQUIERA DE LOS INTERESADOS AL ADMITIR LA DEMANDA.

ARTICULO 198.

Se adiciona el penúltimo y último párrafo que señalan.

EN CADA ESCRITO DE DEMANDA SOLO PODRA APARECER UN DEMANDANTE, SALVO EN LOS CASOS QUE SE TRATE DE LA IMPUGNACION DE RESOLUCIONES CONEXAS QUE AFECTEN LOS INTERESES JURIDICOS DE DOS O MAS PERSONAS, MISMAS QUE PODRAN PROMOVER EL JUICIO DE NULIDAD CONTRA DICHAS RESOLUCIONES EN UN SOLO ESCRITO DE DEMANDA SIEMPRE QUE EN EL ESCRITO DESIGNEN DE ENTRE ELLAS MISMAS UN REPRESENTANTE COMUN, EN CASO DE NO HACER LA DESIGNACION, EL MAGISTRADO INSTRUCTOR, AL ADMITIR LA DEMANDA HARA LA DESIGNACION.

EL ESCRITO DE DEMANDA EN QUE PROMUEVA 2 O MAS PERSONAS EN CONTRAVENCION DE LOS DISPUESTO EN EL PARRAFO ANTERIOR SE TENDRA POR NO INTERPUESTO.

Las adiciones no son relevantes y trascendentales. Sin embargo consideramos que si resultan prácticas.

ARTICULO 208.

Desaparece el requerimiento que se exigía que hiciera el magistrado instructor cuando el promovente omitía señalar en su

demanda su nombre y su domicilio, la resolución que se impugnaba, la autoridad demandada y el nombre y domicilio del tercero interesado.

La reforma quedó de la siguiente manera:

CUANDO SE OMITAN LOS DATOS PREVISTOS EN LAS FRACCIONES I, II, III Y VI EL MAGISTRADO INSTRUCTOR DESECHARÁ POR IMPROCEDENTE LA DEMANDA INTERPUESTA.

Es decir, que se desechará por improcedente la demanda interpuesta cuando se omita expresar en ella.

- a) el nombre y domicilio del demandante.
- b) la resolución que se impugna.
- c) la autoridad demandada.
- d) los agravios que le causa el acto impugnado.

Si se omite expresar los hechos que den motivo a la demanda, las pruebas que se ofrezcan y el nombre y domicilio del tercero interesado, no procederá desechar la demanda.

ARTICULO 209.

Desaparece el requerimiento que se exigía que hiciera el magistrado instructor, cuando el promovente omita anexar a su demanda los documentos que las fracciones del propio artículo ordenaba.

La reforma al párrafo correspondiente quedó de la siguiente manera.

CUANDO NO SE ADJUNTEN A LA DEMANDA LOS DOCUMENTOS A QUE SE REFIERE ESTE PRECEPTO, EL MAGISTRADO INSTRUCTOR TENDRA POR NO OFRECIDAS LAS PRUEBAS O SI SE TRATA DE LAS PREVISTAS EN LAS FRACCIONES I A IV SE TENDRA POR NO PRESENTADA LA DEMANDA.

CONCLUSIONES

- 1.- El Poder Ejecutivo Federal realiza la función administrativa del Estado, mediante la Administración Pública, con fundamento en la fracción I del artículo 89 constitucional, con la finalidad de satisfacer necesidades colectivas mediante los servicios públicos.
- 2.- La Administración Pública Federal se divide en centralizada y paraestatal.
- 3.- La característica principal de la Administración Pública Federal Centralizada es su estructura jerárquica, misma que tiene como titular al Presidente de la República, y se constituye por las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos, y la Procuraduría General de la República, así como por los órganos desconcentrados de los mencionados.
- 4.- La función administrativa se ejerce mediante actos administrativos, los cuales deben ser ejecutados por autoridad competente de manera fáctico-coactiva, sin necesidad de acudir a los órganos judiciales, si no se cumplen voluntariamente. Dichos actos crean, modifican, transmiten, reconocen, declaran y extinguen derechos y obligaciones de los particulares a los cuales están dirigidos.
- 5.- La autoridad competente para dejar sin efectos el acto administrativo puede ser la misma autoridad que lo emitió, su superior jerárquico o bien otra diferente.
- 6.- Pese a todo lo anterior, los actos administrativos de ninguna manera pueden dictarse arbitrariamente, sino conforme a lo que establece la ley. Si no se respeta lo anterior los particulares pueden:
 - a).- Promover recursos administrativos, es decir, acudir ante las propias autoridades administrativas solicitando se deje sin efecto el acto impugnado.
 - b).- O bien acudir a los tribunales administrativos para que se nulifique el acto calificado de ilegal.
- 7.- La dependencia competente en el ámbito tributario es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que con facultades constitucionales y legales, controla los ingresos de la Federación, entre los que destacan los tributos que provienen de los particulares, los cuales tienen la obligación de contribuir al gasto público.

