



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN

**"LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
EN MATERIA FISCAL EN EL DISTRITO
FEDERAL"**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARIA DEL ROCIO CASTRO CRUZ

ASESOR LIC. JOSE PACHECO RAMOS

MÉXICO

1997.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

MI AGRADECIMIENTO A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO, A LA ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES "CAMPEUS ARAGON", Y AL SEMINARIO DE DERECHO PUBLICO, A LAS PRIMERAS POR HABERME PERMITIDO PERMANECER EN SUS AULAS Y ADQUIRIR BAJO LA GUIA DE SUS PROFESORES, LOS CONOCIMIENTOS DEL DERECHO, Y AL SEGUNDO POR AUXILIARME EN EL LOGRO DE ESTE TRABAJO.

EN FORMA MUY ESPECIAL:

AL LICENCIADO JOSE PACHECO RAMOS, CATEDRATICO DE ESA MAXIMA CASA DE ESTUDIOS, DIRECTOR DE LA PRESENTE TESIS, POR SU AMISTAD Y POR EL GRAN APOYO Y DEDICACION BRINDADOS PARA LA REALIZACION DE ESTA INVESTIGACION.

AL LICENCIADO MANUEL MORALES MUÑOZ, CATEDRATICO Y TITULAR DEL SEMINARIO DE DERECHO PUBLICO DE ESA HONORABLE INSTITUCION PROFESIONAL, POR SU AMISTAD E IMPULSION PARA EL LOGRO DE ESTE PROPOSITO.

A MIS PADRES: CIPRIANO CASTRO ANDRES Y CONSUELO CRUZ DE CASTRO, POR SU AMOR, CARIÑO, COMPRENSION Y APOYO EN MI VIDA.

A MI ESPOSO: LIC. JUAN VICENTE CARMONA CEREZO, QUIEN ES EJEMPLO EN MI VIDA, POR SU GRAN AMOR, RESPETO, COMPRENSION, PACIENCIA Y SOBRE TODO POR EL APOYO BRINDADO.

A MIS HIJAS: CLAUDIA VIOLETA Y DIONNE CAROLINA, ESTIMULOS DE MI EXISTIR, POR SU COMPRENSION Y PACIENCIA.

A MIS HERMANOS: GRACIELA, RAMON, RAUL Y AL GRAN HECTOR POR SU TOTAL CARIÑO Y ENTUSIASMO EN LA VIDA.

AL SEÑOR JUSTINO CARMONA RODRIGUEZ Y A SU DISTINGUIDA ESPOSA LA SEÑORA MARIA CEREZO OLVERA, POR SU INCONDICIONAL APOYO.

A LA PROCURADURIA FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL, EN FORMA MUY ESPECIAL A LA LIC. EDNA MARTA SAN JUAN VALENZUELA, SUBDIRECTORA DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE ESA PROCURADURIA, POR SU INCONDICIONAL APOYO, Y A TODOS LOS COMPAÑEROS Y AMIGOS EN DICHA INSTITUCION.

I N D I C E

INTRODUCCION VIII

C A P I T U L O I

ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y SU DESARROLLO
EN EL CONTEXTO HISTORICO DEL DISTRITO FEDERAL 1

1.1. Conceptos generales 1

 1.1.1. Qué es el acto administrativo 2

 1.1.2. Acto administrativo fiscal 5

 1.1.3. El fisco local 12

 1.1.4. Qué son los recursos administrativos 15

 1.1.4.1. Concepto 16

 1.1.4.2. Definición 18

 1.1.4.3. Características 24

 1.1.4.4. Recurso administrativo y derecho de petición 26

1.2. Fundamentos legales 28

 1.2.1. Constitucionales 28

 1.2.2. Ordinarios 33

1.3. Antecedentes de los medios de defensa de los particulares contra
actos de autoridad fiscal 36

 1.3.1. Ley de Hacienda 39

 1.3.2. Código Financiero 46

C A P I T U L O I I

PROCEDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL DISTRITO FEDERAL . . .	60
2.1. Código Financiero del Distrito Federal	60
2.1.1. Recurso de revocación	62
2.1.1.1. Actos administrativos impugnables	63
2.1.1.1.1. Que determinen contribuciones o accesorios	63
2.1.1.1.2. Que niegen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley	70
2.1.1.1.3. Que determinen responsabilidades resarcitorias	72
2.1.1.1.4. Que impongan multas por infracciones	76
2.1.1.2. Características del recurso	80
2.1.2. Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución	83
2.1.2.1. Actos administrativos impugnables	85
2.1.2.1.1. Exijan el pago de créditos fiscales	85
2.1.2.1.2. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ajustó a la ley	98
2.1.2.2. Características del recurso	106
2.1.3. Recurso de oposición de tercero	109
2.1.3.1. Actos administrativos impugnables	109
2.1.3.2. Características del recurso	112

2.2. Código fiscal de la Federación	113
2.2.1. Recurso de revocación	118
2.2.1.1. Actos administrativos impugnables	118
2.2.1.2. Característica del recurso	124

C A P I T U L O I I I

FORMALIDADES. SUBSTANCIACION Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS 126

