

292
2Ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
'ARAGON'**

**LA INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION COMO
MEDIO DE DEFENSA OPTATIVO EN NUESTRO
CODIGO FISCAL FEDERAL**

FALLA DE ORIGEN

**T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
VERONICA MUÑOZ MUÑOZ**

**ASESOR
JANETTE YOLANDA MENDOZA GANDARA**

SAN JUAN DE ARAGON, EDO. DE MEXICO

1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS LA DEDICO A:

A DIOS, por haberme proporcionado los instrumentos necesarios para salir día con día hacia adelante.

Gracias Señor por haber sido mi consuelo y guía
en los momentos que más necesité de ti.

A mis padres:

A ti papá, te agradezco todos los sacrificios que padeciste para darnos a todos tus hijos una educación sólida y firme, para que llegásemos a ser hombres y mujeres de bien, siguiendo el gran ejemplo que nos legaste, como el amor a Dios, ser honestos, dedicados y tener siempre el instinto de superación.

A ti mamá por ser el pilar de nuestra familia de la cual me siento muy orgullosa, por apoyarnos, escucharnos y ser una gran Amiga y sobre todo una madre excepcional.

GRACIAS PAPÁ Y MAMÁ POR SU AMOR INCONDICIONAL.

A mis 12 hermanos:

Les agradezco a cada uno de ustedes por su respaldo y ayuda de acuerdo a sus posibilidades y que gracias a su ejemplo pude realizar esta meta.

A mis maestros:

Por enseñarme todos sus conocimientos.

A mi asesora:

Gracias Lic. Janette Mendoza Gándara por dedicarme un poco de tiempo y proporcionarme alguno de sus grandes conocimientos.

A mi novio:

Te doy las gracias Guillermo por ser mi compañero en las buenas y en las malas, por tu apoyo, comprensión y confianza, por escucharme cuando me hacía falta desahogarme y por tu amor sincero.

A la U.N.A.M.:

E.N.E.P. Aragón gracias por haberme dado la oportunidad de pertenecer a su grupo de estudiantes, por otorgarme a través de sus profesores, los conocimientos necesarios para seguir firme esta vida y esta profesión.

A todos los profesores que fueron los pilares de mi formación académica.

Al Honorable Jurado que me digna con su presencia y aprobación para lograr un sueño más en mi vida el cual es el realizar mi examen profesional.

INDICE

PAGINA

INTRODUCCION

CAPITULO I.

NATURALEZA JURIDICA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.1. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN O DE DEFENSA.....	1
1.2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.....	10
1.3. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL CODIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE.....	33

CAPITULO II.

MARCO TEORICO DEL RECURSO DE REVOCACION.

2.1. DEFINICION DE AUTORIDAD.....	39
A) ADMINISTRATIVA.....	40
B) FISCAL.....	41
2.2. DEFINICION DE ACTO ADMINISTRATIVO.....	44
A) REQUISITOS DE PROCEDENCIA.....	47
B) REQUISITOS DE LEGALIDAD	48
2.3. CONCEPTO DEL RECURSO DE REVOCACION.....	49
A) CONFORME A LA LEGISLACION.....	51
B) CONFORME A LA JURISPRUDENCIA.....	51
2.4. SUSTANCIACION DEL RECURSO DE REVOCACION.....	53
A) CAUSAS EN QUE PROCEDE DE ACUERDO AL ARTICULO 117 DEL CODIGO FISCAL FEDERAL.....	53
B) FORMA EN QUE DEBE TRAMITARSE EL ESCRITO DE INTERPOSICION DEL RECURSO DE REVOCACION.....	57

CAPITULO III.

LA INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION EN LA FASE OFICIOSA.

3.1. DEFINICION DE INEFICACIA.....	68
3.2. ANALISIS DE LA FASE OFICIOSA.....	69
3.3. POR QUE SE CONSIDERA QUE EL RECURSO DE REVOCACION ES INEFICAZ COMO PARTE DE LA FASE OFICIOSA.....	75
3.4. MODIFICACION DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION PARA QUE EL RECURSO DE REVOCACION SEA UN RECURSO OBLIGATORIO.....	83

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

El Recurso Administrativo de Revocación en materia Fiscal como un medio de defensa con el que cuenta el particular para tratar de impugnar un acto administrativo o bien una resolución emitida por una autoridad administrativa, consideramos que no se le ha tenido la debida dedicación tanto de la autoridad administrativa como del particular en su calidad de contribuyente ya que por su agotamiento optativo no se le da la importancia que tiene.

Como éste recurso pertenece a la materia fiscal es menester explicar lo que comprende la materia fiscal, ésta materia comprende todo lo relacionado con la recaudación de impuestos, en cual se encuentra regulado por nuestra Carta Fundamental como una obligación que tiene todo mexicano de contribuir al Gasto Público en su artículo 31 frac. IV.

Esta materia la encontramos como parte del Derecho Público el cual regula las relaciones del Estado con los particulares en un plano de desigualdad, esta relación recibe el nombre de relaciones de Supra a Subordinación.

En el primer capitulo tratamos a los medios de defensa tanto en su concepto como en su clasificación que nos brindan diversos autores, pasando posteriormente con el análisis de los recursos administrativos, tanto en su concepto e improcedencia del mismo así como su fundamentación en la Carta Magna como en la legislación tributaria, para dar termino al capitulo con los recursos administrativos que se encuentran regulados por la ley tributaria.

El segundo capítulo versa sobre qué es lo que se entiende por la autoridad en sentido amplio y por las autoridades administrativas como fiscales, a continuación pasamos al estudio del acto administrativo en su concepto como sus requisitos de procedencia y de legalidad, después continuamos con el concepto del recurso de revocación tanto en la ley como en la jurisprudencia, para dar por terminado el segundo capítulo con los trámites legales que dan paso a la interposición del recurso como son las causales que regula el artículo 117 del Código Fiscal Federal ante quien se interpone, etc.

El tercer y último capítulo de éste trabajo de investigación de tesis trata sobre el problema que planteamos como es la Ineficacia del Recurso de Revocación como Medio de Defensa opcional en nuestro Código Fiscal Federal, damos el concepto de ineficacia, seguimos con un breve análisis de la fase Oficiosa, siguiendo con la consideración de ineficaz al recurso de revocación, terminando el capítulo con la propuesta que planteamos al querer que el recurso de revocación sea un recurso obligatorio y no optativo como lo maneja el Código Fiscal Federal.

CAPITULO I

NATURALEZA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.1. MEDIOS DE IMPUGNACIÓN O DE DEFENSA.

Para entrar al estudio de los medios de defensa es menester, abordar el tema de la Justicia Administrativa, ya que depende de los órganos administrativos el reconocimiento de los derechos.

La Justicia como la define el célebre filósofo Aristóteles, "Es dar a cada quien lo que le corresponde".

Desglosando este concepto, el Estado debe de proporcionar a los gobernados una correcta aplicación de la Ley para que de este modo pueda darle a cada quien lo que le corresponde y que consecuentemente no se transgredan los derechos de los gobernados.

Jiménez Antonio, nos da lo que a su parecer es la Justicia Administrativa en el siguiente concepto, "Es el conjunto de principios y normas jurídicas, a través de las cuales se ejerce el control de legalidad de los actos provenientes de los órganos de la Administración Pública".⁽¹⁾

Bartolomé Fiorini, nos dice "La Justicia Administrativa comprende institucionalmente el estudio sistemático, orgánico y procesal de las

⁽¹⁾ Jiménez Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 2da. ed, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1986, pág. 487.

garantías que tiene al administrado para la correcta y justa aplicación de la legalidad. La Justicia Administrativa no puede identificarse entonces con los recursos administrativos, menos reducirse limitadamente al contencioso administrativo o restringir su estudio a las acciones judiciales contra la administración.

La Justicia Administrativa comprende la actividad y fuera de ésta para asegurar la legalidad de los derechos de los administrados.⁽²⁾

Por lo que respecta a los citados conceptos, nos podemos percatar que depende de los órganos de la administración pública, la aplicación de la Justicia por medio de la correcta emisión de sus actos y que deberán apegarse a la estricta aplicación de la ley, el cual se encuentra contemplado en el artículo 16 Constitucional.

La Justicia en materia tributaria es tan importante como cualquier otra materia, pero tratándose de este campo, el nivel cultural y democrático de un país, se valora por la forma en que se establece y administra.

En esta rama no sólo se debaten los intereses de los particulares, sino también los del Estado y lo que se busca como objetivo primordial es la correcta determinación de los créditos, así como su cobro.

Para concluir con la Justicia Administrativa, diremos que la Justicia, es un elemento tan importante en la relación autoridad y particular que nunca debería perderse, ya que depende de la autoridad la aplicación de la justicia al emitir resoluciones o actos, pero al no aplicarla están violando los derechos fundamentales del gobernado, por consiguiente rebasan la ley al

⁽²⁾ Cit. por Jimenez Antonio, Fiorini Bartolomé. Derecho Administrativo. Ed. Alfa. Buenos Aires, 1944, pág. 488.

no aplicarla estrictamente y no respetan el control de legalidad contemplado en el artículo 16 Constitucional, que se refiere precisamente al apego estricto de la ley sin rebasarla para que de esta manera tenga la autoridad un criterio equitativo y justo cuando emita un acto o resolución, ya sean administrativas, civiles, penales o de cualquier otra materia.

Ahora bien, los medios de impugnación o de defensa es la vía legal con el que cuenta el particular, que son otorgados por el Estado, representado por las autoridades administrativas para combatir aquellas resoluciones o actos que emitan estas autoridades y que en ellas se encuentran algún perjuicio para el particular.

Para aclarar este punto, empezaremos por analizar el significado de medio y de impugnación.

Como medio decimos que es una diligencia para lograr algo y por impugnación, es una etapa en donde se reclama, por así decirlo, a la autoridad por actos cometidos en sus resoluciones, en cuanto a la legalidad o procedencia, de acuerdo al acto que se reclame.

El maestro Cipriano Gómez Lara, nos dice "Que los medios de impugnación, como procedimiento, como medida que se tenga para que se revisen o se reexaminen las resoluciones, necesariamente tienen lugar a uno de estos resultados la resolución se confirma, se modifica o se revoca. Estos son los tres resultados posibles de todo medio de impugnación, su razón de ser radica en la imperfección y en la fatilidad humana. De ahí que todo sistema jurídico tenga que abrir sus puertas a los medios de impugnación, porque al fin y al cabo los gobernantes, aunque a veces se crean superhombres, no son sino hombres a secas y hombres falibles esta

falibilidad humana, esta posibilidad de error hace que deban estar abiertos los medios de impugnación”⁽³⁾

Por su parte Jiménez Antonio, nos dice que los medios de impugnación “Son aquellos de los que dispone el administrado para combatir las conductas administrativas de los órganos ante quien se hace valer dichos medios de impugnación”.⁽⁴⁾

Por su parte Alfonso González Rodríguez, opina que los medios de impugnación, “Sólo se ven desde un punto de vista limitado que son los preceptos constitucionales, porque es posible que la injusticia provenga del legislador constituyente y por lo tanto indebido o las formas para su cambio o anulación son las siguientes:

A. En los casos de un precepto constitucional indebido, su derogación o reforma es indispensable de la voluntad de los particulares afectados, quienes carecen de un derecho para pedir directamente la reforma o derogación del precepto que lesione sus intereses.

La derogación o reforma puede efectuarse por acuerdo del Congreso de la Unión, tomado por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes (se supone habiendo quórum) la aprobación de la mayoría de las legislaturas de los Estados de acuerdo con el artículo 135 constitucional.

B. En los casos de la leyes o decretos del poder legislativo violatorios de preceptos constitucionales (constitutivas a su vez de violaciones a las garantías constitucionales), principalmente por la falta de

⁽³⁾ Gómez Lara Cipriano, Derecho Procesal Civil, Ed. Trillas, México. 1990, pág. 136, 137.

⁽⁴⁾ Jiménez Antonio, Op. cit., pág. 487.

proporcionalidad y equidad puede solicitarse el Amparo ante la Autoridad Judicial Federal.

C. En los supuestos de los actos indebidos de la Administración Pública, pueden utilizarse los recursos o instancias ante las autoridades administrativas que establezcan las leyes, incluyendo al contencioso administrativo. Agotados estos recursos o instancias, procede el Amparo como control de legalidad de la Constitución".⁽⁵⁾

Tanto Dionisio Kaye, como Gabino Fraga, nos clasifican a los medios de impugnación en Medios Indirectos y en Medios Directos para proteger los derechos de los particulares de la legalidad administrativa.

MEDIOS INDIRECTOS.- "Consisten principalmente , en las garantías que presta un buen régimen de organización administrativa, la regularidad de la marcha de éstas, su eficiencia, el control que las autoridades superiores tienen sobre las que están subordinadas, en una palabra la autotutela de la administración desarrolla en su propio seno, constituyen indudablemente elementos de protección de los derechos de los administrados.

Sin embargo, esos medios están destinados directamente a garantizar la eficacia de la administración y sólo por efecto reflejo representa una garantía para el particular.

MEDIOS DIRECTOS.- Si están destinados en forma inmediata a satisfacer el interés privado, de manera tal, que la autoridad ante la cual se hace valer, está legalmente obligada a intervenir y a examinar nuevamente, en cuanto a su legalidad o a su oportunidad, la actuación del que el particular se queja.

⁽⁵⁾ González Rodríguez Alfonso, Justicia Tributaria, E.d. Harla, México, 1991, pág. 179, 180.

Esos medios directos que la ley establece para la protección de los derechos de los particulares se pueden clasificar, según las autoridades que deben intervenir, en remedios o recursos administrativos o en recursos o acciones jurisdiccionales".⁽⁶⁾

Para Dionisio Kaye nos dice al igual que el anterior autor que los medios de impugnación se clasifican en Medios Directos e Indirectos, los cuales consisten en:

MEDIOS INDIRECTOS.- Básicamente consisten en el control que las autoridades superiores ejercen sobre su subordinadas, o sea, que constituyen un autocontrol que la propia administración ejerce para garantizar a los particulares la legalidad de estos actos.

MEDIOS DIRECTOS.- Son aquellos que pretenden garantizar la legalidad de los actos de autoridad obligando a ésta, por intervención del particular, a examinar nuevamente el acto realizado para particular, a examinar nuevamente el acto realizado para determinar si en su emisión hubo violación o no de los derechos de los particulares.⁽⁷⁾

Por lo que pudimos apreciar, los dos autores además de coincidir en la clasificación, también coinciden en el contenido, diciendo que en los medios directos la autoridad además de satisfacer el interés del particular para establecer su actuación por medio de la petición del particular y si existió o no violación en su derecho; por lo que respecta a los medios indirectos, nos dicen que la autoridad administrativa y las demás de grado inferior, procurarán proteger los derechos de los particulares.

⁽⁶⁾ Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 26va. ed., Ed. Porrúa, S.A. 1987, págs. 434, 435

⁽⁷⁾ Kaye, Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 2da. ed., Ed. Themis, México, 1990, pág. 200

Podemos decir, que si bien es cierto, los medios de impugnación son armas legales con las que cuenta el particular para combatir las violaciones que realice la autoridad, ésta es una prioridad del nuevo Jefe del Ejecutivo, según lo mencionó en su primer informe a la Nación el pasado 1º de Diciembre de 1994, que los rezagos y deficiencias actuales en la importación de justicia en México sean cosa del pasado o lleguen abatirse considerablemente y la mejor forma para combatirla es que a los particulares se les reconozcan sus derechos y que los hagan valer en las formas y vías pertinentes, solamente de esta manera se llegará a hacer realidad la existencia plena de un estado de derecho.

Los medios de impugnación son bastante amplios, ya que depende de la materia que se maneje en cada controversia, como la Penal, Civil, Mercantil, Laboral, Agraria, etc., por tal motivo, sería imposible tratar cada uno de los medios impugnativos que les corresponden a estas materias, por lo que haremos una breve síntesis de los medios de impugnación en materia fiscal, por ser tema de nuestro trabajo de investigación.

Ahora bien como medios de defensa en materia fiscal, tenemos los siguientes:

- 1.- RECURSOS ADMINISTRATIVOS.
- 2.- JUICIO DE NULIDAD
- 3.- JUICIO DE AMPARO.