- 8.- Dicha Secretaría adopta una estructura jerárquica, que le permite actuar para la consecución de sus fines. Sin embargo sólo determinadas unidades administrativas, que le son subordinadas, tienen como función el controlar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- 9.- Las resoluciones de carácter tributario que principalmente pueden afectar la esfera jurídica de los contribuyentes son a saber los siguientes:
 - a).- La determinación de impuestos omitidos con base cierta o presunta.
 - b).- El procedimiento que siguen las autoridades para hacer efectivos los créditos fiscales determinados.
 - c).- La determinación de accesorios de las contribuciones, como son las multas, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
 - d).- La devolución de cantidades indebidamente pagadas al Fisco Federal.
 - e).- Las respuestas a las consultas que dirigen los particulares a las autoridades fiscales.
 - f).- La omisión de las autoridades para dar respuesta a las peticiones que les formulen los contribuyentes.
- 10.- Si los actos administrativos señalados en el punto anterior, no son dictados y ejecutados conforme a lo ordenado por los preceptos legales respectivos, lesionando por ello los intereses de los particulares, la propia ley otorga a estos últimos, mecanismos de defensa, que en materia fiscal son: la inconformidad, los recursos administrativos y el juicio de nulidad.

LA INCONFORMIDAD.

- 11.- La inconformidad se hará valer en contra de los hechos y omisiones que constan en el acta final de auditoría.
- 12.- El artículo 16 constitucional faculta a las autoridades fiscales a efectuar visitas domiciliarias con la finalidad de comprobar si los contribuyentes han dado cumplimiento a sus obligaciones fiscales.

- 13.- Dicho precepto constitucional ordena tácitamente que las visitas domiciliarias.
- a).- Se practicarán mediante orden escrita de autoridad administrativa competente.
 - b).- En la orden de visita se expresará el lugar y el nombre de la persona que ha de inspeccionarse.
 - c).- Se mencionará también en la orden, el motivo u objeto que se persigue con la visita.
 - d).- En la orden, se expresarán los preceptos legales en que se apoya.
 - e).- La diligencia se limitará únicamente a lo señalado en la orden.
 - f).- Se efectuará la inspección en presencia del visitado o persona autorizada.
 - g).- Intervendrán en la visita dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que la practica.
 - h).- Al concluirse la visita se levantará un acta circunstanciada que será firmada por los visitantes, los testigos y el visitado en su caso.
- 14.- El Código Fiscal de la Federación pormenoriza dichas exigencias constitucionales en sus artículos 42 al 47, mismos en los que se establece las características de la orden de visita, de la visita domiciliaria en sí y de las actas finales de auditoría.
- 15.- La inconformidad entonces consistirá en el escrito que presentan ante las autoridades fiscales competentes los contribuyentes auditados, con el objeto de manifestar su desacuerdo con respecto al contenido del acta final de auditoría, consistente en los hechos u omisiones descubiertos durante el desarrollo de la visita, referentes al cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- 16.- Si el particular no interpone la inconformidad, lo hace extemporáneamente, no ofrece pruebas, o las ofrecidas no desvirtúan los hechos asentados en el acta final, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones contenidos en la misma.
- 17.- La inconformidad no constituye recurso administrativo en virtud de no estar enderezada en contra de un resolución, sino únicamente en contra de las opiniones de los auditores

que llevan a efecto la visita domiciliaria.

- 18.- Sin embargo al establecer la ley la inconformidad como obligatoria, prácticamente se le está confiriendo a las actas de visitas domiciliarias, la calidad de resoluciones fiscales.

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

- 19.- Los recursos administrativos son medios de impugnación de las resoluciones fiscales que se interponen ante la propia Administración Pública que los emitió, con la finalidad de revisarlos y en su caso confirmarlos, modificarlos o revocarlos.
- 20.- La forma en como se promueva un recurso administrativo es relevante ya que éste constituirá la base de la que partirá toda defensa posterior que se interponga, por lo tanto, lo que no se hace valer en él, no se podrá hacer valer posteriormente en el juicio de nulidad.
- 21.- Por ser medios de defensa a favor de los particulares no se exigen para su promoción formulismos exagerados que los conviertan en verdaderas trampas procesales.
- 22.- Si el recurso es interpuesto ante autoridad incompetente, ésta lo debe remitir a la que lo sea, considerando como fecha de interposición del recurso, aquella en que se promovió ante la primera.
- 23.- Existen casos en los que el recurso resulta improcedente, por lo que la autoridad procederá a desecharlos sin entrar al estudio del fondo del asunto.
- 24.- Las resoluciones que pongan fin al recurso administrativo podrán:
- a).- Desecharlo por improcedente.
 - b).- Sobreseerlo.
 - c).- Confirmar el acto impugnado.
 - d).- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
 - e).- Dejar sin efecto el acto impugnado.
 - f).- Modificarlo.
 - g).- Dictar uno nuevo.