3.1. Requisitos para la interposición	126
3.1.1. Formalidades del escrito	126
3.1.2. Documentación que se debe presentar	131
3.1.3. Garantía del interés fiscal	134
3.2. De la impugnación de notificaciones	136
3.2.1. Cuando se afirma o se niega conocer el acto ;	137
3.2.2. El caso de actos regulados por leyes federales	141
3.3. Improcedencia del recurso	144
3.3.1. Cuando no se afecta el interés jurídico del recurrente	149
3.3.2. Cuando sean resoluciones dictadas en recursos administrati- vos o en cumplimiento de éstas o de sentencias	152
3.3.3. Cuando existe consentimiento expreso o tácito	156
3.3.4. Cuando ha sido revocado el acto impugnado	158
3.3.5. Cuando el acto se haya consumado de manera irreparable	159
3.3.6. Cuando no se amplía el recurso o si en la ampliación no se expresa agravio alguno	160
3.4. Sobreseimiento del recurso	162
3.4.1. Por desistimiento del recurrente	164

3.4.2. Cuando durante la tramitación del recurso aparece o sobreviene una causal de improcedencia	165
3.4.3. Por muerte o extinción del recurrente	165
3.4.4. Por caducidad	166
3.5. De las pruebas	167
3.5.1. Cuáles se admiten	170
3.5.2. Pruebas supervenientes	176
3.5.3. Su valoración	177
3.6. Resolución del recurso y sus efectos	184
3.6.1. Desechamiento por improcedente o sobreseimiento	185
3.6.2. Confirmación del acto impugnado	186
3.6.3. Reposición del procedimiento administrativo	188
3.6.4. Revocación del acto impugnado	188

CAPITULO IV

EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD FISCAL ANTE EL RECURSO ADMINISTRATIVO	191
4.1. El contribuyente ante el recurso administrativo	192
4.1.1. Ventajas	192
4.1.2. Desventajas	195
4.2. La autoridad fiscal y el recurso administrativo	197
4.3. Perspectiva de los recursos administrativos	205
4.4. Impugnación de la resolución del recurso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y Tribunal Fiscal de la Federación	218
4.5. Cumplimentación de sentencia	219
CONCLUSIONES	223
BIBLIOGRAFIA	237

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

Los recursos administrativos en materia fiscal en el Distrito Federal representan un tema que toma distintas vertientes para su análisis. No obstante que constituyen una figura jurídica que comenzó a definirse y tomar auge en nuestro País y en forma muy significativa en esta Ciudad Capital a partir de la Tercera Década del presente Siglo, han logrado a la fecha colocarse en un lugar muy importante en nuestro Sistema Jurídico Mexicano.

Bajo esta tesitura, en el Capítulo I nos encargaremos de exponer y analizar primeramente los conceptos generales del tema, para después delimitar las características de los recursos administrativos como medios de defensa al alcance de los contribuyentes y ubicarlos dentro del aludido sistema jurídico nacional.

Una vez que se ha discernido lo anterior, veremos enseguida en qué tipo de legislaciones en específico se han contemplado los recursos administrativos de naturaleza fiscal en la Ciudad de México y conoceremos los ordenamientos que rigen en la actualidad en la materia.

Después de que se hayan expuesto los diversos temas anteriormente señalados, sabremos que en la actualidad en el Distrito Federal dos son los ordenamientos jurídicos que regulan a los recursos administrativos de carácter fiscal, el primero que es el Código Financiero del Distrito Federal que comprende el marco tributario local y el segundo que es el Código Fiscal de la Federación que aunado a la Ley de Coordinación Fiscal y al Acuerdo de

Colaboración respectivo, comprenden el marco tributario federal coordinado.

Precisamente en el Capítulo II conoceremos cuáles son los recursos administrativos que se contemplan en el Código Financiero del Distrito Federal, qué tipos de actos administrativos se pueden en ellos impugnar y las características particulares de tales medios de defensa, lo anterior también se realizará respecto del Código Fiscal de la Federación, aunque en forma no tan profunda para evitar repeticiones innecesarias que puedan provocar confusión dada la similitud entre ambos ordenamientos.

El énfasis que se hace del estudio de las normas del Código Financiero del Distrito Federal obedece también a que dicho ordenamiento es de reciente creación, por lo mismo ha sido menos analizado y del cual encuentro más aspectos que considero deben someterse a una crítica por sus características que presentan.

En el Capítulo III describirémos y analizaremos aspectos procedimentales en los recursos administrativos previstos en los dos ordenamientos jurídicos antes referidos, como son los que atañen a las formalidades, la substanciación y la resolución de los medios de impugnación sujetos a estudio.

Finalmente, en el Capítulo IV veremos qué es lo que en la actualidad representan los recursos administrativos de naturaleza fiscal en el Distrito Federal tanto para los particulares como para la propia Hacienda Pública, cuáles son los razgos más importantes de la función, cuál es su perspectiva o futuro en

la Ciudad de México, y someramente conoceremos algunos aspectos de la impugnación de la resolución del recurso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y Tribunal Fiscal de la Federación según corresponda.

Ahora bien, antes de comenzar el desarrollo del tema solo me resta hacer las siguientes apreciaciones:

1.- Que de conformidad a los artículos 122, Base Segunda, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y Séptimo Transitorio del Decreto mediante el cual se reforman diversos preceptos constitucionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de agosto de 1996, el Jefe del Distrito Federal fungirá como tal hasta el 4 de diciembre de 1997, a partir del día 5 del mismo mes y año, tomará cargo de la Ciudad de México el Jefe de Gobierno del Distrito Federal.

2.- Que de acuerdo a lo establecido en el Decreto de reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 22 de agosto de 1996, y artículo Tercero Transitorio del diverso Decreto por el que se reforman distintos artículos constitucionales publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993, la Asamblea de Representantes del Distrito Federal fungirá como tal hasta el 16 de septiembre de 1997, a partir del día 17 del mismo mes y año las menciones se entenderán a la Asamblea Legislativa del Distrito Federal.