Los Recursos Administrativos, son aquellos que se encuentran establecidos en la ley o reglamento de la materia y que están destinados para impugnar las resoluciones que le afectan al particular, tanto en sus derechos como en sus intereses ante la misma autoridad administrativa que

dictó la resolución. Emilio Margain Manatou, nos dice "Es todo medio de defensa al alcance de los particulares, por violación al ordenamiento aplicado por falta de aplicación de la disposición debida".⁽⁸⁾

Jiménez Antonio, nos dice, " Son los diversos medios de impugnación que el legislador pone a disposición del administrado para combatir los actos provenientes de la autoridad hacendaría ante ella misma".⁽⁹⁾

El procedimiento fiscal se encuentra dividido en dos fases, la oficiosa y la contenciosa, la Fase Oficiosa es aquella que se caracteriza por la ausencia del "LITIS" o interés entre el administrado y el órgano de la administración y se presenta cuando el administrado al sentirse agraviado por un acto de la autoridad administrativa eleva su inconformidad a través de la interposición de los recursos o medios de defensa previstos en la ley.

Al recibir el administrado el acto, lo que hace colaborar con la autoridad emisora del mismo, señalándole sus errores y los vicios de los que adolece el acto y que ésta lo rectifique.

Dentro de esta fase, se encuentran los siguientes recursos administrativos previstos en el Código Fiscal Federal, los cuales son:

- A) RECURSO DE REVOCACIÓN art. 117
- B) RECURSO DE OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN art. 118.

La fase contenciosa es aquella en la que si encontramos "LITIS" o interés entre el administrado y el órgano de la administración, uno

⁽⁸⁾ Margain Manatou, Emilio, Los Recursos Administrativos, Ed. Jus. S.A. México, 1985, págs. 52, 53

⁽⁹⁾ Jiménez Antonio, Op. Cit. pág. 487.

demandante y el otro demandado, el medio de defensa no se hará valer ahora como sucede en la fase oficiosa ante la misma autoridad que emitió el acto, forman parte de esta fase prevista en el título I del Capítulo VI del Código Fiscal Federal.

A) **RECURSOS DE RECLAMACIÓN**, previsto en el artículo 242, de acuerdo al ya señalado artículo, este recurso "procede ante la Sala Regional, en contra de las resoluciones del Magistrado Instructor que desechen la demanda, la contestación o alguna prueba, que decreten el sobreseimiento del Juicio o aquellas que rechacen la intervención de un tercero. La reclamación se interpondrá dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación respectiva".

B) **RECURSO DE REVISIÓN**, previsto en el artículo 248. Este recurso procederá cuando "Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad, a través de la Unidad Administrativa encargada de su defensa Jurídica, interponiéndose el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante esta última dentro del término de 15 días siguientes al día en que surta efectos su notificación, por violaciones procesales cometidas durante el juicio, siempre que afecten las defensas del recurrente y trascienda al sentido del fallo o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias, cuando la cuantía del asunto exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de su emisión".

C) **EL JUICIO DE NULIDAD**. Que comprenden los artículos 198-234, este medio de defensa está encaminado a anular las actuaciones de la

autoridad administrativa y se lleva a cabo ante el Tribunal Fiscal Federal, en donde el particular tratará de anular las actuaciones de la autoridad que le causo el perjuicio, generalmente los particulares acuden mas al juicio de nulidad que agotar el recurso optativo, ya que hay menos pérdida de tiempo y por que hay más posibilidades de que la autoridad resuelva a su favor, por ser dos autoridades distintas una en la que conoce y otra la que resuelve.

D) EL JUICIO DE AMPARO. Se encuentra regulado por la ley de Amparo para el amparo indirecto o biinstancial, se rige por el artículo 14 y este precepto dispone que el amparo indirecto se pedirá ante el juzgado de Distrito correspondiente, se le denomina biinstancia, por que precisamente ante este órgano jurisdiccional es ante quien se promueve la primera instancia, la que una vez resuelta puede ser revisada por el Tribunal Colegiado del Distrito o por la Suprema Corte de Justicia de la Nación dependiendo de su competencia y está será su segunda instancia.

El Amparo Directo, se encuentra regulado por el artículo 158 del mismo ordenamiento jurídico, que establece que procederá el amparo directo en contra de las sentencias definitivas, las cuales son aquellas que no admiten para su impugnación recurso alguno y se promueve ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante el Tribunal Colegiado de Circuito.

1.2. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Antes de entrar al análisis de los recursos administrativos, haremos primero referencia a los antecedentes de los mismos.

"Ya en la colonia los recursos administrativos tenían por objeto combatir los abusos fiscales y eran interpuestos directamente ante el virrey.

En esta época los recursos en materia fiscal iban dirigidos en especial en a atacar aquellas resoluciones que no se ajustaban a la disposición impositiva.

Una vez recibido el escrito impugnatorio, el Virrey ordenaba a una comisión que revisará la tasación hecha para que ésta diera su punto de vista y se resolviera en definitiva".⁽¹⁰⁾

La duración de este recurso era aproximadamente de un año y medio siempre que se diera traslado al encomendero (este era el que determinaba y preveía los tributos en la nueva España).

Al respecto Alonso de Zoria señala: "Acabada la cuenta del pueblo tráese a la audiencia y tácese y acuden los indios a decir que la cuenta no está buena y a pedir que las desagravien, por que el tributo que les han impuesto es excesivo; dese traslado al encomendero, dura el pleito un año y medio más o menos ..."⁽¹¹⁾

"Si bien el Virrey tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de un recurso interpuesto como consecuencia de un abuso o exceso de la autoridad, había casos en el que el propio Virrey acordaba turnarlo a un Magistrado para que éste resolviera en definitiva el problema".⁽¹²⁾

La mayoría de veces las autoridades superiores de la Colonia ponen en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento

⁽¹⁰⁾ Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 7ma ed., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1986 pág. 15.

⁽¹¹⁾ Cit. por Armienta Hernández Gonzalo, De Zoria Alonso Breve y Sumaria Relación de los Señores de la Nueva España, 2da. ed, Ed. UNAM, México, 1963, pág. 152

⁽¹²⁾ Armienta Hernández Gonzalo, Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, 2da. ed, Ed. Porrúa S.A., México, 1992, pág. 50.

particular, la denuncia de un abuso o un exceso, por información o por queja, si la información o la queja llegan al Virrey, está puede tratar de hacer que desaparezca el agravio por la vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que la cometan.

Cuando el Virrey no estima oportuno emitir una orden que puede poner fin al abuso, hace intervenir a la Justicia, mandando a algún magistrado que se informe y resuelva según derecho." ⁽¹³⁾

"No es lógico aceptar que lo regímenes absolutistas de las épocas precolombinas y colonial hubiesen establecido recursos administrativos para obtener la anulación de los actos de las autoridades que los representaban.

Realmente los recursos administrativos en nuestro país empiezan a tomar fuerza a partir de la Revolución Mexicana.

Del orden pre-revolucionario es importante destacar la ordenanza general de aduanas marítimas y fronteras del 28 de enero de 1885 en la cual existió un recurso de revisión en contra de la resoluciones pronunciadas por los administradores de la Aduana el cual puede ser interpuesto, a la elección del particular, ante la secretaria de Hacienda o en el Juzgado del Distrito competente.

Con posteridad a la promulgación de la Constitución de 1917 se expidieron diversas leyes fiscales que son antecedentes inmediatos no sólo de los actuales recursos administrativos, sino también del Contencioso tributario instaurado por la Ley de Justicia Fiscal del 26 de Agosto de 1936, entre ellas sobresalen las siguientes:

⁽¹³⁾ Cit. por Armienta Hernández Gonzalo, Miranda José. El Tributo Indígena de la Nueva España Durante el Siglo XVI, Ed. UNAM, México. 1978, pág. 235

a) La ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales y a la aplicación a las penas expedida en 1929, la cual crea el Jurado de Penas Fiscales, estas resoluciones eran recurribles ante la Secretaria de Hacienda.

b) El Reglamento para la Ley de recaudación de los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, horarios y utilidades de las sociedades y empresas del 21 de febrero de 1924 , que instituye un recurso administrativo ante la Junta Revisora.

c) La ley del impuesto sobre la renta de 1925 prevela un recurso sobre las resoluciones emitidas por las juntas calificadoras en su contra.

d) Otro ordenamiento legal de la misma naturaleza, en el cual encontramos un antecedente más de los actuales recursos administrativos, es la ley de organización de servicio de justicia para el Departamento del Distrito Federal, que instauró en 1929, el jurado de revocación para conocer de las inconformidades de los particulares contra resoluciones dictadas en materia tributaria por las autoridades del Distrito Federal.

De está manera vemos que, en nuestro país, la presencia de los recursos administrativos realmente no es reciente ya que desde la época colonial, se observa la reglamentación de los recursos que el particular podía interponer en contra de los actos administrativos de la Autoridad; sin embargo estos se incrementaron en forma importante a partir del sexenio del presidente Luis Echeverría Álvarez, pues la mayoría de las leyes administrativas que fueron expedidas en aquel tiempo, contenían por lo general un capítulo correspondiente a: Los Recursos Administrativos".⁽¹⁴⁾

⁽¹⁴⁾ Armienta Hernández, Gonzalo. Op. cit. pág. 51.

Una vez vistos los antecedentes de los recursos administrativos de nuestro país, estableceremos de acuerdo con los diversos criterios de los autores que se entiende primeramente por Recurso y posteriormente por los Recursos Administrativos.

Escota Jorge Héctor nos brinda la siguiente definición: " Recurso en sentido general, es acudir ante un juez u otra autoridad con alguna demanda o petición para que sea resuelta; está también acogerse a favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una finalidad".⁽¹⁵⁾

La Jurisprudencia de la Segunda Sala nos dice: " El recurso es la acción o el efecto de recurrir o más precisamente la acción por medio del cual se reclaman las resoluciones dictaminadas por la autoridad

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

Secretario: José Méndez Calderón.

(Boletín año 1 de marzo de 1974, núm., 3, Segunda Sala, P-51)

Gordillo Agustín A. Se refiere al recurso en sentido amplio "Todos los remedios o medio de protección al alcance del administrado para impugnar los actos y hechos administrativos ilegítimos y en general para defender sus derechos respecto de la Administración Pública".⁽¹⁶⁾

MARGAIN MANATOU EMILIO nos dice que "El recurso es el medio por excelencia con que cuenta el particular para impugnar los actos tanto de la autoridad administrativa, como de la jurisdiccional, con el debe contar todo país que se considere democrático".⁽¹⁷⁾

⁽¹⁵⁾ Escota Jorge Héctor, Recursos Administrativos, Ed. Porrúa S.A. México, 1990, pág. 217.

⁽¹⁶⁾ Gordillo Agustín A. Op. cit., pág. 93

⁽¹⁷⁾ Margain Manatou Emilio, Op. cit. pág. 54

De lo anterior, podemos decir que el recurso, es la acción que realiza el particular para impugnar actos o resoluciones emitidas por la autoridad administrativa que le ha causado perjuicio en sus intereses o bien la violación de sus derechos.

Para la doctrina española, el recurso administrativo "es un tradicional y eficaz medio de control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa", en México en cambio, unos los consideran como un freno para el logro de una justicia rápida y expedita, otros una trampa mortal para el particular, por cuanto de que si éste se promueve por sí mismo, los errores que se cometan no podrán corregirse ante los tribunales y otros lo critican por la ausencia de profesionistas que conozcan de la importancia y manejo de este medio de defensa, ante el casi total abandono que los abogados mas han hecho del derecho administrativo y tributario.

Gabino Fraga, señala que recurso administrativo "Constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo determinado para obtener en términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad la revoque, anule o reforme en caso de encontrar comprobante la ilegalidad o la inoportunidad del mismo".⁽¹⁸⁾

Por su parte Dionisio J. Kaye nos dice que "Son el medio legal directo, que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo para obtener de la propia autoridad una revisión del acto, a fin de que sea revocado, anulado o modificado, en caso de que se compruebe su ilegalidad".⁽¹⁹⁾

⁽¹⁸⁾ Fraga Gabino, Op. cit. pág. 435

⁽¹⁹⁾ Kaye J. Dionisio, Op. cit. pág. 200.

Para Andrés Serra Rojas, el recurso administrativo "Es un medio en la propia administración, de carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judiciales o de controles legislativos, la idea de este recurso se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los seres humanos cometer errores y éstos obedecen a causas diversas que ocasionan perjuicios tanto al particular agraviado como al interés general".⁽²⁰⁾

Una vez expuestos los criterios de los autores, podemos darnos cuenta de que en sus definiciones del recurso administrativo, son errores cometidos por las autoridades administrativas al emitir sus actos o resoluciones, teniendo derecho el particular de impugnarlos, en nuestro punto de vista la autoridad administrativa debería poner mas dedicación cuando emite tanto los actos como las resoluciones, ya que por esos errores humanos como así lo mencionan los autores en sus definiciones, cometen grandes y graves perjuicios a los administrados en lo económico y por consecuencia en sus derechos, es cierto que tienen demasiada carga de trabajo, que puede ir saliendo si realmente tuvieran el interés de hacerlo para que puedan aplicar adecuadamente la ley.

Para nosotros el recurso administrativo es el medio legal directo con el cual cuenta el particular para manifestar su inconformidad ante la autoridad que emitió la resolución o acto causándole un perjuicio al recurrente y que la autoridad podrá modificar, anular, revocar o confirmar.

CARACTERÍSTICAS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

- 1.- La existencia de una resolución administrativa, que es la que se recurre (este elemento es esencial).

⁽²⁰⁾ Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, 15ta. ed. Ed. Tomo II, Ed. Porrúa, S.A., México, 1992, pág. 631

- 2.- Que el acto o resolución afecte un derecho o interés del particular (también es necesario):
- 3.- Que la ley señale ante que autoridad debe agotarse el recurso, que puede ser la misma que dictó el acto o la autoridad jerárquica superior.
- 4.- La fijación de un plazo dentro del cual el particular puede valer el recurso.
- 5.- El señalamiento en la ley de ciertos requisitos en forma de garantías, etc.
- 6.- La fijación de un procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que haya de cumplirse, la especificación de pruebas que pueden rendirse, etc.
- 7.- Que la autoridad revisora quede obligada a dictar nueva resolución en cuanto al fondo (sin esta obligación no puede hablarse propiamente de un recurso).

LA NATURALEZA TÉCNICA Y JURÍDICA DEL RECURSOS ADMINISTRATIVO

Al hablar sobre la naturaleza, ya sea técnica y/o jurídica de los recursos, hay varios criterios sobre este tema, nos dice que es una instancia y como tal no hay tecnicismo puesto que se basa en situaciones de hecho más que de derecho. en la vida jurídica podemos observar que los recursos tienen dos situaciones, las de hecho y las de derecho, por lo que el maestro Rodríguez Lobato, nos dice "En el recurso administrativo como en cualquier medio de defensa, deben exponerse no sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad".⁽²¹⁾

⁽²¹⁾ Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, 2da. ed. Ed. Colección. Textos Jurídicos Universitarios, Harla, México, 1988, pág. 253

La naturaleza técnica y jurídica la encontramos en el artículo 132 del código Fiscal Federal, que al respecto nos dice:

"Art. 132.- La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos notorios que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto, que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como de los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planeada, pero sin cambiar los hechos expuesto en el recurso y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una verdad manifiesta y los agravios sean insuficientes pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que considero ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución".

De lo anterior podemos decir que la naturaleza técnica se refiere a los pasos o formulismos que deben realizarse en la interposición del recurso y la naturaleza jurídica se refiere a los preceptos legales que se consideran violados en la resolución y que éste emitida conforme a derecho, es decir, conforme a la ley, por lo que nuestro legislador se ha esmerado por darle al recurso administrativo el carácter de ser técnico y jurídico, pues constituye una parte esencial de la que enfrenta toda defensa al acudir ante los tribunales, administrativos o judiciales.

EL OBJETO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

El objeto fundamental del recurso administrativo es controlar la actividad de la autoridad para que se ajuste a las disposiciones legales.

Sin embargo, el objeto del recurso administrativo no es solamente el control que puede ejercer el particular con la autoridad, por lo que Bielsa nos da cuatro objetivos básicos a saber:

- 1.- "Importa una autolimitación de sus atribuciones discrecionales.
- 2.- Es una forma de controlador jurisdiccional sobre la actividad administrativa.
- 3.- Es expresión de una tendencia hacia la protección de los derechos e interés legítimo de los administrados.
- 4.- Es una forma de centralización del contralor administrativo sobre los órganos descentralizados".⁽²²⁾

FUNDAMENTO LEGAL DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

En nuestra Constitución el recurso administrativo se encuentra regulado en los artículos 8, 73, frac. XIII, XIV y XV, 104 frac. I, párrafo segundo y 107 frac. IV.