- 25.- Los recursos administrativos que establece el Código Fiscal de la Federación son:
- a).- el de revocación.
 - b).- el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- 26.- El de revocación principalmente está dirigido a combatir determinaciones de créditos y accesorios, así como en contra de las resoluciones que niegan devoluciones; es de carácter optativo a elección del particular y se puede o no agotar previamente, antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, interponiendo juicio de nulidad.
- 27.- En el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución no se puede impugnar la resolución en la que se determina el crédito fiscal, ya que únicamente mediante el mencionado recurso se podrá combatir el procedimiento por el que se trata de hacer efectivo dicho crédito fiscal.
- 28.- Con las reformas la impugnación de las notificaciones se hace valer en el mismo recurso administrativo que procede en contra de la resolución de fondo.

JUICIO DE NULIDAD.

- 29.- Es un proceso llevado ante el Tribunal Fiscal de la Federación con el objeto de dirimir una controversia suscitada, entre las autoridades fiscales y los particulares a causa de una resolución que se considera como ilegal por parte del promovente, en virtud de caer aquélla en alguna causal de nulidad. Dicha controversia es resuelta mediante una sentencia que reconoce la validez o declara la nulidad del acto impugnado.
- 30.- Existen causales de improcedencia y sobreseimiento que provocan que el juzgador no pueda entrar al estudio del fondo del asunto.
- 31.- La litis en el juicio de nulidad va a ser fijada por los que contenga el acto impugnado, la demanda y la contestación y en su caso las respectivas ampliaciones.
- 32.- Las reformas planteadas al artículo 129 y la adición del artículo 209 bis fueron viables y positivas ya que:
- a).- El antiguo sistema para impugnar las notificaciones realizadas por las autoridades fiscales era largo, lento e infructuoso.

- b).- La impugnación de una notificación, vía recurso administrativo y posteriormente juicio de nulidad, impedía que se entrará al estudio del fondo del asunto planteado.
 - c).- Igualmente la existencia del recurso de nulidad de notificaciones provocaba que el proceso cayera en un círculo vicioso, ya que de manera interminable se podía impugnar las notificaciones que se efectuaban de cada resolución administrativa.
 - d).- Todo lo anterior producía inseguridad jurídica a las partes: al particular porque tenía que garantizar el interés fiscal por el largo período que duraba el proceso y por otro lado no tenía su situación jurídica definida; y a las autoridades porque los recargos permitidos por la ley no resarcían las pérdidas sufridas en la duración del litigio.
 - e).- Por lo dicho, es manifiesto que la impartición de la justicia administrativa estaba lejos de ser eficaz, pronta y completa.
 - g).- Las reformas vienen a atender este problema ya que al establecer un sistema nuevo, en el cual en un solo movimiento procesal se impugna la cuestión de fondo y su notificación, se logra una economía procesal significativa que hace que la impartición de la justicia administrativa sea más acorde con nuestros principios constitucionales.
- 33.- La economía procesal también la observamos cuando la ley ordena que no hay necesidad de hacer declaratoria expresa para considerar cerrada la instrucción.
- 34.- La Sala Superior a partir de las reformas, sólo será competente para atender asuntos con las características especiales que señala la ley o bien, cuando sin tener éstas reúnen otros requisitos exigidos por la misma.
- 35.- Con la directriz de evitar los círculos viciosos las reformas establecen que cuando se hagan valer diversos conceptos de nulidad por omisión de formalidades o violaciones del procedimiento la sentencia o resolución de la Sala deberá examinar y resolver cada uno, aún cuando considere fundado alguno de ellos.
- 36.- Las causales de ilegalidad que provocan la nulidad del acto administrativo son:
- a).- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes que afecten las defensas del particular y

trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación en su caso.

- b).- Vicios del procedimiento que afectan las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- c).- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponde a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.
- d).- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que derive dicha resolución.
- e).- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

37.- Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se pueden dar en los siguientes sentidos:

- a).- Sobreseer.
- b).- Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- c).- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- d).- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos.

38.- Las tres primeras causales de ilegalidad mencionadas anteriormente serán para el efecto de que se dicte una nueva resolución y en las dos últimas las autoridades estarán impedidas para hacerlo.

39.- La adición del artículo 239 ter es un paso relevante para convertir al Tribunal Fiscal de la Federación en un Tribunal de Plena Jurisdicción ya que lo faculta para:

- a).- Ordenar a las autoridades administrativas que se abstengan de repetir el acto anulado.
- b).- Notificar al superior jerárquico para que proceda administrativamente en contra de la autoridad responsable.
- c).- Imponer por su actuación una multa a este último.