C A P I T U L O I

ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y SU DESARROLLO EN EL CONTEXTO HISTORICO DEL DISTRITO FEDERAL

1.1. Conceptos Generales

La Ciudad de México como cualquier otra Entidad de la Federación, necesita sufragar por parte de su Gobierno, los gastos encaminados a la realización de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

Por tal motivo, el Distrito Federal realiza una actividad financiera que se resume en la obtención de ingresos y la erogación y manejo de los recursos obtenidos.

Gran parte de los ingresos logrados por el Distrito Federal, se obtienen a través de la recaudación tributaria.

En tal sentido, en el ejercicio de sus funciones recaudatorias, la autoridad fiscal local realiza **actos administrativos**, los cuales en ocasiones resultan contrarios a derecho, lesionando los intereses de los contribuyentes.

Por lo cual, comenzaremos por conocer, qué es el **acto administrativo en general**, qué es el **acto administrativo de naturaleza fiscal** y saber también cómo se conforma el **fisco del Distrito Federal**.

1.1.1. Qué es el acto administrativo

Es conveniente hacer hincapié, antes de iniciar este punto, que si bien el Poder Legislativo y el Poder Judicial ocasionalmente realizan actos administrativos, los que aquí se analizarán son los que emanan del Poder Ejecutivo en razón del tema de tesis a desarrollar.

Para el tratadista Andrés Serra Rojas, "el acto administrativo es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, trasmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general." (1)

Por otro lado Bielsa refiere que: El acto administrativo es una decisión general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones, .y que se refiere a derechos, deberes e intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas." (2)

De los conceptos anteriores se advierte la voluntad soberana de la

(1) SERRA ROJAS ANDRÉS.- Derecho Administrativo, Decimacuarta edición, Editorial Porrúa, 1988, México, Tomo I, pag. 230.

(2) BIELSA RAFAEL.- Principios de Derecho Administrativo, Tercera edición, Ediciones Depalma, 1966, Buenos Aires, pag. 75.

Administración Pública, con lo que persigue, según se observa, el bienestar de la colectividad, además, se denotan dos aspectos muy importantes que son el carácter ejecutorio del acto administrativo y la presunción de validez del propio acto.

Coinciden la mayoría de los tratadistas, que el acto administrativo es ejecutorio, porque la autoridad administrativa no necesita contar con el apoyo de los tribunales para poder ejecutar y exigir a los particulares el cumplimiento de lo ordenado en el acto mismo, ya que si existe intervención de los órganos jurisdiccionales será con posterioridad a la ejecución.

Este privilegio de la Administración Pública, se sustenta en el hecho de atender prontamente las necesidades sociales que la misma debe efectuar, y que sufrirían un notable retraso en el caso de ventilarse uno o varios juicios al efecto.

La actuación de la Administración Pública no busca la persecución de intereses subjetivos a través de sus órganos, sino la satisfacción de intereses y necesidades colectivas, debiendo ser sus funciones coordinadas, oportunas, eficaces, expeditas y transparentes, como al caso se advierte de la lectura del artículo 86 del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, por tanto salvo prueba en contrario, la Administración actúa de acuerdo a la legalidad establecida.

En este sentido, el artículo 90 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que los actos y resoluciones de las autoridades que se dicten en aplicación del propio Código, se presumirán legales. Sin embargo, dichas

autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente.

Además, el acto administrativo debe de cumplir, entre otros requisitos, el de estar emitido por autoridad competente, contener la manifestación de voluntad emanada de un ente público, tener un objeto lícito, expresar la resolución, causa o propósito de que se trate y en la parte medular, estar fundado y motivado.

Nuestro más alto tribunal ha definido lo que se debe entender por fundamentación y motivación, reiterando en diversos criterios jurisprudenciales, que para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión, de que el asunto concreto de que se trata, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.

Por lo tanto podemos señalar al respecto, que si bien la autoridad al emitir un acto administrativo, lo realiza con la potestad característica del Estado y sus privilegios, también lo es que el acto debe de estar formulado a la luz de la ley y atendiendo al caso concreto que se le presenta, para que de esta manera no se quebrante el estado de derecho, ni la seguridad jurídica de los gobernados.

1.1.2. Acto administrativo fiscal

En este punto a tratar, es necesario señalar previamente, algunos conceptos que los estudiosos de la materia han formulado respecto de lo que debe de entenderse por fisco y la materia fiscal.

Para Ernesto Flores Zavala; "Recibe el nombre de fisco, el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con la obligación de cubrir las que resulten a su cargo."

Continúa señalando el mismo autor, que:

"La palabra fisco viene del latin fiscus; designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario que era el tesoro público o caudales destinados a las obligaciones del Estado..."

También, "debemos determinar lo que debe entenderse por materia fiscal y podemos definirla así: es toda aquélla cuestión que se refiere a la Hacienda Pública..." (3)

Otro estudio señala que el término fiscal, "...proviene de la voz latina fisco tesoro del emperador, al que las Provincias pagaban el tributum que les era impuesto. A su vez la palabra fisco se deriva del fiscus, nombre con el

(3) FLORES ZAVALA ERNESTO.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Vigésima octava edición, Editorial Porrúa, 1989, México, pag. 20.

que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el tributum. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal." (4)

Un concepto más concreto señala que, "...el Fisco es solo una parte de la hacienda pública o sea la que se forma con la materia fiscal como es en tratándose de contribuciones, impuestos y derechos, como cuando se interviene en la cuestación por mandato legal, ya que la cuestación es la demanda con objeto benéfico y la materia fiscal es eso." (5)

En nuestro sistema jurídico mexicano la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en diferentes ejecutorias, ha sostenido a use respecto, los siguientes criterios:

"FISCO.- Por Fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entre otras, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mando legal, en la cuestación dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aún cuando tengan facultades

(4) DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO.- Principios de Derecho Tributario, Tercera edición, Editorial Limusa, México, pag. 25.