En el Código Fiscal Federal, los encontramos en el Título V, capítulo I en los artículos 116 al 128.

CLASIFICACIÓN DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Las clasificaciones más importantes de las distintas clases de recursos que ante la Administración Pública se puede hacer valer,

⁽²²⁾ Bielsa Rafael, Derecho Administrativo. 3ra. ed. Ed. Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1937 pág. 26 y 27

atendiendo a sus finalidades u objetivos, naturaleza, etc., así tenemos que el recurso administrativo se clasifica en:

- A) Atendiendo a la autoridad ante quien se interpone.
- B) En atención a quien lo interpone.
- C) Al objeto que persigue.
- D) A la materia.
- E) Al ordenamiento que lo establece.
- F) A su naturaleza
- G) A nuestra legislación.

Ahora trataremos de explicar cada una de estas clasificaciones:

A) Atendiendo a la autoridad ante quien se interpone; la cual se subdivide en:

- 1) Los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto.
- 2) Los que proceden ante el Superior Jerárquico.
- 3) Aquellos de los que conocen de la comisión o dependencia especial.

En la primera hipótesis de esta clasificación, se refiere para aquellos casos en donde se cometieron errores en el cálculo aritmético, ya sea de créditos fiscales, impuestos, etc. o en el procedimiento de la ilegalidad de las resoluciones; pero también encontramos cuando se revisa a fondo esta cuestión, que es común encontrar y al mismo tiempo difícil que la autoridad que conociera del acto no modificara la resolución impugnada, por tal motivo consideramos que es poco efectivo, al que únicamente se puede ampliar el concepto o valor de las pruebas que fueron consideradas por la autoridad.

Por lo que respecta a la segunda cuestión, la inconformidad tendrá mayores posibilidades si la razón le asiste al particular, al ser otras autoridades las encargadas de revisar el caso y no estarán influenciadas por los estudios previos que dieron origen a la emisión del acto y las pruebas que se aporten serán objeto de un estudio imparcial.

La tercera y última cuestión, como su nombre lo indica, serán tratados por dependencias especiales o por una autoridad que carece de mando sobre el que emitió el acto.

- 1) Los que tienen un interés legítimo directo.
- 2) Por quien tenga un interés legítimo indirecto.

En el primer caso, son para aquellas personas que recae directamente la resolución de la autoridad que emitió el acto.

Por lo que se refiere al segundo supuesto, es cuando cualquier otra persona resulta afectada por el acto administrativo en gestión.

C) Al objeto que persigue, se clasifica en:

- 1) Recurso de Reconsideración o Revocación.
- 2) Recurso de Revisión.

En la primera cuestión, la finalidad que se persigue, es que la autoridad emisora de la resolución reconsidere o anule al acto, ya sea en forma parcial o definitiva, por contener la resolución errores en cálculos aritméticos o por ilegalidad en el procedimiento.

El recurso de revisión consiste en que una autoridad superior jerárquica, revise a resolución de la inferior por violaciones de fondo, alegadas por el recurrente.

D) A la materia, es de acuerdo a la especialidad o al campo que se está entrando, como son por ejemplo. las resoluciones administrativas que pertenecen al Derecho Administrativo y por ende al Derecho Público, ya que hay otras resoluciones que se encuentran sometidas al Derecho Privado, la doctrina nos dice: "Que en atención en la materia pueden establecer recursos administrativos en los que se impugnen resoluciones que se rigen por el Derecho Público y recursos administrativos que se rigen por el Derecho Privado, lo que no es aceptable, es que si la autoridad administrativa, al celebrar un contrato con particulares acepta someterse en todo conflicto de interpretación o aplicación del documento ante las Autoridades Judiciales del Fuero Común, no puede limitarse la intervención de dichos tribunales, creándose recursos administrativos que deban agotarse antes de someter el conflicto ante la autoridad judicial, pues se estarán violando derechos adquiridos por los particulares":

E) Al ordenamiento que lo establece, como sabemos una ley es formalmente legislativa y el reglamento lo expide el órgano que la Constitución le otorga esa facultad, el órgano facultado constitucionalmente es el Congreso de la Unión; en cuanto a los reglamentos se encarga de la expedición de éstos el Poder Ejecutivo quien es titular el Presidente de la República, a excepto del Decreto Ley y Decreto de Legado, podemos desprender que los recursos administrativos pueden estar en una ley o en un reglamento pero que éste no sea de ejecución, esto es, que un ordenamiento tenga por finalidad el de aclarar disposiciones de ley, o bien, hacer posible la aplicación práctica de la misma, ya que si en la ley no se

establecen los recursos administrativos, el reglamento no podrá crearlo, ya que estaría en una obligación no prevista en la ley.

F) A su naturaleza, los recursos administrativos en los Códigos Tributarios de América Latina distingue dos tipos de recurso, los obligatorios y los optativos, los primeros son aquellos en los que el particular tiene que agotar forzosamente ese recurso antes de acudir a juicio y los optativos es lo opuesto, es decir, que puede el particular decidir si lo agota o no el recurso, o bien, ir directamente a juicio.

G) A nuestra Legislación Federal, la cual se puede dividir en dos grupos, en recursos existentes en el ordenamiento administrativo y los existentes en el ordenamiento tributario, por lo que respecta a los recursos existentes en ordenamientos tributarios se clasifican en generales y especiales.

Los recursos administrativos generales son aquellos que se encuentran consignados en los ordenamientos tributarios que se aplica supletoriamente a todo lo no previsto por los ordenamientos tributarios por el Código Fiscal de la Federación son el de Revocación y el de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución. (Art. 116 al 133 del mencionado ordenamiento).

Y los especiales, son aquellos que se encuentran consignados en los ordenamientos tributarios que tienen el carácter de especial, el único existente se encuentra en la Ley Aduanera.

ELEMENTOS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Ahora analizaremos los elementos de los recursos administrativos, los cuales se dividen en Esenciales y Secundarios.

Los elementos esenciales.- Son los que necesariamente deben darse para que se haga valer el recurso administrativo.

En cambio los elementos secundarios.- Son aquellos que no vicia o constituye una laguna infranqueable para la validez del recurso administrativo, o sea que son elementos cuya omisión por el legislador no origina la inexistencia del recurso.

Como elementos esenciales de validez tenemos:

A) Que el recurso administrativo se encuentre en el ordenamiento legal correspondiente.

B) La existencia de una resolución administrativa.

Por lo que respecta al primer elemento, como anteriormente lo señalamos, es necesario que el recurso deba estar regulado, ya sea en la ley y en un reglamento para proteger de esta manera los derechos de los particulares.

En cuanto al segundo elemento, una resolución para que exista debe contener los siguientes elementos y características para que el particular pueda impugnarla son:

- 1) Que sea definitiva.
- 2) Que sea personal y concreta.
- 3) Que cause un agravio.
- 4) Que conste por escrito, como excepción tenemos a la negativa ficta, establecida en el artículo 37 del código fiscal federal.
- 5) Que sea nueva.

Para entender de que se trata cada uno de estos elementos, trataremos de dar una breve explicación.

Una resolución será definitiva, cuando no se admita revisión de oficio, es decir, que la autoridad no pueda modificar su resolución por si misma.

Será personal y concreta, cuando la resolución se refiera a una persona determinada, esto es, que el recurso no podrá agotarse cuando tenga la resolución carácter de general, abstracta e impersonal.

Que cause un agravio, nos quiere decir el perjuicio o la lesión de un interés legítimo directo o indirecto en toda una parte de la resolución, por lo que no podemos hablar de un agravio sino nos causa un daño en nuestros intereses la resolución a impugnar, esto se previo para los terceros perjudicados.

Constar por escrito, la excepción a este elemento es la negativa ficta. De acuerdo a este punto, Emilio Margain nos dice al respecto.

"De establecerse que el recurso administrativo sólo procede en contra de resoluciones que consten por escrito tenemos:

- A) "Si de resolver en forma desfavorable una petición formulada por un particular hay que agotar enseguida un recurso administrativo obligatorio, puede evitarse este último impugnando el silencio de la autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- B) No perjudica al particular en desechamiento de la demanda, cuando se impugna una resolución derivada del silencio de la autoridad".⁽²³⁾

Y por último, tenemos que sea una resolución nueva, esto no quiere decir que lo que en ella se resuelva, se refiere a hechos no consentidos, ya sea expresa o tácitamente, que se trate sobre el tema o problema en cuestión por primera vez o que no haya sido materia del recurso administrativo o de un juicio especial.

Los elementos secundarios son:

- A) Término dentro del cual ha de hacerse valer;
- B) Autoridad ante la cual deba hacerse valer;
- C) Periodo de admisión de pruebas;
- D) Plazo en el cual ha de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas;
- E) Momento en que empieza a correr el término;
- F) La libertad de impugnar la nueva resolución.

Ahora trataremos de explicar cada uno de éstos elementos, el término para interponer el escrito de inconformidad del recurso administrativo es de 45 días, contados a partir de que surta efectos la notificación del acto que se impugna, de conformidad con el artículo 121 del Código Fiscal Federal.

⁽²³⁾ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Derecho Tributario Mexicano.. 11va. ed. Ed. Porrúa, S.A., México, 1993, pág. 181.

La autoridad ante la cual deba agotarse el recurso será aquella que haya emitido el acto, en caso de desconocerlo, se hará valer la inconformidad ante el titular de la Hacienda Pública, quien determinará la autoridad que conocerá del recurso y resolverlo, siempre y cuando se encuentre esta facultad en el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El periodo para admitir las pruebas, el particular cuando ofrezca sus pruebas la autoridad la tendrá que recibir, salvo que la inconformidad se refiera a un punto de derecho, ya que no está sujeto a prueba, en el caso de las pruebas supervenientes se podrán presentar siempre que no se haya dictado sentencia, en este caso el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que dentro del plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga. Las pruebas, cuando son admitidas deben ser idóneas para demostrar cual fue el error en que cayó la autoridad al emitir su resolución por la que se impugna.

La autoridad resolverá el recurso en un término no mayor de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se interpuso el recurso; una vez transcurridos los cuatro meses, el recurrente podrá interponer el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal.

En materia fiscal, el término para impugnar el acto, será día siguiente de que surta efectos la notificación.

El particular es libre para impugnar el recurso que mejor le convenga para impugnar la resolución que le fue desfavorable, en caso de no concederle este derecho, la autoridad deberá acudir ante un tribunal especial tal y como lo establece el artículo 13 constitucional y por lo tanto no tendría la obligación el particular de agotar el recurso.

LOS REQUISITOS DE ADMISIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Para que el recurso sea admitido, deberá reunir los siguientes requisitos que se clasifican en:

Requisitos Esenciales.- "Que la inconformidad se presente por escrito dentro del término legal y se encuentre firmado el mismo por el interesado o su representante legal".⁽²⁴⁾

Así tenemos que el escrito de interposición de recurso debe constar por escrito para hacerse valer, ya sea de su puño y letra o bien a máquina por el inconforme, los artículos 121 al 123, del Código Fiscal Federal se refieren que cuando se interponga un escrito del recurso, no se tendrá en cuenta un estilo determinado para su redacción.

Los requisitos formales .- "Son aquellos que cuando no se satisfagan por el interesado, no traen consigo el desechamiento de la inconformidad, pero si pueden ocasionar que la resolución administrativa que recaiga sea desfavorable a sus intereses por no haber estado la autoridad revisora en condiciones de analizar debidamente el problema"⁽²⁵⁾

Los requisitos formales son:

- 1) Señalamiento de la autoridad responsable quien emitió la resolución que se impugna;
- 2) Qué es lo que se impugna: citando la parte de la resolución que se reclama.

⁽²⁴⁾ Ibidem

⁽²⁵⁾ Ibidem

- 3) Exposición de los antecedentes que culminaron con la emisión de la resolución: relación de hechos;
- 4) Que se funde la pretensión, la cita del derecho que apoya la reclamación,
- 5) Ofrecimiento de pruebas que demuestran la ilegalidad de la resolución, salvo que se trate de un punto de derecho.

CLASES DE RESOLUCIONES QUE PONEN FIN AL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Esta clasificación la encontramos en el artículo 133 del código fiscal y que son aplicables en materia administrativa.

"Art. 133.- La resolución que ponga fin al recurso podrá;

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

LAS CAUSAS DE IMPROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

"Art. 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos.

- I.- Que no afecte el interés jurídico del recurrente;

- II.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias;
- III.- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal Federal;
- IV.- Que se haya consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto;
- V.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente;
- VI.- En caso de que nos ample el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresan los agravios, tratándose de los previstos en la fracción II del art. 129; y
- VII.- Si son revocados los actos por la autoridad.

CAUSAS DE TERMINACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Se divide en causas normales de terminación y las causas anormales de terminación.

Las causas normales de terminación.- "Son aquellas causas de terminación sin ningún contratiempo y son en forma definitiva, dentro de esta causa se encuentra el reacertamiento, que es la causa normal de terminar los recursos administrativos, mediante éste se concluye en forma definitiva la vía administrativa y si bien es cierto, éstas son de carácter jurisdiccional".⁽²⁶⁾

⁽²⁶⁾ Ibidem

Las causas anormales.- "Son aquellas que terminan por algún acontecimiento, que no culminan en una resolución, como son: el desistimiento, la revocación y la caducidad".⁽²⁷⁾

El desistimiento. "Es un acto unilateral del particular que tiene por objeto dar por terminado anticipadamente el recurso administrativo"⁽²⁸⁾

Se considera que es una causa anormal de terminación del recurso administrativo, porque es el particular el que ya no desea continuar, o bien, porque haya llegado a un acuerdo con la autoridad (concordato tributario).

Revocación, entendemos por revocar dejar sin efecto, ya sea el acto o la resolución, ya el citado artículo 124 del ordenamiento tributario señala los casos de improcedencia que dan origen al sobreseimiento, una vez iniciada la tramitación del recurso.

La caducidad, es la pérdida de un derecho por su no ejercicio, de lo anterior el maestro Margain nos dice al respecto, "Si bien es cierto la caducidad se puede presentar durante la tramitación de los recursos administrativos, considero que sólo debe operar cuando la actividad del particular sea necesaria para allegar al expediente algún medio de prueba, sin el cual resulte jurídicamente improbable resolver la cuestión planteada; por lo que corresponde al legislador estructurar el recurso con un procedimiento sencillo, ajeno a formalismos y trampas procesales, idóneo para que la autoridad encause su actividad dentro del orden legal y no se desvíe por el fácil camino de la caducidad, que con frecuencia viene a ser un medio de consolidación de la arbitrariedad administrativa".⁽²⁹⁾

⁽²⁷⁾ Idem.

⁽²⁸⁾ Idem.

⁽²⁹⁾ Ibidem

LAS VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

VENTAJAS.

- 1.- El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa corregir sus errores.
- 2.- Permite a la autoridad administrativa conocer de las inconformidades, lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley que quizá no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibió, será mayor que la que pudiera tener, la resolución administrativa que diera razón al recurrente.
- 3.- El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.
- 4.- Para el particular si la razón le asiste, será más expedita la justicia administrativa.

DESVENTAJAS.

- 1.- Muchos funcionarios de la administración piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.
- 2.- Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo se sabe de antemano, que la resolución será confirmada.
- 3.- El particular considera que al percatarse la administración que a ella no se asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso.

1.3. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL CÓDIGO FISCAL FEDERAL VIGENTE.

Una vez que se analizó ampliamente al recurso administrativo, entraremos ahora al estudio de los recursos administrativos que reglamenta el Código Fiscal Federal.

El artículo 116 del ordenamiento tributario nos establece cuales son los recursos administrativos con los que cuenta el particular para combatir los actos y resoluciones que emiten las autoridades hacendarias.

"Art. 116. Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

I.- El de revocación.

II.- El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución".

Las reglas generales que son de aplicación obligatoria a los recursos antes mencionado y que se encuentran consignados en el Título V del capítulo I del Código Fiscal Federal.

1.- CARÁCTER POTESTATIVO.- Los recursos a los que se refiere el artículo 116 del CFF, tienen el carácter potestativo, ya que no hay una imposición para el particular de agotar alguno de estos recursos, sino que el particular optará por el recurso que mejor le convenga, el único recurso que tiene este carácter de ser optativo, es el recurso de revocación.

2.- AGOTAMIENTO OBLIGATORIO, se refiere que el recurso debe agotarse antes de ir a juicio de nulidad, el recurso que tiene este carácter es el de Oposición al Procedimiento Ejecutivo de Ejecución.