40.- Los recursos en el juicio de nulidad son los medios legales con los que cuentan las partes o una de ellas, en el proceso

para impugnar una resolución procedimental o de fondo, ante el órgano jerárquicamente superior al emisor, el cual decide si lo revoca, modifica o confirma.

- 41.- Las transformaciones jurídicas hechas al recurso de revisión, el cual ahora se tiene que tramitar ante los Tribunales Colegiados de Circuito, y la desaparición del recurso de revisión fiscal, igualmente permiten la atención más adecuada y rápida de los asuntos, ya que desconcentra el trabajo por regiones y el recurso de revisión interpuesto por las autoridades se resuelve paralelamente al amparo directo promovido por el particular.

BIBLIOGRAFIA

- Acosta Romero Miguel. Teoría General del Derecho Administrativo. Edit. Porrúa. 5a. ed. México 1983. pp 738.
- Armenta Calderón Gonzalo. El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano. Edit. Manuel Porrúa. México 1977. pp 525.
- Briseño Sierra Humberto. Derecho Procesal Fiscal. Edit. Antigua Librería Robledo. 5a. ed. México 1975. pp 722.
- Burgoa Ignacio. El Juicio de Amparo. Edit. Porrúa. 10a. ed. México 1985. pp 834.
- Cervantes Montenegro Joaquín. El Cumplimiento de las Sentencias que emite el Tribunal Fiscal de la Federación. Facultad de Derecho. U.N.A.M. 1a. ed. México 1988. pp 165.
- De la Garza Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Edit. Porrúa. 15a. ed. México 1985. pp 996.
- Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Edit. PAC. 2a. ed. México 1986. pp 207.
- Fraga Gabino. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa. 23a. ed. México 1984. pp 506.
- Jiménez González Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. Edit. ECASA. 2a. ed. México 1986. pp 597.
- Lomeli Cerezo Margarita. Estudios Fiscales. Tribunal Fiscal de la Federación. México 1984. pp 162.
- Morales López Gabriel. Comentarios Sobre el Juicio de Nulidad. Edit. Trillas. México 1987.
- Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Edit. Harla S.A. Colección Textos Jurídicos Universitarios. 1a. ed. 1985. pp 266.
- Sánchez Hernández Mayola. Derecho Tributario. Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor. 2a. ed. México 1988. pp 892.
- Serra Rojas Andrés. Derecho Administrativo. Edit. Porrúa. 12a. ed. México 1983. II tomos.

LEGISLACION CONSULTADA

- Iniciativa de decreto que reforma, adiciona y deroga disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Instituciones y Fianzas. Noviembre de 1987. Reproducción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Iniciativa presentada por el Presidente de la República.
- Código Fiscal de la Federación. México 1987. Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. pp 232.
- Código Fiscal de la Federación. México 1988. Editado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. pp 211.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. México 1987. Editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. pp 464.
- Ley de Justicia Fiscal.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Diario Oficial de la Federación de 17 de enero 1989.
- Armenta Calderón Gonzalo M. Análisis de las Últimas Reformas Constitucionales y Legales sobre Justicia Administrativa Federal (1987-1988). Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Enero 1988.
- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación enero 1984, marzo 1985, enero 1987, octubre 1986, noviembre 1983, diciembre 1983, agosto 1983, abril 1985, marzo 1984, junio 1982, diciembre 1984, abril 1986, septiembre 1986, diciembre 1985, julio 1982, enero-mayo 1981, julio 1984, octubre 1981, noviembre 1984, octubre 1984, septiembre 1984, octubre 1983, febrero 1985, junio 1981, septiembre 1987, septiembre-octubre 1979, abril 1982, mayo 1984, junio 1985, mayo-junio 1980, abril 1987, septiembre 1983, marzo 1983, junio 1987.

PODER JUDICIAL

- Informe de 1982 2da. parte. 2da. Sala SCJN.
- Informe de 1986 3era. parte. TCC

- Informe SCJN 1982 3ra. parte.
- Informe SCJN 1975 3ra. parte.
- Informe TCC 1973.
- Informe SCJN 1961.
- Seminario Judicial de la Federación. Suplemento en el año de 1956.
- Seminario Judicial de la Federación. Quinta Epoca. Tomos XXX, XXXV.
- Informe SCJN 1980.
- Informe SCJN 1977.
- Informe SCJN 1978 2da. parte.
- Seminario Judicial de la Federación. Cuarta Parte. Sexta Epoca Tomo XXII.
- Informe SCJN 1961.
- Seminario Judicial de la Federación. 1917-1975. 2da. sala 3ra. Parte.
- Seminario Judicial de la Federación. 1917-1975. Pleno Octava Parte.