(5) SANCHEZ LEON GREGORIO.- Derecho Fiscal Mexicano Parte General, Segunda edición, México, 1970, pag. 55.

de resolución en materia de Hacienda, carecen de actividad en la cuestación que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria el género y de autoridad fiscal la especie." (6)

"FISCO, PREFERENCIA DEL.- Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho de exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica de el Estado, preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las pretensiones del Derecho Público de la colectividad interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de la obligación constitucional de tributar."

(7)

"MATERIA FISCAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.- Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicados con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos." (8)

De lo expuesto hasta este momento, podemos destacar la evolución de los conceptos e ideas referentes a la Hacienda Pública y sus funciones, pero, cabe hacer notar, que siempre ha prevalecido a través de las distintas épocas, el carácter de imperio del Estado sobre los gobernados, quienes han tenido la

(6) **SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION**, Quinta Epoca, Tomo XII, pag. 944.

(7) *Ibid.* Tomo LV, pag. 3002.

(8) **APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION**, pag. 74, fallos pronunciados de 1917 a 1965, 3ra. parte.

obligación de una u otra manera de contribuir, ya sea en dinero o en especie, con la particularidad de que al paso de los años, esa actividad ha sido cada vez más regulada a través de distintos ordenamientos jurídicos, y abarcando muchos más aspectos de la vida diaria, creándose incluso, por parte del Estado, órganos de gran estructura para su mejor control.

Ahora bien, la Jefatura del Distrito Federal, la Secretaría de Finanzas y la Tesorería local, de conformidad a lo establecido en el artículo 17 del Código Financiero del propio Distrito, tienen el carácter de autoridades fiscales y encabezan a la Hacienda Pública local, ejerciendo, conforme a lo señalado en el artículo 16 del mencionado Código, las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de las contribuciones.

Con los elementos referidos en este apartado, podemos ya emitir un concepto de lo que se debe entender por acto administrativo fiscal, lo que haremos en los siguientes términos:

Acto administrativo fiscal, es el acto jurídico de carácter ejecutivo emanado de la Hacienda Pública, a través de sus autoridades fiscales competentes, que consiste en una decisión del ejercicio de sus facultades de **recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de créditos fiscales**, que provoca en los contribuyentes, derechos y obligaciones respecto de los propios órganos fiscales de la Administración Pública.

A continuación, conoceremos brevemente, el contenido de las precitadas facultades de la autoridad fiscal, a través de las cuales, sustenta la emisión

de sus actos administrativos.

-Entendemos por **recaudación** tributaria, la acción de recaudar o de percibir el importe de los créditos fiscales. En el Distrito Federal esta acción queda a cargo de la Secretaría de Finanzas a través de la Tesorería del propio Distrito, como lo indica el artículo 284 del Código Financiero del Distrito Federal.

-La **comprobación** fiscal, generalmente se encuentra entrelazada con la **determinación** de créditos a favor del erario.

La autoridad fiscal de esta Ciudad, a fin de determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases de su liquidación, cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones que rigen la materia y descubrir infracciones a dichas disposiciones, tiene legalmente a su alcance, la práctica de visitas domiciliarias con la finalidad de revisar del contribuyente su contabilidad, bienes, documentos y actividades que estén relacionados con las obligaciones fiscales.

La práctica de la visita domiciliaria es una de las formas que tiene la autoridad para ejercer sus atribuciones que por ley le son encomendadas, y quizá sea el medio más representativo de la potestad y privilegios de la Hacienda Pública que dirige hacia los gobernados, quienes por la misma ley, tienen que tolerar y permitir esa práctica en su persona, bienes y propiedades.

Ahora bien, la determinación puede ser conceptuada como "el acto o

conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso concreto, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación." (9)

A este respecto, el Código Financiero del Distrito Federal establece en su artículo 39, que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

En el Distrito Federal los sujetos que deberán efectuar la determinación de los créditos fiscales, de acuerdo al artículo 40 del propio Código, corresponderá a los contribuyentes, también habrá casos, en que la autoridad fiscal lo deba hacer, en este supuesto, los contribuyentes proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.

Es el caso de que en los derechos por el suministro de agua previstos en el aludido Código Financiero, la regla es que, tratándose de las tomas de agua de uso doméstico, la determinación de pago será efectuada por la autoridad fiscal del Distrito Federal, más sin embargo, tratándose de las tomas de agua de uso no doméstico, los contribuyentes tienen la obligación de determinar el

(9) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Derecho Financiero Mexicano, Decimaquinta - edición, Editorial Porrúa, 1988, México, pag. 557.

consumo de agua, declararlo y pagar el monto del derecho, de donde se advierte, según el caso, una dualidad de sujetos en posibilidad de determinar el crédito fiscal en el mismo tipo de contribución, aunque para nuestro estudio, atenderemos principalmente la determinación, que como acto administrativo, realiza la autoridad fiscal.

-Ahora bien, la administración, como parte de las facultades de la autoridad fiscal, que estamos resaltando, engloba la actividad de los órganos, comprendiéndose la planeación y evaluación de programas, la decisión que es la elección de las vías a tomar, la elaboración de reglas y anteproyectos de leyes, el empadronamiento y control de los causantes, la recaudación, la fiscalización, la defensa legal de los intereses del fisco, la revisión de sus propios actos a través de los recursos administrativos y los servicios al público, entre otras actividades. De entre éstos actos, pueden surgir actos administrativos de molestia como en el caso de la fiscalización y recaudación de contribuciones.