El artículo 202 del Código Fiscal Federal, nos establece lo siguiente en su fracción VI.

"Art. 202. Es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra actos:

VI.- Que pueden ser impugnados por medio de recurso alguno o medio de defensa, con excepción de aquellos, cuya interposición sea optativo".

Otra regla es el Informalismo y como nos dice el maestro Jiménez Antonio, "La interposición del recurso no debe someterse a exigencias y requisitos formales que los conviertan más en trampas que en auténticos medios de defensa".⁽³⁰⁾

El primer recurso administrativo que establece la ley tributaria es el Recurso de Revocación, contemplado en el artículo 117 del mismo ordenamiento, nos abocaremos a dar solamente el concepto del recurso de revocación, ya que en el siguiente capítulo lo analizaremos ampliamente.

Agustín Gordillo, nos dice que "El recurso de revocación coincide con el denominado en otras latitudes jurídicas, como recurso de oposición, recurso de reposición, recurso de revocatoria y recurso de reconsideración. El concepto del recurso que denomina de revocatoria, es aquel presentado ante el mismo órgano que dictó un acto para que lo revoque o modifique por contrario imperio".⁽³¹⁾

⁽³⁰⁾ Jiménez. Antonio, Op. cit. pág. 495

⁽³¹⁾ Gordillo Agustín, Op. cit. pág. 93

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo encontramos en el artículo 118 de la ley tributaria, el cual descansa en los siguientes supuestos:

"Art. 118.- El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, procederá contra:

- I.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la Oficina Ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este código.
- II.- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que esta no se ha ajustado a la ley.
- III.- Afecten el interés jurídico de terceros en el caso a que se refiere el artículo 128 de este código.
- IV.- Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este código."

A continuación trataremos de explicare cada unos de estos supuestos. En el primer supuesto el recurso procede cuando los actos se reclaman dentro de este recurso con motivo del cobro de pagos excedentes al que le corresponde al particular, por considerarse que son menores a los fincados, cuando al presumir que se efectuaron las notificaciones del pago y no se efectuaron, convirtiéndose dicho crédito en exigible y provocando el ejercicio de la facultad económica - coactiva en los términos del artículo 145 del CFF.

El segundo supuesto, se refiere que cuando se interponga el recurso éste no se considere, ya que existen errores en el procedimiento, ocasionando por tal motivo violaciones en los derechos del contribuyente,

por la autoridad hacendaria, cuando por ejemplo se realizan actos imposibles de reparar.

El tercer supuesto nos habla cuando existen errores sobre la ejecución del embargo en cuanto a la persona y se le embargan los bienes o se le requiere de algún pago, en este caso estamos hablando de un tercero perjudicado, el cual deberá de interponer este recurso en cualquier tiempo, antes de que se realice el remate, se enajenen fuera del remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Y el cuarto supuesto como lo prevé el artículo 128 del Código Fiscal Federal, se refiere cuando un tercero "Afirmar tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales". El tercero podrá interponer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate del crédito fiscal a cubrir. Para que pueda entenderse mejor este supuesto, cuando en un procedimiento administrativo de ejecución se lleve a cabo el remate de un bien inmueble no obstante que del certificado de gravamen exista un acreedor hipotecario con garantía inscrita antes de la notificación del crédito fiscal que motivó dicho procedimiento; sin embargo, el órgano ejecutor resuelve que el producto se remate, se cubrirá en primer término el crédito fiscal y en segundo los restantes, el acreedor hipotecario acude ante la Oficina Federal de Hacienda y con fundamento en el artículo 149 del CFF, Interpone el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, por no ser el titular del crédito presente al fiscal, sin embargo se ordena cubrir este último.

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución "Se hará valer ante la Oficina Ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal": De acuerdo al artículo 126 del CFF.

Las autoridades competentes para conocer del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo establece el artículo 144 del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: " Art., 144.- Serán competentes para tramitar y resolver todo lo concerniente al recurso administrativo, establecidos en el Código Fiscal Federal.

II.- Tratándose del procedimiento administrativo de ejecución.

A.- La procuraduría Fiscal Federal o las Subprocuradurías Regionales en su caso, cuando se haga valer la prescripción de los créditos fiscales.

B.- La Unidad Administrativa de la Secretaría que haya procedido a la determinación del crédito impugnado por las autoridades fiscales de la Entidades Federativas, Coordinadas con fundamento en los convenios, acuerdos de coordinación respectivos, cuando se haga valer cualquier otro medio de extinción del adeudo o se alegue que es inferior al elegido.

En los casos señalados con anterioridad, el supuesto que se refiere que cuando se haga valer la prescripción del crédito fiscal, conocerán del recurso las Unidades Administrativas señaladas de ese inciso.

C.- La Oficina Ejecutora, cuando se alegue que el procedimiento no se ha ajustado a la ley o que afecten un interés jurídico de terceros":

Es importante hacer el comentario que consideramos sobresaliente que es de la opinión de diversos autores el de considerar a la nulidad de notificaciones como un recurso administrativo, el cual no se encuentra considerado como tal en el Código Fiscal Federal, los únicos recursos administrativos que son contemplados así son el recurso de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Para terminar con este capítulo, diremos que el recurso administrativo es un medio de defensa tan importante que es inaudito que las autoridades encargadas de resolverlo, no le dediquen la adecuada atención que se merece, ya que es un medio con el que cuenta el particular para tratar de atacar las arbitrariedades de las autoridades que parece no interesarles el problema de la mala administración de justicia que está viviendo nuestro país, sino que la consiente y no hacen nada para acabar con ese mal como es la mala administración de justicia y que afecta a toda persona que trata de hacer valer sus derechos, acudiendo ante las Salas o Tribunales Federales y que éstos ponen muchos obstáculos a los particulares para hacerles valer sus derechos.

CAPITULO II.

MARCO TEÓRICO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

2.1 DEFINICIÓN DE AUTORIDAD.

Para poder determinar el concepto de autoridad, ya sea administrativa o fiscal, es necesario primero saber, ¿ Qué es una autoridad ?.

Como sabemos, la autoridad representa al Estado, el cual le otorga el poder de mandar o de ordenar a los gobernados para imponer cierta conducta y conseguir el bien común.

Este poder o estas facultades que tienen las autoridades están sujetas a lineamientos que ligeramente impone el pueblo a través de los distintos ordenamientos que los rigen, como la Constitución, Leyes Reglamentarias, Tratados, Reglamentos que están encaminados al bien común, esto es lo que conforma al orden jurídico, constituido por el universo de las disposiciones jurídicas del Estado.

El concepto de autoridad resume diversos criterios de varios autores, especializados en la materia, la cual dice "Autoridad es aquél órgano, cuyo desempeño, conjunto o separado produce la creación, modificación o la extinción de situaciones generales o especiales, jurídicas o fácticas, dentro del Estado o su alteración o afectación, todo ello en forma imperativa".⁽³²⁾

⁽³²⁾ Martínez Garza, Valdemar. La Autoridad Responsable en el Juicio de Amparo en México, Ed. Porrúa, S.A., México, 1994, pág. 27

El artículo 11 de la ley de amparo establece la siguiente definición de autoridad.

"Art. 11.- Es autoridad responsable la que dicta, promulga, publica, ordena, ejecuta o trata de ejecutar la ley o el acto reclamado".

Como podemos observar en las dos definiciones de autoridad, nos establecen cuales son las facultades, atribuciones que puede ejercer la autoridad como ente jurídico y las cuales son: dictar, ejecutar, publicar los actos reclamados, las cuales son ejercidas por la autoridad de manera unilateral, imperativa y coercitiva, además de imponer en contra de la voluntad de los gobernados, en virtud de que por el imperio de decisión unilateral, éstos quedan sometidos al querer del Estado y por ende, quedan obligados a su acatamiento y en caso de no obedecer se ejercita la coerción y por consecuencia se ejecuta el acto autoritario en contra de la voluntad de aquellos a quienes van dirigidas, pues la imposición de una obligación, supone también los medios necesarios para que pueda ser cumplida y el Estado no podría cumplir con sus funciones públicas si no tuviera a la par la facultad de coerción no podría imponerles a los gobernados la realización de una determinada conducta, ya que no habría efectividad.

A) AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.

Es aquel órgano que se encuentra representado por la Administración Pública y que está encargada de la protección de los intereses colectivos e imponer multas y sanciones en caso de que algunos de los administrados transgredan estos intereses colectivos.

La Suprema Corte de Justicia ha ampliado en concepto de autoridades, considerando que dentro de éste se hallan comprendidos no

sólo aquellos que tienen el carácter de órganos del Estado y se encuentran facultados para decidir o ejecutar sus resoluciones, sino que, como se expresa en alguna de las sentencias, "El término autoridad, comprende 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 de obrar como individuos que ejercen actos públicos por el hecho de ser pública la fuerza de que disponen". (S. J. de la F. T IV, pág. 1067; T. XLV, pág. 5033).

Para Hauriou, define a la autoridad administrativa diciendo "Es aquella que ejecuta las leyes del derecho público y la satisfacción de los intereses generales, haciendo todo esto por medio de policía y por la organización de servicios públicos, en los límites de los fines del poder político".⁽³³⁾

B) AUTORIDAD FISCAL.

Cotidianamente se le suele denominar a esta autoridad como el fisco, ya que si bien es cierto, cumplen una función parecida, no podemos decir que sea la misma autoridad, para saber realmente ¿qué es el fisco y qué es una autoridad fiscal?, empezaremos por explicar el significado y de donde proviene esta denominación y la diferencia con la autoridad fiscal.

El fisco era una cesta en la cual se obtenían los impuestos, por los funcionarios especiales, genéricamente se denominó fisco a toda la organización encargada de la percepción de los impuestos. Tiempo más adelante, el fisco fue titular de derechos patrimoniales y específicamente asumió la función fiscal.

⁽³³⁾ Hauriou, Maurice, Précis de Droit Administratif, 4ta. ed. Ed. Paris, 1938, pag. 63.

En la actualidad se le sigue denominando fisco a los organismos que se encargan de la recaudación de los impuestos. También se comprende a las demás dependencias de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tienen relación con esta materia.

El fisco es una palabra latina que significa tesoro público, ahora bien, la diferencia que existe entre el fisco y la autoridad fiscal; el fisco comprende la actividad financiera del Estado y las autoridades fiscales el manejo legal de los impuestos.

De la Garza nos brinda el siguiente concepto de autoridad fiscal, "Es aquella que dirige el procedimiento en conformidad estricta con la ley y la toma de las resoluciones y acuerdos que discrecionalmente juzgue necesarios para proteger al pago de las demás obligaciones formales establecidas para tutelar aquél".⁽³⁴⁾

También nos habla sobre las diversas actividades como la de vigilancia, previa y posterior, así como la de sancionar respecto a las sanciones que descubre.

Además, la autoridad fiscal se encarga entre otras cuestiones, de verificar si los contribuyentes cumplen con el pago de sus impuestos, contribuciones o bien, créditos fiscales para en caso de no cubrirlas aplicar la sanción correspondiente.

La Autoridad fiscal se suele clasificar de acuerdo a sus funciones que desempeña, como son las que a continuación se señalan:

⁽³⁴⁾ De la Garza Francisco, Sergio. Derecho Financiero Mexicano, 9na ed. Ed. Porrúa, S.A., México, 1979, págs. 645, 646.

A) **Autoridades de Determinación**, como serían: La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los Subsecretarios de Ingresos y de Inspección Fiscal.

B) **Autoridades Administrativas**, son todas las señalas en el inciso anterior, en cuanto tienen facultades administrativas generales y particulares, pero además algunas otras, como las Direcciones Generales de Sistemas de Recaudación, de Informática, de Ingresos, de Programas, Organización y Presupuesto.

El reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta (Art. 2), define por autoridades administradoras de ese Impuesto a la Dirección General de la Administración Fiscal Central, la Dirección del Impuesto Sobre la Renta, Las Administraciones Fiscales Regionales, así como las Unidades Administrativas de la S.H.C.P. y las Autoridades Locales Competentes para otorgar las autorizaciones a que se refieren la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.

C) **Autoridades de Vigilancia**. Lo son la Subsecretaría de Inspección Fiscal con sus Direcciones de Inspección de Impuestos Interiores y de Aduanas con sus Aduanas y Zonas de Inspección y Vigilancia Aduanal, del Registro Federal de Automóviles con sus Delegaciones Regionales y las Delegaciones Regionales de Inspección Fiscal.

D) **Autoridades de Recaudación**. Lo son todas aquellas encargadas de efectuar cobros y recibir pagos, tales como la Tesorería de la Federación, las Oficinas Federales de Hacienda, las Aduanas, etc.

El reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (art. 2), dice que deben entenderse por autoridades exactoras a las Oficinas Federales de

Hacienda, subalternas o agencias y las autoridades fiscales de las entidades federativas, facultadas para recaudar el Impuesto Sobre la Renta, conforme a los convenios o acuerdos respectivos.

E) Autoridades de Represión. lo es fundamentalmente la Procuraduría Fiscal de la Federación.

Esto es conforme a sus funciones y la delegación o distribución de sus facultades, pero en la aplicación de la justicia podemos apreciar que hay rezagos y deficiencias y por desgracia son múltiples, por ello la impartición debe hacer frente y combatir a fondo toda violación a los derechos y garantías de los particulares, si el particular hace valer la legalidad y la justicia a su favor, no podemos hablar entonces de la existencia del "terrorismo fiscal", el cual se presenta cuando el particular no sabe defenderse y entre en "arreglos" con los malos servidores públicos, o cuando se sumisan aceptando cualquier resolución que les dicten, tengan o no la razón en sus resoluciones.

2.2 DEFINICIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

La primera expresión de acto administrativo fue prácticamente desconocida antes de la Revolución Francesa, pero fue el primer texto legal francés que se aproximaba a la expresión de éste, fue en el del 16 Fructidos del año III en donde se prohibía a los tribunales judiciales conocer de actos administrativos de toda especie y es a partir de entonces cuando se incorpora esta expresión de acto administrativo en la literatura francesa, Stassinopoulus el advenimiento del estado de derecho. Desde entonces la acción objetiva toma por primera vez el nombre del acto administrativo y

adquiere un interés jurídico especial, convirtiéndose en el objeto de una nueva rama del Derecho Público; Derecho Administrativo.

El concepto de acto administrativo que brinda el autor Jorge Olivera Toro lo conceptúa en dos sentidos el material y el formal, el sentido material es de acuerdo a su contenido y nos dice "Es toda aquella manifestación de voluntad de un órgano del Estado, sea administrativo, legislativo o judicial, con substancia, con contenido administrativo. Desde el punto de vista formal, se considera la naturaleza del que emana el acto, dice Rolland el acto administrativo en sentido formal es el que emana de un agente administrativo, designado por la ley y el reglamento para llevar una función en la gestión de los servicios públicos y actuando en el cumplimiento de su misión".⁽³⁵⁾

Para Serra Rojas el acto administrativo es, "Un acto de Derecho Público que constituye una función ejecutoria, emanada de una autoridad administrativa en forma unilateral y concreta y crea, reconoce, modifica y extingue una situación del interés general".⁽³⁶⁾

Agustín A. Gordillo, a su vez nos dice, "El acto administrativo es efectuado en ejercicio de una potestad pública y por lo tanto, que se excluyan los actos de derecho privado, como actos administrativos, ya que consideran que el acto es el regulado en algunos casos, por normas ajenas al derecho público, la competencia, voluntad y forma es invariable la aplicación del derecho público, no teniendo el objeto del acto más que una trascendencia empírica".⁽³⁷⁾

⁽³⁵⁾ Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo, 4ta. ed. Ed. Porrúa. S.A., México. 1976. págs. 404-405.

⁽³⁶⁾ Serra Rojas Andrés, Op., Cit. pág. 368.

⁽³⁷⁾ Gordillo A. Agustín. El Acto Administrativo. Ed. Abeledo Perrot. México. pág. 65.

Para Gabino Fraga el acto administrativo es: "El acto externo que por medio de los cuales se realizan las actividades fundamentales del Estado, o sea las de prestar los servicios que son a su cargo y las de ordenar y controlar la acción de los particulares".⁽³⁸⁾

Para nosotros el acto administrativo es la manifestación unilateral externa de voluntad que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente en ejercicio de su potestad pública. Esta decisión crea, modifica, reconoce, delega o extingue y transmite derechos y obligaciones, es generalmente ejecutivo y tiene como objeto primordial satisfacer el interés público.

Ahora bien, es importante referirnos en una forma muy breve a los elementos del acto administrativo, ya que es necesario para poder comprender mejor los subsecuentes incisos.

Los elementos del acto administrativo varían, ya que cada autor contempla diversos elementos, tomando en cuenta ya sea su contenido, naturaleza, finalidad, etc. Por tal motivo, nos abocaremos a señalar los que tienen mayor trascendencia.

1.- Sujetos, siempre es un órgano de la administración el que forma parte de la relación jurídica administrativa el sujeto activo y el particular el sujeto pasivo.

2.- Manifestación de Voluntad, esta manifestación debe ser sin coerción y por tanto deben tener una exteriorización perceptible dentro de sus facultades y en términos de la ley.

⁽³⁸⁾ Gabino Fraga, Op. cit. págs. 150 - 151.

3.- Objeto, el cual se divide en objeto directo o inmediato, es aquel que crea, transmite, modifica, reconoce o extingue derechos y obligaciones y el objeto indirecto o mediato, se refiere al cumplimiento de las funciones de órganos del Estado, las cuales deberán ser posibles, físicas y jurídicas, además de ser lícitas.

4.- Forma, es la manifestación material del acto (es aquí cuando la autoridad emite el acto administrativo, en contra de un determinado particular).

A) REQUISITOS DE PROCEDENCIA.

Para que un acto administrativo proceda, es importante que cumpla con los siguientes requisitos de los cuales son los que la mayoría de los autores coinciden a saber:

- a) **Manifestación unilateral de voluntad de la autoridad administrativa.**
- b) **Relación jurídica, sujeto activo-autoridad administrativa sujeto pasivo - particular.**
- c) **Potestad pública, facultad otorgada por el Estado para dictar, emitir, promulgar actos y resoluciones por parte de la autoridad.**
- d) **Competencia, significa el campo dentro del cual la autoridad puede desempeñar válidamente sus funciones y atribuciones.**
- e) **Debe hacer la cita de los preceptos que considere que hayan sido violados por el particular, además de los motivos por los cuales emitió determinado acto, es decir que esté fundado y motivado.**

Estos son los requisitos en los que más coinciden los diversos autores y la falta de alguno de ellos sería improcedente y por tal motivo estaría

violando la garantía de legalidad contemplada en el artículo 16 Constitucional, además de sus derechos fundamentales.

B) REQUISITOS DE LEGALIDAD.

De acuerdo al artículo 16 Constitucional, los requisitos de legalidad son:

- a) **Mandamiento por escrito, es la manifestación de voluntad que exterioriza la autoridad, por medio de la emisión de un acto, el cual puede ser de su puño y letra, o bien, mecanografiado.**
- b) **Autoridad competente,, es aquella autoridad que va a desempeñar sus funciones de manera válida y conforme a la ley.**
- c) **Fundado y motivado, significa fundar, citar los preceptos legales que se basa la autoridad para emitir el acto o resolución y motivar, explicar al particular a quien va dirigido el mandamiento, las causas por las cuales se le requiere de que realice determinada actividad.**
- d) **Señalar la causa legal del procedimiento, debe la autoridad de explicar el por qué está emitiendo el acto o la resolución.**

El Código Fiscal nos señala los siguientes requisitos en el artículo 38.

- a) **Constar por escrito.**
- b) **Señalar la autoridad que lo emite, la autoridad al inicio del escrito expresará su nombre y a qué departamento estatal pertenece para que así el particular pueda saber si es la competencia o no.**
- c) **Fundado y motivado.**

- d) Firma del funcionario, la autoridad al término del escrito deberá imprimir su firma de su puño y letra, sin utilizar facsímil.
- e) A quien va dirigido, la autoridad al emitir su acto, deberá designar específicamente a quien va dirigido ese acto o resolución, con el nombre y domicilio del particular para que éste pueda saber que existe un acto en su contra.

Al igual que los requisitos de procedencia, no podrán faltar alguno de los requisitos de legalidad, ya que si faltara cualquiera de estos requisitos, la autoridad violaría de inmediato los derechos fundamentales del particular.

2.3 CONCEPTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

En el capítulo anterior, se dio una vaga concepción sobre este recurso, pero a continuación trataremos de ampliar los conceptos para que pueda entenderse de la mejor manera.

La revocación como nos dice Briseño Sierra "Es típicamente la instancia que ataca un acto autoritario para alcanzar su reposición o modificación".⁽³⁹⁾

Manuel Diez dice que la revocación "Es constitutiva y sus efectos se producen a partir del acto revocatorio, destruye efectos futuros sin afectar a los que ya se hubieren producido. La revocación encuentra su fundamento en causa sobreesididas y objetivamente ciertas que justifican la eliminación de un acto válidamente nacido, de la vida jurídica".⁽⁴⁰⁾

⁽³⁹⁾ Briseño Sierra, Humberto, Derecho Procesal Fiscal, Régimen Federal y Distrital Mexicanos, Ed. Miguel Ángel Porrúa Librero editor, México, 1990, pág. 95.

⁽⁴⁰⁾ Diez, María Manuel, El Acto Administrativo, 2da.ed, Ed. Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1976, pág. 209.

Ahora estudiaremos lo que al parecer de diversos autores es el recurso de revocación.

De La Garza, nos define al recurso de revocación, "Es aquél que mediante un procedimiento sencillo, con pocas formalidades permite a la autoridad administrativa estudiar las resoluciones dictadas en esta materia, a la luz de los argumentos que escriben los particulares y las pruebas en las que en su caso procedan resolver lo conducente".⁽⁴¹⁾

Para Gabino Fraga el recurso de revocación es "Aquel que procede en contra de resoluciones definitivas en las que se determinen contribuciones omitidas o accesorios, dicten las autoridades aduaneras, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, al mismo tiempo se dispone que el afectado puede optar por interponer el recurso de revocación".⁽⁴²⁾

Briseño Sierra, nos dice que "El recurso de revocación significa, modificar o dar sentido contrario a la resolución atacada y al analizar el objeto del juicio fiscal se advierten otros objetos, muy particularmente la anulación y sin ello busque la aplicación de un dogma, lo cierto es que se registra una falta de correspondencia entre el recurso en sede administrativa y el juicio de nulidad, no obstante lo cual, el artículo 125 del Código Fiscal prevé una opción, cual si se tratara de alternativas para una misma finalidad".⁽⁴³⁾

⁽⁴¹⁾ De La Garza Franco, Sergio, Op. cit. pág. 794.

⁽⁴²⁾ Praga, Gabino. Op. Cit. pág. 441.

⁽⁴³⁾ Briseño Sierra, Humberto Op. Cit. pág. 120.

A) CONFORME A LA LEGISLACIÓN.

El recurso de revocación conforme al artículo 117 del Código Fiscal, "Procede contra resoluciones definitivas, en las cuales se determinen contribuciones o sus accesorios, se nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley o respecto de ellas diversas de las anteriores, que dicten las leyes aduaneras".

En realidad el Código Fiscal no nos ofrece una definición de lo que es el recurso de revocación, sino que señala las causas o casos en los que procede.

B) CONFORME A LA JURISPRUDENCIA.

Recurso de revocación, concepto, puede agotarse antes de acudir a juicio de nulidad (código fiscal de la federación). Es aquel medio de defensa previsto en el ordenamiento legal tributario, el cual sólo atenderá a las resoluciones materia de la inconformidad del particular, cuando ella se traduzca en un enlace lógico-causal, considerado por la ley como el vínculo entre antecedente y consecuente. Por ello basta la demostración de dicha relación causal para que se produzca la apertura del recurso a favor del afectado, sin que obste para ello la circunstancia de que el segundo acto no quede comprendido dentro de las resoluciones consideradas por el artículo 117 del Código Federal.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Seminario Judicial de la Federación, Época: 8a, Tomo: XIII-Marzo, Página: 440.

Amparo Directo 2133/93. Distribuidores Industriales, 29 de Octubre de 1993, Ponente: Fernando Lanz Cárdenas, Disidente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor, Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

Recurso de revocación previsto en el código fiscal, no es obligatorio agotarlo antes de acudir al Tribunal Fiscal Federal. El recurso de revocación, es el medio legal que otorga el legislador a los particulares afectados en alguna resolución definitiva, emitida por las autoridades administrativas, con la posibilidad de que en contra de aquéllas, se pueda interponer el recurso optativo, en el Código Fiscal antes de acudir a juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, con vigencia al momento de emisión del acto impugnado de nulo.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Seminario Judicial de la Federación, Época: 8a, Tomo: XIII-Marzo, páginas: 444.

Amparo Directo 3304/92, Servicios Saraya, S.A. de C.V., 24 de Febrero de 1993. Unanimidad de votos,. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Clementina Flores Suárez.

Carácter optativo del recurso administrativo de revocación contenido en el artículo 117 del Código Fiscal Federal como condicionante previo al juicio de nulidad. El recurso de revocación es aquél donde el particular afectado, se le concede la posibilidad de solicitar ante la propia autoridad, la reconsideración de una resolución administrativa, otorgando también la oportunidad de revisar de nuevo sus propios actos, siendo entonces su contrapartida (es decir, la no interposición del recurso) el consentimiento tácito de la resolución dictada y no la oportunidad para acudir directamente al Juicio de Nulidad.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 2113/89. Ramón Pérez Rosales, 31 de Octubre de 1989. Unidad de Votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

Amparo en revisión 2357/87. María del Carmen Hernández Romero, 6 de Enero de 1988. Unidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alberto Pérez Dayán.

2.4 SUBSTANCIACIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

A) CAUSAS EN QUE PROCEDE DE ACUERDO AL ARTICULO 117 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

De acuerdo al artículo 117 del Código Fiscal Federal, establece lo siguiente:

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

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

A continuación trataremos de explicar lo mejor posible cada una de las causas en que procede este recurso,

I.- Determinen contribuciones o accesorios, como ahora sabemos, éste recurso puede interponerse contra las resoluciones que emitan las autoridades hacendarias, al ejercer su facultad de determinación y liquidación, van a cuantificar a cargo de un determinado sujeto un supuesto adeudo, de una contribución determinada y sus accesorios respectivos.

Para que pueda quedar mejor entendida esta primera fracción, en cuanto a las facultades de determinación y liquidación, expondremos lo siguiente:

Una resolución determinante de una contribución es primeramente, un acto de autoridad por virtud del cual, se cuantifica un adeudo a cargo de un determinado sujeto, estas contribuciones pueden ser, Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social y Derechos omitidos, los cuales se encuentran comprendidos en el artículo 2 del C.F.F. y sobre éstos la autoridad emite resoluciones de liquidación para que paguen en el plazo que establezca la autoridad el importe de los mismos.

La razón por la cual no podemos incluir a las Aportaciones de Seguridad como aquellas que se puedan combatir por medio del recurso de revocación, es que se rige por la Ley del Seguro Social y el recurso que se interpone es el de inconformidad, de acuerdo con el artículo 274 del mismo ordenamiento legal.

Es pues, que el recurso de revocación procede contra resoluciones determinantes de créditos fiscales procede contra resoluciones determinantes de créditos fiscales en materia de Impuestos y Derechos, así como sus respectivos accesorios, la palabra accesorios se emplea para los recargos, multas, sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización al

fisco por motivo de efectuar el pago de una contribución con un cheque sin fondos. Un ejemplo a lo antes expuesto es el siguiente: Una autoridad hacendaría realiza una visita domiciliaria, conocida comúnmente como auditoría a un contribuyente "x", donde se asienta en una acta respectiva todos los hechos que se hayan observado durante el desarrollo de la misma se tendrá como antecedente y como base el resultado de la visita, la autoridad formula una liquidación, cuantificando el monto del adeudo que en el rubro del Impuesto al Valor Agregado incurrió el sujeto visitado. Esta última resolución constituye un acto determinante de una contribución omitida, que podrá ser impugnada por medio del recurso de revocación.

Los casos en que podemos encontrar las resoluciones determinantes de créditos fiscales, son en las declaraciones omitidas, art. 41 frac. I del ordenamiento fiscal, las que son consecuencia de visitas domiciliarias y en la revisión de declaraciones art. 42 frac. I del mismo ordenamiento.

II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley. Este concepto es el más fácil asimilación, ya que cuando un contribuyente pide a la autoridad que le devuelva el pago de una determinada contribución que a la postre no debió pagar, lo que generalmente hacen la mayoría de las autoridades, es emitir una resolución desconociendo dicho derecho de devolución, este derecho de devolución lo encontramos en el artículo 22 del Código Fiscal Federal, el cual nos dice en su primer párrafo. "Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales" ...

III.- Siendo diversas a las anteriores, dicten las autoridades aduaneras, este supuesto aunque no es materia de nuestro estudio, también lo trataremos de explicar.

El recurso de revocación en materia aduanera procede contra todo tipo de resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, como son las que resuelven una consulta o bien, controversias en materia de exportación e importación, o nieguen la aplicación de un subsidio, o determinen diferencias en los impuestos de importación o exportación.

La diferencia que existe en la materia aduanera y fiscal en la interposición de este recurso, es que el recurso de revocación en materia fiscal es un recurso optativo y en materia aduanera es obligatorio, aunque existe diversidad de opiniones tanto de autores como en la jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, de considerar al recurso de revocación como optativo y otros como obligatorio antes de acudir a juicio de nulidad.

Las causas de revocación en este recurso, son las siguientes:

- a) Incompetencia del funcionario o del órgano en la determinación de créditos fiscales.
- b) Ausencia de fundamento legal o motivación del acto recurrido.
- c) Desvío de poder en el caso de sanciones.
- d) Caducidad de la facultad de la autoridad para realizar la determinación.

CARACTERÍSTICAS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

- 1) "Constituye un recurso por el que es impugnabile el acto administrativo de origen sustantivo, o sea, que se ocupa de analizarlo en cuanto al fondo.
- 2) Procede contra resoluciones definitivas, lo cual significa que si previamente a la interposición de este recurso debe agotarse otra instancia, en esos términos habrá de actuarse.

- 3) Es un medio de defensa optativo, o sea, que puede o no ejercitarse, en la inteligencia que de no hacerse valer, el interesado podrá interponer directamente el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal.
- 4) De intentarse este recurso, las resoluciones conexas, esto es, aquellas que sean antecedente o consecuencia de la impugnada, en el caso de combatirse, también deberá hacerse a través de este medio de defensa, a excepción de las resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recurso administrativo".⁽⁴⁴⁾

B) FORMA EN QUE DEBE TRAMITARSE EL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE REVOCACIÓN.

La razón que motivó a los legisladores para establecer el recurso, es porque los particulares intentaban defensas improcedentes ante las autoridades administrativas y éstas hacia del conocimiento de los interesados, la existencia de créditos a su cargo.

La tramitación del recurso es un procedimiento sencillo con pocas formalidades, porque permite a la autoridad estudiar las resoluciones emitidas por ella y los argumentos que exponen los particulares, como las pruebas que en su caso procedan y resolver lo conducente.

Los actos que se pueden impugnar mediante el recurso de revocación, son los siguientes:

- 1.- "Los que determinen créditos fiscales.

⁽⁴⁴⁾ Sánchez H. Mayolo, Derecho Tributario, 2da. ed., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988, pág. 256.

- 2.- Las que nieguen la devolución de un impuesto pagado indebidamente.
- 3.- Las que impongan una sanción por infracción a las leyes fiscales.
- 4.- Las que otorguen permiso o calificación en materia de elaboración del alcohol y aguardiente (art. 161 C.F.F.)".⁽⁴⁵⁾

Desgraciadamente han quedado fuera de los actos impugnables, los que nieguen la devolución de cantidades distintas de los impuestos, las resoluciones que determinen obligaciones fiscales formales y la negativa de una exención.

Las personas legitimadas o bien las reconocidas para interponer el recurso de revocación, es cualquiera a quien se le determine una responsabilidad, ya sea por adeudo propio o ajeno, es decir, sujetos pasivos (principal) con responsabilidad solidaria y con responsabilidad objetiva podrán interponer este recurso.

El plazo para la prestación del recurso es de 45 días, contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto impugnado (art. 21 C.F.F.). Es importante apuntar que en materia fiscal las notificaciones surten efecto el día siguiente a aquél en que fueron hechas. (art. 135 C.F.F.).

Las autoridades administrativas competentes para tramitar y resolver el recurso de revocación son las que a continuación se señalarán:

De acuerdo con el reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (art. 94-I), tienen competencia para tramitar y resolver los recursos de revocación:

⁽⁴⁵⁾ De la Garza, Op. cit. pág. 795.