-Como último punto, dentro del estudio de las facultades de la autoridad fiscal, tenemos al cobro de los créditos fiscales, que consiste en el entero que realizan los contribuyentes a las arcas de la Tesorería, la cual tiene el derecho de percibir, así como la exigencia de pago que reclaman las citadas autoridades mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Cabe precisar, que de los actos administrativos señalados, solo algunos de ellos pueden ser controvertidos por medio de los recursos administrativos, destacando de entre ellos, los relativos a la comprobación, la determinación de los créditos fiscales y la ejecución forzosa o coactiva de los mismos.

1.1.3. El fisco local

El Estado Federal Mexicano, es una unidad que descansa en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la cual derivan dos órdenes jurídicos: uno Federal, cuya autoridad alcanza todo el ámbito espacial del orden jurídico nacional y el otro orden jurídico es el local en el que los poderes constituidos ejercen las atribuciones de la Constitución General.

El Distrito Federal, como Entidad de la Federación, ha sido administrado en diversas formas. La que existió hasta el año de 1928 consistió en encargar la atención de los intereses locales a un gobernador, dependiente directo del Presidente de la República, y a una organización municipal de elección popular que en cierto modo asemejaba a la de los Estados del País.

Sin embargo, el 28 de agosto de 1928 mediante una reforma efectuada al artículo 73, fracción VI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se suprimió el municipio y se creó el Departamento del Distrito Federal.

En la actualidad el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, establece que esta Entidad se encuentra a cargo de los Poderes de la Unión que lo ejercen a través de los órganos locales que son la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia del propio Distrito.

Ahora bien, para el mejor funcionamiento y desarrollo de la Hacienda Local se cuenta actualmente con las siguiente autoridades fiscales:

Conforme al Código Financiero del Distrito Federal:

- I. La Jefatura del Distrito Federal;
- II. La Secretaría de Finanzas;
- III. La Tesorería del Distrito Federal;
- IV. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal;
- V. La Comisión de Aguas del Distrito Federal, y
- VI. Cualquier dependencia, entidad o unidad administrativa que en términos de la Ley correspondiente tenga competencia para llevar a cabo las atribuciones fiscales correspondientes.

Conforme al Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, publicado el día 15 de septiembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación, tenemos las siguientes:

- I. Subtesorería de Administración Tributaria;
- II. Subtesorería de Fiscalización;
- III. Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial;
- IV. Dirección de Registro;
- V. Dirección de Ingresos;
- VI. Dirección de Ejecución Fiscal;
- VII. Administraciones Tributarias;
- VIII. Dirección de Programación y Control de Auditorías;
- IX. Dirección de Auditorías Directas, y
- X. Dirección de Revisiones Fiscales.

A estas autoridades en sus respectivas esferas, les corresponde recaudar, comprobar, determinar, administrar y cobrar las contribuciones y aprovechamientos, así como los productos señalados en la Ley de Ingresos del Distrito Federal, y Código Financiero de la propia Entidad.

De la misma manera, pueden imponer sanciones por violación a las disposiciones fiscales y en su caso, iniciar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales locales y los de carácter federal en los términos de los Acuerdos del Ejecutivo Federal correspondientes.

Cabe puntualizar, que las autoridades fiscales anteriormente señaladas y enlistadas, pueden emitir actos administrativos, que en un momento dado, pueden ser impugnados mediante los recursos administrativos, a excepción de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal que no tiene facultades en la determinación de créditos fiscales, pues a ella compete precisamente, la resolución de tales medios de defensa en esta Ciudad.

Entre las principales contribuciones y aprovechamientos que se administran por el fisco local, se encuentran los siguientes:

Impuestos.- predial; adquisición de inmuebles; nóminas; espectáculos públicos; por la tenencia o uso de vehículos local y federal...;

Derechos.- Por el servicio de suministro de agua; por los servicios de control vehicular; por la prestación de servicios del Registro Civil; por los servicios de expedición de licencias...;

Contribuciones de mejoras; y

Aprovechamientos.- Multas impuestas por autoridades locales y multas impuestas por diversas autoridades administrativas federales como la Procuraduría Federal del Consumidor.

Es importante resaltar antes de concluir este punto, que la actividad fiscal en el Distrito Federal es colosal, bastando para demostrar lo anterior, la administración de tan solo una contribución que lo es el impuesto predial, en donde se tienen empadronados a más de dos millones de inmuebles y no se diga en los derechos relativos al suministro de agua, en donde por cada uno de los inmuebles señalados llegan a haber no solo uno, sino hasta diez o más medidores del consumo del líquido, por citar un ejemplo.

1.1.4. Qué son los recursos administrativos

Una vez especificado que el fisco local tiene el derecho a determinar y en su caso exigir al contribuyente el pago de los créditos fiscales que son a su cargo, pasaremos a ver precisamente cuáles son los medios de defensa dentro del mismo ámbito de la administración, con que cuenta el gobernado para impugnar un acto o resolución emanado de la propia autoridad fiscal.

En un Estado de Derecho como el de nuestra Ciudad Capital, es imperativo que los actos de la Administración Pública deban estar fundados y motivados, sin embargo, la autoridad no siempre se sujeta a las disposiciones legales que regulan su actuar, considerando que en esas normas se determinan la extensión y límites de su actuación, es decir, lo que les es permitido hacer.