- I.- La Procuraduría Fiscal de la Federación, la Primera Subprocuraduría Fiscal y las Subprocuradurías Fiscales Auxiliares en su caso, cuando se haga valer la extinción de facultades de la S.H.C.P. para determinar la existencia de obligaciones créditos fiscales, o cuando se controviertan resoluciones que impongan multas, excepto las multas aduanales, que deben ser tramitadas y resueltas por la Dirección General de Aduanas (Reglamento Interior art. 59-VI) y las relativas al Registro Federal de Automóviles que deben ser tramitadas y resueltas por la Dirección Administradora de dicho impuesto (Reglamento Interior 63-VIII).

- II.- La Dirección General de Coordinación, Recursos y Estudios Fiscales, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas de la Dirección General de Administración Fiscal Central (Renta, Ingresos Mercantiles e Impuestos Interiores) y de los fiscos locales en materia de impuestos sobre Ingresos Mercantiles, cuando por razón de cuantía los causantes se encuentran sujetos a la citada Dirección en otros impuestos.

- III.- La Tesorería de la Federación y las Direcciones Generales de Aduanas y del Registro Federal de Automóviles, en las materias de su competencia.

- IV.- Las Subprocuradurías Auxiliares cuando se controviertan resoluciones dictadas por las Administraciones Fiscales Regionales o por las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas o que actúen por delegación cuando por razón de la cuantía los causantes no se encuentren sujetos a la Dirección General de Administración Fiscal Central (Acuerdo SHCP-101-389, DO, 19-IX-77, ART. 5º Transitorio).

- V.- Únicamente dentro de la circunscripción territorial del Distrito Federal se ha delegado en el Procurador Fiscal de la Federación y en el Primer

Subprocurador Fiscal la facultad de resolver estos recursos cuando se controvertan resoluciones dictadas por las Administraciones Fiscales Regionales del D.F., por la Tesorería del Distrito Federal o por las oficinas ejecutorias dependientes de dichas autoridades, cuando por razón de cuantía los causantes no se encuentren sujetos a la Dirección General de Administración Fiscal Central, salvo que tales recursos deban ser resueltos por las autoridades fiscales de la Tesorería del D.F. con fundamento en los acuerdos respectivos.

Asimismo ha quedado delegada la facultad anterior en la Dirección de Recursos y Procedimientos Administrativos de la Procuraduría Fiscal de la Federación, respecto de sus recursos, cuya cuantía no exceda de N\$ 100.00 (Acuerdos de la SHCP 101-369, DO, 19-IX-77 y 101-526, DO, 19X-78)".

La autoridad administrativa competente, ante la cual se presentará el escrito de interposición del recurso de revocación, será la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado según sea el caso.

En el caso de que el interesado se encuentre fuera del lugar donde radique la autoridad responsable, podrá hacerlo en la oficina exactora más cercana o bien, enviarlo por correo certificado con acuse de recibo, desde el lugar donde resida.

Cuando se interponga el recurso ante una autoridad que lo sea, está tiene la obligación de turnarlo a una autoridad que lo sea, de acuerdo con lo que dispone el artículo 120 del C.F.F., debemos aclarar que a la incompetencia a la que se refiere este artículo es en razón al grado, cuantía o territorio, ya que en razón a la materia, el interesado lo hará saber así para que la promueva ante la dependencia correspondiente.

El artículo 122 del Código Fiscal Federal, nos establece los requisitos que debe contener el escrito de interposición, a saber:

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

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

A lo anteriormente citado pasaremos a los requisitos de los que se refiere el artículo 18 del Código Fiscal Federal y que se refiere a las formalidades de las promociones y estos requisitos son:

- I.- Constar por escrito.
- II.- Nombre, la denominación social o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes para el efecto de fijar la competencia de la autoridad y la clave que le correspondió en dicho registro.
- III.- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- IV.- En su caso el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas".

Es de suma importancia que se expresen claramente cada uno de los requisitos, sobre todo los del artículo 122, ya que la omisión de éstos se tendría por improcedente el recurso, si sólo se llegaren a presentar las pruebas, hechos y no el acto que se impugna, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de 5 días cumpla con los requisitos, pero si dentro de dicho plazo no se presenta, se tendrá por no presentado el recurso y si el requerimiento que se incumple se refiere a los hechos controvertidos o pruebas ofrecidas, el promovente perderá el derecho de señalar los hechos citados o se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivamente.

La documentación que el promovente deberá anexar al escrito de interposición del recurso, son los que de acuerdo al artículo 123 del Código Fiscal señalan:

"Art. 123. El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso:

- I.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.
- II.- El documento en que conste el acto impugnado.
- III.- Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- IV.- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso".

Tratándose de la primera fracción, el artículo 19 del mismo ordenamiento dispone que ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios, pero el artículo 192 de la ley comento, previene que se permitirá la representación en nombre de otro, cuando se trate de recursos administrativos en cuestión, pero esta representación será por un Licenciado en Derecho, salvo el caso que se trate de una persona moral, "sin perjuicio de lo que disponga la Legislación de Profesiones". La Ley Reglamentaria del artículo 5 Constitucional, señala que el mandato judicial o contencioso administrativo determinado, sólo podrá ser otorgado para profesionistas que su título se encuentre registrado en esta Institución, pero no se refiere a los representantes de las personas morales que sean Licenciados en Derecho, al respecto el Tribunal Fiscal de la Federación, sostiene que no se requiere este título, porque como las personas morales son entes incorporales, es decir, que no lo pueden hacer materialmente y de ahí que esa legitimación se le otorgue a los miembros del Consejo Administrativo o sus Gerentes, por lo cual no cumple con lo establecido en el artículo 126 de la Ley de Profesiones.

Por lo que se refiere a las pruebas, consideramos que es una de las partes más importantes dentro de este procedimiento, por tal motivo, nos hemos permitido tratarla casi al final y no junto con los requisitos de tramitación, ya que es un punto amplio y necesita verse detenidamente porque en mucho se depende de las pruebas para que la autoridad pueda resolver a nuestro favor.

En las pruebas que se ofrezcan no se admitirán la confesional ni la testimonial, de las autoridades mediante absolución de posiciones. No está comprendida dentro de esta prohibición, que los particulares soliciten a las autoridades fiscales informes sobre los hechos que consten en sus

expedientes. En cuanto a las pruebas supervenientes, podrán presentarse siempre y cuando no se haya dictado la resolución del recurso.

Las pruebas deberán estar relacionadas con cada uno de los hechos controvertidos, ya que no hay relación sucinta con cada uno de ellos, la autoridad desechará las pruebas de plano.

La prueba pericial puede ser ofrecida dentro del recurso administrativo.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de pedir informes a aquellos que hayan intervenido con la realización del acto reclamado. La autoridad que debe resolver el recurso, está obligada a admitir el mismo y tener por ofrecidas las pruebas, siempre que sean pertinentes e idóneas para desvirtuar las cuestiones controvertidas, ordenando su desahogo.

Una vez que se venció el plazo para entregar las pruebas, la autoridad tendrá que dictar resolución y notificarla en un término no mayor de 4 meses, contados a partir del día de interposición del recurso, una vez que transcurrió este plazo y hay silencio de la autoridad, se entenderá que se confirmó el acto impugnado.

Por último, veremos a la resolución que ponga fin al recurso administrativo de revocación, en donde la autoridad deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 132 del Código Fiscal Federal, que nos dice:

"Art. 132. La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios,

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

"En ocasiones la autoridad emite dos resoluciones que están relacionadas entre sí; primero la que determina diferencias de contribuciones a cargo del particular y después habiendo transcurrido meses o dos años, la que sanciona esas omisiones, existe conexidad con una y otra".⁽⁴⁶⁾

Ante estos casos, el Código aclara que el particular deberá utilizar la misma vía legal cuando trate de impugnar un acto administrativo que sea consecuencia de otro, es decir, que si la resolución considerada como principal se combate por medio del recurso de revocación, el acto conexo deberá también impugnarse por la misma vía, o bien, si la resolución principal se impugna por medio del Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal, el acto conexo se impugnará ante el mismo Tribunal.

Esto se debe para evitar que se fraccione en su beneficio y produzca resoluciones distintas.

Una vez que se ha emitido la resolución por la autoridad administrativa, ésta va a poner fin al recurso en la cual se podrá:

"Art. 132. La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo en su caso.
- II.- Confirmar el acto impugnado.
- III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- IV.- Dejar sin efecto el acto impugnado.

⁽⁴⁶⁾ Armienta Hernández, Gonzalo, Op. cit. pág. 189.

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

Estas son las posibles formas de poner fin al recurso administrativo de revocación; la fracción que suele darse en la práctica es la confirmación del acto impugnado.

Los efectos de la resolución son "Confirmar, revocar el acto impugnado. Cuando el acto de determinación se refiere únicamente al sujeto pasivo principal, los efectos de la resolución no presentan mayor complicación. En cambio, cuando el acto impugnado involucra además sujetos pasivos por deuda ajena, entonces hay que distinguir.

1.- Si el recurrente es el sujeto pasivo principal e impugnar la validez del acto, los efectos de la resolución podrán beneficiar, pero no perjudicar a los sujetos pasivos por deuda ajena.

2.- Si el recurrente impugna solamente su atribución de sujeto pasivo, sin objetar la validez del acto, la resolución sólo afectará al recurrente.

3.- Si el recurrente en cambio, es el sujeto pasivo por adeudo ajeno, e impugna la validez del acto, la resolución favorable beneficiará juntamente a él y al sujeto principal, pero si impugna solamente su atribución de responsabilidad, la resolución favorable sólo afectará al recurrente".⁽⁴⁷⁾

Podemos apreciar que la terminación del recurso de revocación es un procedimiento sencillo, con motivo de facilitar al particular la defensa de sus derechos y no para entorpecer esta defensa, ya que en algunas ocasiones

⁽⁴⁷⁾ Herrera Cuervo Armando, Los Recursos Administrativos, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, págs. 56-57.

las autoridades administrativas ponen trampas procesales para confundir al particular, debemos dejar claro que el recurso de revocación es un medio de defensa para que el particular trate de impugnar esa resolución que le causa perjuicio, tanto en lo económico como en sus propiedades, al fincarles crédito fiscales inexistentes, o bien, retrasando la devolución de cantidades, al no existir en algunos casos, autoridades debidamente aptas para resolver estas cuestiones que son de gran importancia y es una desgracia que no se sancionen a estos malos servidores públicos de manera enérgica y con todo el rigor de la ley.

CAPITULO III.

LA INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN EN LA FASE OFICIOSA.

3.1 DEFINICIÓN DE INEFICACIA.

Juan Palomar de Miguel, nos dice que la ineficacia es "Falta de eficacia y actividad, carencia de efectos normales en un acto o negocio jurídico, por no tener alguno de los requisitos que la ley exige para su eficacia".⁽⁴⁸⁾

Para Eduardo Pallares, la ineficacia consiste "En que los actos jurídicos no produce los efectos que normalmente debería producir, debido a que carece de alguno o algunos de los requisitos internos o externos que la ley exige para su eficacia. Este concepto carece de precisión legal y doctrinal. Algunas veces se les identifica con el nulidad, otras con el de inexistencia o anulabilidad, etc. En el derecho moderno, existe la tendencia de considerarlo como el más amplio general y a los demás como variedades o especies del mismo".⁽⁴⁹⁾

Podemos apreciar que la ineficacia en estos dos conceptos, es la falta o carencia de un determinado elemento o que un acto o resolución no

⁽⁴⁸⁾ Palomar de Miguel Juan, Diccionario para Juristas, Ed. Mayo Ediciones, México, 1981, pág. 712.

⁽⁴⁹⁾ Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, 19na.ed. Ed. Porrúa, S.A., México, 1990, pág. 415.

produzcan efectos normales, de acuerdo a los requisitos que establece la ley. Coincidimos en ciertos puntos de estos conceptos de ineficacia, ya que si hay una carencia de algo para que produzca determinado efecto, pero consideramos que deberían agregar a estos conceptos la falta de capacidad o aptitud, ya que depende de estos factores para que ese acto o resolución puedan ser eficaces.

3.2 ANÁLISIS DE LA FASE OFICIOSA.

Como anteriormente tuvimos la oportunidad de señalar, el procedimiento fiscal se encuentra dividido en dos fases, a la primera se le denomina Fase Oficiosa y a la segunda fase Contenciosa.

La fase Oficiosa "es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación".⁽⁵⁰⁾

En la fase Oficiosa, no encontramos la intervención del particular, salvo el caso que la ley se lo conceda, tienen derecho que se les oiga antes de que la resolución sea emitida, cuando esto sucede aún no hay una controversia, la controversia surge cuando el particular trata de impugnar la resolución emitida por la autoridad administrativa causándole perjuicios al contribuyente.

⁽⁵⁰⁾ Martínez López Luís, Derecho Fiscal Mexicano, 4ta. ed. Ed. Ediciones Contables Administrativas. México, 1973, pág. 209.

La Suprema Corte en su ejecutoria nos dice al respecto "Procedimiento en la Fase Oficiosa.- No esta sujeto a las normas de un juicio, pues no existe controversia entre partes situadas en un plan de igualdad y sometidas a la decisión de un Superior, porque la autoridad puede estimar las pruebas sin apego a las formalidades impuestas en los Códigos Procesales". Revisión Fiscal 23/50.

Esta fase comienza con la manifestación externa de voluntad de la autoridad administrativa que determina un acto que debe cumplirse de acuerdo con la legislación fiscal y que deberá ser modificada al particular, obligando para que dentro de los plazos que al efecto se señalan, dará cumplimiento a la obligación fiscal para que la autoridad emita un acto administrativo en donde un contribuyente deba cumplir con una obligación determinada, la autoridad emita un acto administrativo en donde un contribuyente deba cumplir con una obligación determinada, la autoridad ordenará que se realice una visita domiciliaria (auditoria) para verificar si el contribuyente ha engendrado algún crédito fiscal por concepto de impuestos o de alguna multa por infracción a la ley.

La actuación de las autoridades fiscales, en el sentido indicado, son las formalidades esenciales del procedimiento en la fase oficiosa del proceso tributario.

A la Segunda parte de la Fase Oficiosa, en la que la autoridad fiscal exige el cumplimiento de la obligación omitida se le denomina Procedimiento Económico-Coactivo o de Ejecución y el autor Rodríguez Lobato nos lo define "Es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad Económica-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y en su caso, para hacer efectivos los

créditos fiscales exigibles, sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer su derecho".⁽⁵¹⁾

Este procedimiento forma la Segunda parte de la fase oficiosa, aquí ya interviene directamente el particular al interponer el recurso administrativo que se haya elegido para impugnar esa resolución que determina que se cumpla con el pago del crédito fiscal, o bien, del impuesto que se omitió.

El procedimiento económico-coactivo, se encuentra regulado por los artículos 145-196 del Código Fiscal exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados por los particulares dentro del término legal, mediante el procedimiento de ejecución. Para que se realice, el ejecutor, es designado por el jefe de la oficina exactora a partir de la fecha en que se haga exigible el crédito fiscal, se podrá constituir en el domicilio del deudor para que se lleven a cabo la diligencia del requerimiento de pago, en caso de que no suceda, se procederá al embargo de los bienes suficientes para que se rematen, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco, esto se hace para reunir los fondos que cubran el importe del crédito fiscal y sus accesorios. El embargo puede ampliarse si los bienes embargador no alcanzan a cubrir los créditos fiscales, a consideración de la oficina ejecutora.

Los bienes o negociaciones embargadas estarán bajo la custodia de los depositarios, éstos son nombrados y removidos libremente por el Jefe de la Oficina Ejecutora, los depositarios se convierten en administradores o interventores con cargo a la caja.

Es importante señalar que para que se pueda llevar a cabo la diligencia del embargo, éste debe sujetarse a las formalidades legales, como

⁽⁵¹⁾ Rodríguez Lobato, Raúl , Op. cit. pág. 241.

las facultades del ejecutor, derechos del ejecutado, los bienes que quedan exentos del embargo, etc., así como el acta pormenorizada que deberá levantarse al finalizar la diligencia.

También se prevé para el caso de que se presente un tercero, que se funde en el domicilio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Como las obligaciones y facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de negociaciones embargadas, como por ejemplo, el de recaudar y entregar a la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10 % de los ingresos, separando las cantidades que correspondan por concepto de salarios, además de los créditos preferentes.

Una vez que se realice el embargo, se procederá a enajenar los bienes para que se fije la base de la enajenación para el caso de bienes inmuebles, así como de las negociaciones, esta base será el valor del avalúo y en los siguientes casos, el valor que fijen las autoridades y los embargador de común acuerdo, dentro de un plazo de 6 días, si no se llega a un acuerdo, se tomará la base del avalúo anterior.

Además se establecerán, tanto la convocatoria para el remate, así como la postura legal, las formalidades que deben observarse para el remate, la procedencia de la segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco etc.

Ya fincado el remate y pagado el precio, se lleva a acabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y ala aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal.

Lo primero que se cubrirá será el crédito fiscal más antiguo, siempre y cuando se trate de la misma contribución. A continuación se cubrirán los accesorios en el orden siguiente, antes del adeudo principal:

- 1.- Gastos de Ejecución.
- 2.- Recargos
- 3.- Multas y
- 4.- Las indemnizaciones por la expedición de cheques sin fondos.

Si llegare a quedar algún excedente, se le entregará al deudor, salvo el caso que la autoridad competente o el propio deudor acepte por escrito que se haga la entrega del mismo, ya sea de manera parcial o total a un tercero.

Para que se suspenda este procedimiento, deberá ajustarse a los artículos 65 y 144 del Código Fiscal Federal que prevén tanto la suspensión total como la parcial.

El artículo 65 del C.F.F., señala lo siguiente:

"Art. 65.- Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de su ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación".

Para que pueda suspenderse el procedimiento de ejecución, es necesario atender a la hipótesis de la garantía, ya que el pago del crédito sólo satisface la obligación y se extingue. por tal motivo no sería posible poner en práctica ese procedimiento.

Lo cual al respecto nos dice el artículo 144 del Código Fiscal Federal es:

"Art. 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días, siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspende el procedimiento administrativo de ejecución":

En términos de este artículo, si la impugnación del crédito fiscal no es total, sólo se garantiza y suspende el procedimiento de ejecución, por cuanto a la parte impugnada. También se refiere que cuando se haya cubierto el importe del adeudo por medio del embargo, no se va a exigir una garantía adicional, ya que fue cubierto con anterioridad el interés fiscal.

Cuando la autoridad viole o niegue la suspensión del procedimiento económico-coactivo, el interesado deberá hacer del conocimiento de alguno de estos casos ante el Superior Jerárquico de la autoridad de ejecutoria si se está tramitando el recurso o ante la Sala del Tribunal Fiscal Federal que esté consciente del juicio respectivo, acompañando desde luego el interesado los documentos en que conste el medio de defensa interpuesto, así como la garantía del interés fiscal. En este caso la autoridad correspondiente, según sea el caso, ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda el procedimiento económico-coactivo y que rinda un informe

dentro de 3 días para que resuelva la cuestión en 5 días siguientes de su recepción.

Es importante hacer este apunte, de que la suspensión del procedimiento de ejecución sólo procederá durante la tramitación de los recursos administrativos o del juicio de nulidad, ya que si se impugna el crédito fiscal directamente por medio del Juicio de Amparo, o bien, ya agotados los recursos administrativos o el Juicio de Nulidad, la impugnación continua en Juicio de Amparo y tendrá que solicitarse la suspensión del procedimiento de ejecución, conforme a lo que disponga la Ley de Amparo.

De esta forma termina la fase oficiosa que comprende a este procedimiento económico-coactivo o de ejecución, con la suspensión del procedimiento económico-coactivo para dar paso a los recursos administrativos o bien acudir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

3.3 POR QUE SE CONSIDERA QUE EL RECURSO DE REVOCACIÓN ES INEFICAZ COMO PARTE DE LA FASE OFICIOSA.

Considerando el recurso administrativo de revocación es el medio de defensa con el que cuenta el particular para prevalecer su derecho, cuando este lo considere lesionado por la autoridad fiscal al emitir un acto administrativo, no consideramos adecuados los medios de que esta autoridad se vale para aplicar indebidamente la ley y la justicia, ya que los encargados de su aplicación desafortunadamente no son siempre idóneos o técnicamente preparados, porque son innumerables los casos de autoridades del poder público que ignoran la ley, la aplican mal o

intencionalmente, porque en ocasiones la ley tributaria es de difícil interpretación y por tal motivo, no le dan el sentido correcto, desviándolo frecuentemente.

Emilio Margain nos hace el siguiente comentario al respecto "No siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de los derechos de los administrados e inclusive, de los que legítimamente le corresponde a la misma administración pública".⁽⁵²⁾

Creemos que éste es un factor predominante para considerar el recurso de revocación como ineficaz, porque no hay una verdadera administración de justicia, por parte de las autoridades correspondientes, esto lo podemos verificar en las resoluciones que emiten las autoridades fiscales que las confirman generalmente y son muy pocas aquellas resoluciones que se modifican o revocan, ya que no es un medio adecuado en la reparación de los daños causados.

Al respecto Serra Rojas nos dice: "Los recursos administrativos no constituyen un medio idóneo de protección de los derechos particulares, lesionados por las autoridades administrativas, ya que ellos se empeñan en sostener sus propias resoluciones".⁽⁵³⁾

Como este recurso permite revisar la actuación y corregir los errores de la autoridad administrativa, los cuales son producidos por diversas

⁽⁵²⁾ Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. I Iva, ed. Ed. Porrúa, S.A. . México. 1993. pág. 156.

⁽⁵³⁾ Serra Rojas, Andrés, Op. cit. pág. 691.

causas, ocasionando con ello perjuicios tanto al particular como al interés general.

A esta atribución que se le confiere a la autoridad administrativa nos comenta Dionisio Kaye "Las autoridades fiscales tienen una facultad demasiado amplia para corregir los errores que discrecionalmente advierta en la cita de los preceptos que el contribuyente invoca como violados. Esta nueva facultad de las autoridades puede llevar a ser nociva en el litigio fiscal, ya que desde el momento en que el contribuyente considera violados sus derechos, se entiende que está en desacuerdo también con la fundamentación y motivación que en una resolución plasman las autoridades y en tal virtud, el contribuyente normalmente se define de los actos de la administración, invocando no sólo la indebida aplicación de los fundamentos legales de la resolución impugnada, sino también invocando todos aquellos preceptos que la autoridad omitió aplicara en perjuicio del contribuyente.

Siguiendo el razonamiento anterior, notará el lector que la interposición de algún recurso administrativo puede llegar a ser ociosa, pues si la autoridad desecha la invocación de ciertos preceptos, será dicha autoridad la que fije la controversia y por ende, resuelva el recurso bajo los mismos términos de la resolución que dio origen al recurso".⁽⁵⁴⁾

Cuando esta reparación de errores por parte de la autoridad administrativa o fiscal sea encaminada para el beneficio de los particulares conforme a la ley, se conseguirá una mayor agilización del procedimiento fiscal y evitará con esto pérdida de tiempo y dinero para el contribuyente agraviado.

⁽⁵⁴⁾ Kaye Dionisio, Op. cit. pág. 208.

Con relación a este problema, opina el maestro Margain "Lamentablemente el grueso de las autoridades administrativas o fiscales, al resolver el recurso administrativo, tiende a corregir los errores cometidos por la autoridad recurrida, lo cual va en perjuicio del particular y confirma ante éste que en tal medio de defensa la autoridad se vuelva juez y parte.

Como el grueso de estos recursos los promueven los propios particulares sin intervención de peritos en la materia, no se percatan ellos del exceso en que incurre la autoridad que los resuelve.

El problema se agrava cuando el recurso se ha tramitado y resuelto por la misma autoridad que emitió el acto que se recurre, ya que al expedir su segundo acto corrige las irregularidades que cometió en el primero".⁽⁵⁵⁾

Sobre esto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal ha resuelto:

"Recurso Administrativo, si la autoridad que lo resuelve es la misma que emitió el acto impugnado, no puede subsanar los errores cometidos por ella misma el admitir su resolución inicial. Aduce la autoridad en sus agravios, que si bien es cierto que no se le dio contestación inmediata al escrito de inconformidad presentado por la actora en contra de lo asentado en el acta final de la auditoria, también lo es que al interponerse el recurso de revocación se subsanó el error cometido analizando con posterioridad los argumentos planteados en dicho escritorio en el mismo momento en que se interpuso el recurso de revocación, por ello es que no existe la violación formal a que alude la Sala a que en su sentencia. Sobre este particular, tanto la justicia federal como este Cuerpo Colegiado, han sustentado el criterio que si las autoridades administrativas aceptan que al emitir sus resoluciones incurrieron en violaciones de

⁽⁵⁵⁾ Margain Manatou, Emilio, Op. cit. pág. 168-169.

procedimiento, consistentes en que no se analizaron los escritos de inconformidad presentados por los particulares en contra de las actas de visita, debe notificarse obviamente la resolución que se esta impugnando para el efecto de que se estudie la inconformidad.

Luego entonces resulta inadmisibile que estas anomalias procedimentales queden subsanadas al momento en que el particular la aduzca en su revocación, esta irregularidad que contiene la resolución impugnada". Revisión N°. 798/82.

Recursos de Revocación. Al resolverlo no se puede subsanar las irregularidades en que incurrió la autoridad que emitió la resolución impugnada. Si al resolver un recurso de revocación promovido en contra de una resolución determinante de un crédito, se considera fundado el concepto de impugnación, consistente en que en la misma no se tomaron en cuenta los planteamientos hechos valer en la inconformidad interpuesta en contra de los hechos asentados en el acta que le dio origen, debe decretarse su revocación sin que pueda la autoridad que resuelve sustituir a la que emitió la resolución, subsanando la irregularidad que emitió la resolución, subsanando la irregularidad que cometió, pues además de que su competencia es para resolver el recurso y no para determinar créditos, al hacer un pronunciamiento debe examinar los planteamientos formulados y no perfeccionar una determinación que reconoce expresamente que fue indebida". Revisión N°. 898/79.

No queremos decir con esto que siempre va a tener la razón el contribuyente y que tenga que resolver a su favor, sino cuando le asista la razón al particular, pongan todo lo que esté a su alcance para evitar que cometan errores que perjudican al contribuyente en tiempo y dinero y que al emitir sus resoluciones sea con total apego a la ley. Y no como sucede

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

actualmente que a pesar de corregir los errores confirman la resolución recurrida, originando problemas de tipo económico al contribuyente, al ser la misma autoridad que emite y ejecuta el acto administrativo confirmándolo.

Por lo que Emilio Margain nos dice, respecto de los recursos administrativos como el de revocación que una misma autoridad conoce y resuelve, el recurso administrativo "Es el que doctrinalmente ha sido más criticado, ya que existiendo identidad entre la autoridad emisora y revisora, se impone la tendencia a confirmar la resolución reclamada".⁽⁵⁶⁾

La ineficacia del recurso de revocación como medio de defensa la vemos desde el punto de vista administrativo, es decir, de las personas que tienen a su cargo la responsabilidad de actuar como representantes del Estado, como son las autoridades administrativas y que éstas no son tan eficaces como deberían ser, en el momento mismo de que emiten o ejecutan actos administrativos defectuosos por faltarles elementos de validez o de forma, ya que el recurso de revocación les brinda la oportunidad para que rectifiquen sus faltas, pero tal parece que con estas rectificaciones, en vez de beneficiar al particular lo perjudiquen más, al no realizar debidamente las diligencias, causándoles perjuicios en sus intereses, porque no le dedican una debida atención a sus inconformidades, ya que están en juego tanto los intereses de la Administración Pública como es la recaudación de una determinada contribución, por conceptos ya sea de algún impuesto, derecho o multa, así como el interés del particular por demostrar que cumplió con el pago o bien que no le corresponde la realización del mismo, por lo que no es eficiente este medio de defensa para tratar de impugnarlos.

El maestro Rodríguez Lobato nos da el siguiente comentario "Aunque el artículo 116 del Código Fiscal Federal establece cuales son los recursos

⁽⁵⁶⁾ Margain Manatou Emilio. Los Recursos Administrativos, Ed. Jus. S.A., México, 1985, pág. 73.

que de pueden interponer en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no prevé la ineficacia jurídica de las instancias de inconformidad o de reconsideración, ni de las resoluciones que se dicten en ellas".⁽⁵⁷⁾

Es por tal motivo, urgente una debida capacitación a las autoridades administrativas para que conozcan la ley y sepan como aplicarla e interpretarla adecuadamente para evitar que se cometan errores que a la postre el único perjudicado es el particular, al cual se le violan sus derechos fundamentales como contribuyente.

Debemos tener en consideración que es fuerte la carga de trabajo de estos Servidores Públicos, pero no es excusa para que desempeñen acertadamente su trabajo, si realmente tuvieran ese ánimo de servicio a la ciudadanía, no tendrían tantos errores y acumulación de trabajo, ya que ellos mismos retrasan el procedimiento fiscal, poniéndole trampas procesales para confundirlos, además que se aprovechan de la ignorancia de los contribuyentes, ya que no conocen ampliamente la ley o bien, tienen a su servicio representantes que no son Licenciados en Derecho, de esto no tiene la culpa la autoridad, de lo que si la tiene, es que no orientan o informan de los errores que éstos cometen, por no conocer sus derechos y desechan el escrito de inconformidad porque no procede al no expresarse claramente los agravios o la cita adecuada de los preceptos legales.

Por estas causas y por las ya antes mencionadas, los particulares no recurren mucho este medio de defensa optativo, ya que se inclinan más los contribuyentes por interponer el tribunal fiscal federal el juicio de Nulidad, por ser mayores las posibilidades de que se resuelva a favor del particular, anulando el crédito fiscal en su contra.

⁽⁵⁷⁾ Rodríguez Lobato, Raúl, Op. cit. pág. 237.

En este aspecto, nos da su opinión el maestro Margain, "Muchos funcionarios de la administración piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

Como consecuencia, el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa, ya que es ella misma la que está obligado a inconformarse, por lo que se califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener el derecho de acudir a los tribunales ".⁽⁵⁸⁾

Además, aunamos el problema que los contribuyentes no conocen sus derechos y la autoridad abusa de esa ignorancia para cometer sus arbitrariedades, al abusar de su poder, al calcular inadecuadamente créditos fiscales por concepto de impuestos, sin tomar en consideración el problema económico que vive el país, originando por ellos mismos, al tener tantas anomalías en la administración de justicia, al no existir una buena organización, por tal motivo, es sumamente importante conocer la ley para saber nuestros derechos, no sólo como contribuyentes sino como gobernados para evitar que sigan cometiendo abusos las autoridades administrativas.

También el problema al que tiene que enfrentarse el particular es a las taxativas y requerimientos en materia de pruebas, se introdujeron a los recursos administrativos del Código Fiscal Federal, ya que se perjudican a los particulares de escasos recursos, pues los de mayor capacidad económica cuentan con la asesoría de abogados o de contadores capacitados que podrán aconsejarlos en forma oportuna y adecuada.

⁽⁵⁸⁾ Margain Manatou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 11va. ed, Ed. Porrúa, S.A., México, 1993, pág. 161.

Mientras continúen todas estas causas negativas en el recurso de revocación, se irán desnaturalizando día con día este recurso, hasta convertirse en un lastre que impida lograr que la justicia administrativa sea expedita.

Para que este medio de defensa deje de ser ineficaz, es necesario que las autoridades administrativas tengan primero el ánimo de trabajar, segundo tener en mente que es la justicia, tercero conocer la ley y saberla interpretar para darle el correcto sentido al aplicarla, dejar a un lado la arbitrariedad y la corrupción, todo esto no es difícil si realmente desempeñaran su trabajo como es de servidores públicos, ya que nuestro país necesita gente honesta para desempeñar la función de autoridad y no sigan abusando del particular.

3.4 LA MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO FISCAL FEDERAL PARA QUE EL RECURSO DE REVOCACIÓN SEA UN RECURSO OBLIGATORIO.

Como pudimos apreciar en los puntos anteriores, el recurso de revocación como recurso optativo es totalmente ineficaz, ya que únicamente se "corrigen" los errores de las autoridades administrativas y no resuelven la controversia planteada, es por tal motivo que si se le otorga el carácter de obligatorio la autoridad administrativa tendría más cuidado al emitir sus actos y resoluciones, por lo tanto cometería revisando sus actuaciones y tendría el particular más posibilidades de que se resuelva a su favor. Es cierto que se estaría coartando el derecho de elegir si lo agota o no antes de acudir a Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal Federal al particular, pero se obtendrían resultados favorables al resolverse la controversia, ya sea en

forma favorable o en forma negativa, pero ya se estaría planteando en forma la controversia y no sería un recurso de trámite como sucede ahora.

Con esto se evitaría pérdida de tiempo y dinero, porque se acabaría la parcialidad de la autoridad administrativa y por consiguiente al particular se le perjudicaría menos en sus intereses.