Los desvíos más frecuentes surgen cuando la autoridad al no conocer la legislación aplicable hace interpretaciones erróneas, también cuando se excede de lo que marcan sus funciones o simplemente cuando comete arbitrariedades dolosas por intereses particulares.

Por lo Tanto, es necesario que el afectado por los actos administrativos viciados, haga uso de los medios de defensa a su alcance, como es el caso de los recursos administrativos, para que sean revisadas las actuaciones y pueda lograr en su caso, la revocación, modificación o reposición del acto controvertido.

1.1.4.1. Concepto

Para adentrarnos en el análisis de los recursos administrativos, procederemos a conocer el significado y opiniones de tal notación.

Para Rafael de Pina, es el "medio de impugnación establecido contra los actos de la administración pública y utilizable por los administrados cuando, a su juicio, les causen algún agravio." (10)

Héctor Jorge Escola indica que es "...acudir ante un juez u otra autoridad, con alguna demanda o petición, para que sea resuelta; es también acogerse al favor de alguien o emplear medios no comunes para el logro de una

(10) DE PINA RAFAEL.- Diccionario de Derecho, Decimacuarta edición, Editorial Porrúa, 1986, México, pag. 411.

finalidad." (11)

Emilio Margain Manautou señala que el recurso administrativo, "...es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella emitidos en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida." (12)

Gabino Fraga conceptúa al recurso administrativo como " un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo." (13)

Andrés Serra Rojas manifiesta que es el "...medio ordinario de impugnación y directo de defensa legal que tienen los gobernados afectados, en contra de un acto administrativo que lesiona su esfera jurídica de derechos o intereses ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule, reforme o modifique una vez

(11) ESCOLA HECTOR JORGE.- Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967, pag. 209.

(12) MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Décima edición, Editorial Porrúa, 1991, México, pag. 160.

(13) FRAGA GABINO.- Derecho Administrativo, Tercera edición, Editorial Porrúa, 1944, México, pag 801.

comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado, en forma económica, sin tener que agotar un procedimiento jurisdiccional." (14)

Las ideas anteriormente señaladas nos dejan entrever muchas similitudes de lo que se debe entender por los recursos administrativos, los diversos autores coinciden en que se trata de medios de defensa ordinarios al alcance de los particulares.

Por medio de dichos recursos se impugnan actos y resoluciones de la administración que lesionan derechos e intereses de los particulares.

Se interpone el medio de defensa ante la propia autoridad que dictó el acto a debate, ante el superior jerárquico u otro órgano administrativo encargado de emitir resolución.

Los efectos de la resolución del recurso pueden revocar, anular, reformar o modificar el acto administrativo, convirtiéndose entonces, en un verdadero medio de control de la legalidad de los actos emanados de una autoridad en sus funciones.

1.1.4.2. Definición

Una vez conocidos los diferentes conceptos que los doctrinarios han

(14) SERRA ROJAS ANDRES.- op. cit., pag. 601.

formulado respecto de los recursos administrativos y vistas las similitudes que existen entre las distintas nociones, pasaremos a definir la investidura de tales medios de defensa a través de diferentes aspectos que son fundamentales en el presente trabajo de tesis.

Los recursos administrativos como los conocemos en la actualidad, tienen su antecedente inmediato en la llamada "reconsideración" que sin mas formalidades solicitaban los particulares a las oficinas administrativas, con la finalidad de que éstas "reconsideraran" las resoluciones previamente dictadas.

Durante los años de 1929 y 1935, la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió diferentes criterios jurisprudenciales respecto de la reconsideración, señalando que la misma no constituía recurso legal alguno por no estar establecida en un ordenamiento jurídico, además de que consideraba, que las autoridades administrativas no podían revocar sus propias determinaciones sea en el sentido que fueran.

Sin embargo, al verse en la práctica los beneficios que traía consigo la citada reconsideración, como lo fue el evitar un gran número de amparos y el que la propia autoridad administrativa tuviera la oportunidad de corregir sus errores, mandando incluso suspender la ejecución del acto, trajo consigo un cambio radical en los criterios de la Corte, quien acabó por reconocer esa figura como un justo derecho de petición con sus particulares efectos legales como el de impedir que corriera el término para la interposición del amparo, cuando dicha reconsideración fuera admitida a trámite por la autoridad administrativa.

Posteriormente el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, desterró la práctica de la reconsideración al establecer en su artículo 19, que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal solo procederían los recursos administrativos que establecieran las leyes o reglamentos fiscales, y si en esos ordenamientos no se establecía expresamente algún recurso administrativo, sería improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa y no produciría efecto jurídico alguno la interposición, tramitación y resolución de esa instancia.

De esta manera los recursos administrativos, en especial los de naturaleza fiscal, van tomando un lugar en nuestra legislación.

Otro punto a considerar en este estudio, es el relativo a que la autoridad administrativa puede, mediante la llamada "autotutela", revisar de oficio un acto administrativo, sin que tal actuación tenga el "...carácter de recurso administrativo porque le falta la característica de que sean los particulares quienes la promuevan. Sin embargo, lo mismo que esos recursos tiene por objeto que autoridad distinta de la que emitió la resolución la revoque o modifique." (15)

También es necesario poner en claro, que la autoridad administrativa no puede revocar o modificar una resolución favorable al particular, ni aún dentro del recurso administrativo, ya que si lo intenta, tendrá que ser a través

(15) MARTINEZ LOPEZ LUIS.- Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta edición, Ediciones Contables y Administrativas, 1979, México, pag 242.

de un procedimiento jurisdiccional ante el tribunal competente.