Por tales motivos, creemos que sería una posibilidad más en nuestro modesto punto de vista el de proponer que el recurso de revocación sea un recurso obligatorio antes de acudir al Juicio de Nulidad, ya que son tantas las arbitrariedades que cometen las autoridades encargadas de este recurso que sería una medida para controlarlas e impedir que vayan más allá de lo que les permite la ley, evitando con ello el exceso de poder que ejercer sobre los contribuyentes que se encuentran lesionados en su espera jurídica, por las autoridades administrativas.

Lo que buscamos es que sean vulnerados lo menos posible los derechos fundamentales de los particulares como contribuyentes, como es el de ser oídos y vencidos en un juicio como está contemplado en el artículo 14 Constitucional la Garantía de Audiencia y la Garantía de Legalidad regulado por el artículo 16 del mismo ordenamiento, es por tal motivo que nos llevó a la consideración de proponer en este trabajo de investigación de tesis, que el recurso administrativo de revocación sea también un recurso obligatorio, ya que como recurso optativo no cumple la función que establece la ley como el de anular o revocar los actos y resoluciones que emiten las autoridades administrativas, porque como hemos observado en el presente trabajo de investigación, las autoridades administrativas tienden a confirmar sus resoluciones, originando con ello graves perjuicios a los particulares, que no saben cómo frenar tanta arbitrariedad por parte de estas autoridades.

Sería conveniente que se realizara la modificación del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, en el que se establece que el recurso administrativo de revocación tiene el carácter de ser optativo y el recurso administrativo de oposición al procedimiento administrativo de ejecución es obligatorio, los que pueden interponerse antes de acudir al Juicio de Nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por consiguiente es necesario hacer la comparación de éste numeral jurídico en comento para que así podamos establecer la diferencia de lo que a nuestro juicio se pudiera reformar el artículo mencionado.

COMO SE ENCUENTRA EN LA LEY.

"Art. 116. Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

- I. El de revocación.**

- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución."**

COMO DEBERÍA SER.

Art. 116. Contra los actos Administrativos dictados en materia fiscal federal, se interpondran los siguientes recursos administrativos:

- I. El de revocación.**

- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.**

Con esta reforma inmediatamente el recurso tendría el carácter de ser obligatorio. Consideramos que esta reforma podría ser una posible solución al problema de su ineficacia y así poderla eliminar, dando como resultado una mayor impartición de la justicia pronta y expedita e imparcial hacia los contribuyentes que interpongan el recurso de revocación.

Para concluir con este punto y capítulo, opinamos que deberían también crearse centros de capacitación para estas autoridades encargadas, porque es vergonzoso que no la conozcan o finjan no conocerla, además de realizar exámenes cada dos meses o seis, sin que la autoridad esté enterada de la realización del mismo para verificar si hay conocimiento de la ley y su buen desempeño como funcionario o servidor público.

Porque la ineficacia del recurso proviene de las mismas autoridades, como anteriormente habíamos señalado, que no tienen una buena capacitación para el desempeño de su trabajo y por tal motivo cometen tanta injusticia, arbitrariedades y desatinos al administrar la Justicia, que la ineficacia comienza desde la auditoría, al no calcular correctamente un determinado impuesto o derecho, creando con ello que los créditos fiscales sean excesivos además de las multas que también son altas por haber incurrido en alguna omisión en estas contribuciones y los particulares lo aceptan por el temor de que se incremente el adeudo, no obstante de tener la razón fiscal, consistiendo el acto de la autoridad hacendaría.

Por tal motivo, decidimos realizar el presente trabajo de investigación, por la gran deficiencia en la Administración de Justicia e ineficacia en los medios de defensa de la legislación tributaria, como son los recursos administrativos y en especial en el recurso de revocación, consideramos que es un buen medio de defensa para combatir actos o resoluciones que emiten

y ejecutan las autoridades correspondientes, pero desgraciadamente no se logra porque existen malos servidores públicos que no ayudan al particular como contribuyentes sino que al contrario lo perjudican al imponerles multas excesivas, malos cálculos en los impuestos, es necesario que existan sanciones más enérgicas sobre estos representantes del Estado, ya que las que existen se refieren a la Suspensión de su trabajo en forma parcial o total, también hay sanciones de todo tipo económico, pero de nada sirven si no se aplican, porque esto depende de acuerdo a la gravedad de la infracción, mientras no se apliquen estas sanciones estrictamente se seguirán cometiendo estas injusticias, porque no se aplica con todo el rigor de la ley estas sanciones a las autoridades que se hacen acreedoras a ellas, pero cuando se trata de un particular, si la aplican hasta se exceden, es por tal motivo importante conocer nuestros derechos como obligaciones para evitar lo más posible estas arbitrariedades y darles armas a éstas para perjudicarnos en nuestro patrimonio.

Es importante hacer la aclaración que el Ejecutivo Federal presentó un proyecto de reformas fiscales, principalmente dirigidas a modificar el código Fiscal de la Federación, destacando dentro de dichas alteraciones, las relativas a los medios de impugnación en la vía administrativa (recurso administrativo), y en la vía jurisdiccional (procedimiento contencioso administrativo). Ahora bien, las reformas que presenta el recurso de revocación como el medio de defensa fiscal materia de nuestro trabajo de investigación, pretende reunir en un solo recurso, tanto el de revocación como el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, conservando exclusivamente al recurso de revocación, nos atrevemos a decir que tal reforma va en contra de la naturaleza de los medios de impugnación, por que al eliminar al de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, el cual el recurrente se oponía a los actos de las autoridades hacendarias que fueran contrarios a sus intereses y por tal

motivo se le dio esa denominación a éste recurso ahora ya no se podrá agotar puesto que quedó anexado al recurso de revocación, siendo que por revocación se entiende como la instancia que ataca un acto autoritario para alcanzar su reposición o modificación, y no encajaría cuando se presenten los supuestos de que los actos por ser contrarios a las autoridades hacendarías sean además ilegales, ya por afectarles en sus intereses, sin ser el ejecutado, en ciertos casos; por ese motivo consideramos que va en contra de la naturaleza del recurso de revocación por que no significa las causales anexadas; a continuación citaremos la reforma del recurso de revocación para éste 1996.

"El recurso de revocación procede en contra de resoluciones definitivas, que:

1. Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamiento; a modo de ejemplo tenemos las resoluciones que fingen diferencias de impuestos; las que impongan multas entre otras.
2. Las que nieguen la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal.
3. Dicten las autoridades aduaneras.
4. Cualquier otro tipo de resolución, en materia fiscal, que agravie a un particular, con excepción de lo que determinan los artículos 33-A (Justicia de ventanilla), 36 (Resoluciones fiscales ilegales alterables de oficio), y 74 (Condonación);

Hay que aclarar que esta fracción se dictó con el propósito de evitar que se agotara el recurso de revisión previsto en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo la cual entró en vigor el pasado 1º de junio de 1995 y establece que sólo queda excluida de la dicha ley administrativa la materia fiscal tratándose de contribuciones y los accesorios que se determinen directamente de aquéllas.

5. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se reclame que éstos se han extinguido, o que su monto real es menor al exigido, siempre y cuando el monto en exceso sea adjudicable a la autoridad recaudadora, o se refiera a los accesorios de dicho crédito tributario;
6. Se dicten con relación al procedimiento económico-coactivo;
7. Afecten el interés jurídico de terceros;
8. Determinen el valor de los bienes embargados, que regula el numeral 175 del ordenamiento fiscal.

El término para interponer el recurso de revocación sigue siendo de 45 días contados a partir de aquel en que surta efectos la notificación.

Las excepciones a dichos términos son las previstas en los artículos 127 (Recurso en contra de procedimiento de cobro forzado ilegal) y 175 (Inconformidad con la valuación de los bienes embargados).

El término antes mencionado se suspenderá hasta por un año, siempre que se den los siguientes supuestos:

1. Cuando el afectado por el acto hacendario sea declarado interdicto.
2. Que sea declarado ausente.
3. Que haya fallecido.

Como se aprecia se tratan de cambios cosméticos, que a nuestro juicio no eran indispensables, puesto que la regulación que hacía de los medios administrativos de defensa el Código de 1967, sin duda era mejor que la vigente en años actuales y mucho más clara que la del 96.

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- Es importante el elemento de la justicia para que las autoridades apliquen la ley sin cometer violaciones a los derechos de los gobernados, pero no se lleva a cabo, por lo que a las arbitrariedades de las autoridades podemos impugnarlas por medio de los medios de impugnación.

SEGUNDA.- Podemos decir que los medios de defensa son aquella vía legal con el que cuenta el particular y que son otorgados por el Estado, representado por las autoridades administrativas; los medios de impugnación tienen como finalidad, corregir los errores cometidos por las autoridades administrativas, ya sea por malicia o por dificultades propias de su función.

TERCERA.- Los medios de defensa o impugnación va a tener los siguientes resultados o efectos, los cuales son: Confirmación, Revocar y Modificar las resoluciones de las autoridades administrativas.

CUARTA.- Por recursos administrativos entendemos que son los medios de defensa contenidos en la ley de la materia, destinados para que el particular pueda impugnar la resolución o acto que le causa perjuicio, que son emitidos y ejecutados por las autoridades administrativas.

QUINTA.- Los recursos administrativos aparecen a la vida jurídica desde la época Colonial y la Revolucionaria, pero a partir del sexenio del entonces Presidente Luis Echeverría Alvarez, se expidieron la mayoría de las leyes administrativas con un capítulo correspondiente a los recursos administrativos.

SEXTA.- Para que pueda proceder el recurso administrativo, es necesario que exista una resolución administrativa y un acto administrativo que afecte al particular en sus derechos fundamentales, la interposición del recurso administrativo será ante la misma autoridad que emitió el acto o la resolución, la autoridad administrativa tendrá un plazo de cuatro meses para darle contestación al recurso administrativo, si transcurrido ese tiempo la autoridad no manifiesta nada, se entenderá que resolvió en forma negativa para el particular, a esta falta de contestación o manifestación se le denomina negativa ficta, la cual se encuentra regulada por el Código Fiscal Federal en su numeral 37.

SÉPTIMA.- El recurso administrativo se encuentra fundamentado constitucionalmente en los artículos 8, 73 fracción XIII, XIV y XV, 104 fracción I párrafo segundo y 107 Fracción IV; también en el Código Fiscal Federal en el Título V, Capítulo I en los artículos 116 al 128.

OCTAVA.- En la materia fiscal los recursos administrativos son el Recurso de Revocación como recurso optativo y el Recurso de Oposición al Procedimiento administrativo de Ejecución como recurso obligatorio, su regulación en la legislación tributaria es el artículo 117 y 118 respectivamente.

NOVENA.- La manera de darle fin al recurso administrativo es por medio de una resolución definitiva, en la cual la autoridad administrativa confirmará, revocará o modificará el acto impugnado por el particular afectado.

DÉCIMA.- Como sabemos, intervienen dos autoridades en el procedimiento fiscal la administrativa y la fiscal, la diferencia que presentan es que la primera se encuentra representada por la Administración Pública y su función se refiere a la satisfacción de los intereses de la colectividad, así como para imponer sanciones como son las multas a los infractores de la ley administrativa.

DECIMAPRIMERA.- El recurso de revocación es que el medio de defensa con el que cuenta el particular para tratar de atacar un acto administrativo autoritario emitido por la administrativa encargada de conocerlo y de darle la resolución y que ésta lo anule o modifique.

DECIMASEGUNDA.- El término para interponer el recurso de revocación es de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a aquel que surta efectos la notificación del acto impugnado, este recurso procederá en contra de las resoluciones definitivas que determinen un crédito fiscal, nieguen la devolución de cantidades y las que sean distintas a las anteriores y dicten las autoridades aduaneras.

DECIMATERCERA.- Es importante que al interponer el recurso de revocación se reúnan todos los requisitos que señala la ley tributaria, ya que si se llegare a omitir alguno de los requisitos la autoridad desechará por improcedente el escrito de interposición del recurso de revocación como por ejemplo, el no señalar ante que autoridad se interpone, si no señala agravios, etc.

DECIMACUARTA.- A lo largo de nuestro estudio y de nuestro presente trabajo de investigación, consideramos que el recurso de revocación es ineficaz porque no se llega a plantear una litis o controversia, ya que es una mera revisión y corrección de los errores cometidos por la autoridad administrativa al emitir y ejecutar sus actos o resoluciones, por esta razón tienden a confirmar sus resoluciones originando con ello perjuicios a los particulares que intentan agotar este recurso administrativo como es el de revocación.

DECIMAQUINTA.- Es por tal motivo que nos condujo a la realización del presente trabajo de investigación de tesis y el de proponer que el recurso de revocación sea de agotamiento obligatorio, ya que podría evitarse que continúen cometiendo

arbitrariedades las autoridades encargadas de resolverlo y de conocerlo, ya que habria un poco de más control para evitar que sigan realizando violaciones a los particulares en sus derechos constitucionales en su carácter como contribuyentes.

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

Armienta Hernández, Gonzalo; Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, 2da. ed., Ed. Porrúa, S.A., México, 1992.

Bielsa Rafael, Derecho Administrativo, 3ra. ed., Ed. Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1973, 571p.

Briseño Sierra, Humberto; Derechos Procesal Fiscal. Regímenes Federales y Distrital Mexicanos, Ed. Miguel Ángel Porrúa Librero Editor, México, 1990, 940p.

De La Garza, Francisco Sergio, Derecho Financiero Mexicano, 9na. ed. Ed. Porrúa, S.A., México, 1979, 996p.

Díez, María Manuel, El Acto Administrativo, 2da. ed., Ed. Tipografía Argentina, Buenos Aires, 1976, 546p.

Fiorini Bartolome, Derecho Administrativo, Ed. Alfa, Buenos Aires, 1944, 913p.

Fraga Gabino, Derecho Administrativo, 26va ed., Ed. Porrúa, S.A., México, 1991, 617p.

Gómez Lara Cipriano, Derecho Procesal Civil, Ed. Trillas, México, 1990, 330p.

González Rodríguez, Alfonso, La Justicia Administrativa, Ed. Abeledo Perrot, México, 1991, 549p.

Gordillo A. Agustín, El Acto Administrativo, Ed. Abeledo Perrot, México, 1990, 856p.

Hauriou Maurice, Precis de Droit Administratif, 4ta. ed, Paris, 1938, 477p.

Herrera Cuervo Armando, Los Recursos Administrativos, Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, 945p.

Jiménez Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, 2da. ed., Ed. Ediciones Contables Administrativas, México, 1986, 527p.

Kaye Dionisio, Derecho Procesal Fiscal, 2da. ed., Ed., Themis, México, 1990, 362p.

Margain Manatou Emilio, Introducción al Derecho Tributario Mexicano, 11va ed., Ed. Porrúa, S.A. , México, 1990, 342p.

_____ , Los Recursos Administrativos, Ed. Jus, S.A. México, 1985, 179p.

Martínez Garza Valdemar, La Autoridad Responsable en el Juicio de Amparo en México, Ed. Porrúa, S.A., México, 1994. 347p.

Martínez López, Luis, Derecho Tributario Mexicano, 4ta. ed. Ed. Ediciones Contables y Administrativas, México, 1988, 378p.

Olivera Toro, Jorge, Manual de Derecho Administrativo, 4ta. ed., Ed. Porrúa, S.A., México, 1976, 382p.

Palomar de Miguel, Juan, Diccionario para Juristas, Ed. Mayolo Ediciones, México, 1981, 1439p.

Pallares, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, 19va. ed, Ed. Porrúa, S.A., México, 1990, 901p.

Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Ed. Harla, México, 1988, 266p.

Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributaria, Ed.,Olguín S. A. México, 1983, 293 p.

Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, 7ma. ed., Ed. Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1986, 602p.

Serra Rojas, Andrés., Derecho Administrativo, Tomo II, 15ta. ed, Ed. Porrúa, S.A., México, 1992, 783p.

L E G I S L A C I O N .

México, Leyes, estatutos, etc., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 94va ed., Ed., Porrúa, S.A. 1995, 133P.

México, Leyes, estatutos, etc., Prontuario Tributario Correlacionado, 9na. ed., Ed. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., México, 1995, 1548p.

México, Leyes, estatutos, etc., Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, D. O. F. del 24 de Febrero de 1992. Fe de erratas: 6 de Abril de 1992. Decreto que reforma y deroga: 4 de Junio de 1992.

México, Leyes, estatutos, etc., Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos, Edit. Ediciones del Gobierno de México, D.F. 1995, 27p.