Al respecto, el artículo 97 del Código Financiero del Distrito Federal establece que, las resoluciones administrativas favorables a un particular, solo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Este principio es recogido de las disposiciones jurídicas federales como se demuestra del contenido de los siguientes criterios jurisprudenciales:

"RESOLUCION FAVORABLE TIENEN TAL NATURALEZA LAS PENSIONES POR CONCUBINATO OTORGADAS POR EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES DE LOS TRABAJADORES DEL ESTADO.- Las resoluciones que otorgan pensión por concubinato crean derechos de carácter individual, de los que los interesados no pueden ser privados sin juicio, por lo que dichas resoluciones sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades, conforme a lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación." (16)

"MATERIA FISCAL, RESOLUCIONES EN.- Cuando un particular ha obtenido una resolución favorable en materia fiscal y se dicta otra posterior que hace nugatoria la primera, el afectado no está obligado a agotar el recurso establecido por el artículo 160 del Código Fiscal de la Federación, porque su situación no se encuentra comprendida en ninguna de las cuatro primeras fracciones del referido artículo; y

(16) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Tercera Epoca, Año I, No. 9, septiembre 1988, pag. 54. precedente.

en tal caso corresponde a la autoridad fiscal acudir al juicio de nulidad, antes de dictar una resolución que en esencia revoca la que ha sido favorable al interesado, pues de otra suerte se hace nugatorio el derecho creado por dicha resolución, y se viola el principio de que las resoluciones fiscales no pueden ser revocadas por la autoridad que las dictó, sin previo juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación."(17)

Antes de pasar al siguiente punto, debemos definir la posición de los recursos administrativos con relación a las funciones administrativas y las funciones jurisdiccionales.

En opinión personal considero que cuando la autoridad fiscal conoce de un recurso, está ejecutando una función de carácter administrativo, lo anterior en razón de que al resolver la vía intentada, solo está, en su caso, enmendando o corrigiendo una falla, error o arbitrariedad cometida por ella misma y en otros sentidos, simplemente confirmando su actuación sin salirse del marco de sus funciones inherentes.

Es decir, la administración ejercita una función de revisión de sus propios actos por impulsión del contribuyente al interponer el recurso, que puede dar como consecuencia, el reconocimiento y reposición de un derecho violado al gobernado, retornando a la legalidad originaria.

(17) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.- Quinta Epoca, Tomo CXXVIII, Número 1, pág. 257. ejecutoria.

Además, no puede atribuírsele una función jurisdiccional a la autoridad administrativa cuando conoce de un recurso administrativo, como se ha mencionado, ya que es obvio que la misma asume una doble investidura de juez y parte en el asunto y por tanto no ejerce una potestad lisa y llana de administración de justicia como en el caso del Poder Judicial.

Ahora bien, no puede desconocerse que la normatividad del recurso administrativo con el paso del tiempo, tiende a asemejarse cada vez mas a la del procedimiento jurisdiccional administrativo, pero ésto, es el resultado de cuestiones meramente técnicas que así se van haciendo necesarias y quizás estas situaciones sean las que en un momento dado hagan que se presente la confusión en cuanto a la función administrativa de quien resuelve un recurso administrativo.

Confirma lo anterior el hecho de que cuando se emite una resolución al recurso, no es por medio de una sentencia, sino que lo es a través de otro acto administrativo de carácter definitivo para el juicio de nulidad.

No obstante que quede bien claro, que no por el hecho de que cuando se resuelve un recurso administrativo, no se ejercita una función jurisdiccional, sea ésto pretexto para reconocer los derechos de quien así le asistan, pues es en bien de la misma función administrativa.

Finalmente me parece conveniente, transcribir la mención que hace Mario Pugliese de que "...aún cuando no siempre exista un derecho subjetivo que merezca ser protegido, sería políticamente incorrecto y éticamente infundado que

la divergencia se resolviera a través del poder del imperio del Estado, pues todo sistema impositivo se funda en la aquiescencia expresa o tácita de los contribuyentes, y si se generalizara la convicción de que los tributos se hacen efectivos por medio de decisiones caprichosas e injustas, contra las cuales el contribuyente quedara sin defensa, sin duda a la larga las consecuencias indeseables del sistema, políticas, morales y económicas, destruirían las ventajas transitorias del fisco, y la resistencia pasiva de los contribuyentes, aunada a una evasión en gran escala, sustituiría al respeto de la estructura fiscal. Se ve, por lo tanto, que son preferibles las soluciones pacíficas de los conflictos por medios jurídicos, a una forma arbitraria de resolverlos." (18)

1.1.4.3. Características

Las características mas sobresalientes de los recursos administrativos son enumeradas por Gabino Fraga en los siguientes términos, sin que signifique forzosamente que todas deban de concurrir para que el recurso exista, como lo afirma el propio autor:

1.- La existencia de una resolución administrativa que sea la que se recurre. Este elemento sí es indispensable para la existencia del recurso.

2.- Que este acto afecte un derecho o un interés del recurrente. También es éste un elemento necesario del recurso.

(18) PUGLIESE MARIO.- Instituciones de Derecho Financiero, Segunda Edición, Editorial Porrúa, 1976, México, pag 285.

3.- En tercer lugar, que la ley fije las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse la solicitud del particular. Estas autoridades pueden ser, o bien la misma que dictó el acto, o la autoridad jerárquica superior, o, en fin, un órgano especial creado al efecto por la ley.

4.- En cuarto lugar, la existencia de un verdadero recurso se reconoce por la fijación de un plazo dentro del cual el particular puede hacerlo valer.

5.- También es propio del recurso la circunstancia de que la ley exija para tenerlo por legalmente interpuesto el cumplimiento de ciertos requisitos de forma, de garantía, etc.

6.- La fijación de un procedimiento especialmente organizado para seguirse por la autoridad que ha de conocer la revisión, la determinación de formalidades que hayan de cumplirse, la especificación de pruebas que puedan rendirse, etc.

7.- Que la autoridad revisora quede obligada a dictar nueva resolución en cuanto al fondo. Si no hay esa obligación no puede hablarse propiamente de un recurso. (19)

Los recursos administrativos en materia fiscal en el Distrito Federal contienen las siete características doctrinarias anteriormente enumeradas, las cuales serán analizadas oportunamente en capítulos posteriores.

(19) FRAGA GABINO.- op. cit., pag. 802.

1.1.4.4. Recurso administrativo y derecho de petición

El artículo 8vo. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estatuye que los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, debiendo recaer a la misma un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

En este sentido, el recurso administrativo constituye un derecho de petición, sin embargo, presenta particularidades que lo distinguen de la petición lisa y llana que formulan normalmente los gobernados a los funcionarios y empleados públicos, que no deben pasar desapercibidas por los recurrentes pues pueden hacer variar la resolución esperada.

Es un presupuesto del recurso, la existencia de un acto administrativo, además, que esa actuación lesione la esfera jurídica del particular, aspectos que no son primordiales en la simple instancia de petición.

Ahora bien, es importante que el gobernado investigue, dentro del ordenamiento legal que regula la emisión del acto administrativo, si existe un medio de defensa ante la propia administración, y si éste existe, ver si debe agotarse previamente a algún juicio ante tribunal administrativo o judicial o si es de carácter optativo.

Por otro lado, debe de cumplirse el término establecido para la

interposición del recurso, de lo contrario, el medio de defensa será desechado por extemporáneo, lo que difiere de la simple instancia de petición la que generalmente no regula término para su presentación, ya que el solo transcurso del tiempo, puede hacer que la misma sea oportuna o inoportuna, por ejemplo, la solicitud que realiza un particular para la instalación de una toma de agua.

A diferencia de la simple instancia de petición, hay que serciorarse en el recurso, de las formalidades que deben de cumplirse, como es el caso, de la representación de las personas físicas o morales en el medio de defensa, o bien el plazo para presentar las pruebas.

Otro aspecto particular del recurso administrativo, a diferencia del simple derecho de petición, es el relativo a que el impugnante debe de hacer valer oportunamente los agravios que le provoca el acto controvertido, de lo contrario, se corre el riesgo, en instancias jurisdiccionales futuras, que los mismos sean desestimados por el juzgador por no haber sido cuestiones expuestas y analizadas dentro del recurso administrativo.

Cabe hacer mención, que la jurisprudencia de los tribunales administrativos y judiciales ha tratado de atenuar el rigorismo del procedimiento en los recursos administrativos, sin embargo, no todos los juzgadores comparten ese criterio, por lo que los recurrentes, para evitar posibles descalabros ante la autoridad administrativa y después en la vía jurisdiccional, deben de tomar con seriedad y cautela la interposición de éste medio de defensa.

1.2. Fundamentos legales

Una vez conocidos los conceptos generales del tema a tratar, mismos que nos han proporcionado principios fundamentales en nuestro estudio, pasaremos a continuación al siguiente punto que tiene por objeto el señalar las bases constitucionales y preceptos ordinarios, que rigen a los recursos administrativos en materia fiscal en esta Ciudad Capital.

1.2.1. Constitucionales

Como se ha mencionado en párrafos anteriores, los actos administrativos gozan de la presunción de legalidad, ya que con ellos el Poder Público persigue sobre todo, el bienestar de la colectividad que integra nuestro país, sin embargo, para evitar los posibles desvios, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, limita en forma original las actividades de la administración con el fin de una mejor convivencia social.

Ahora bien, entre las actividades que debe observar el Poder Público, se encuentra la relativa a la obligación de que sus funcionarios y empleados respeten el ejercicio del derecho de petición como se estatuye en el artículo octavo constitucional.

En este sentido, debe de quedar claro que los recursos administrativos se ubican dentro del derecho de petición, y a lo largo del tiempo, dichos medios de defensa, por sus características técnicas, han conformado una institución jurídica dentro del marco del derecho administrativo.

Sin embargo, esas características señaladas no implican, que tanto el procedimiento administrativo, como las leyes ordinarias, puedan llegar a sobreponerse a la garantía individual mencionada, como se advierte en las siguientes tesis jurisprudenciales del Poder Judicial Federal:

"PETICION, DERECHO DE. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- Cuando se eleva a la autoridad una petición que implica el ejercicio de un recurso administrativo, no basta la admisión del mismo para que se satisfaga en su esencia lo previsto por el artículo 8vo. constitucional, ya que es a todas luces erróneo pretender que el derecho de petición en relación con el citado recurso se tenga por satisfecho con un solo acuerdo admisorio del mismo, o bien, por el hecho de que el peticionario tenga conocimiento de que se encuentra en trámite, toda vez que aceptar lo anterior sería desvirtuar el elevado principio que rige a esta garantía y que es precisamente el evitar la incertidumbre que pueda ocasionar para los gobernados el silencio y la inactividad burocrática." (20)

"PETICION Y NEGATIVA FICTA. PROCEDENCIA DEL AMPARO.- Si la parte quejosa reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8vo. constitucional, resulta una manifiesta denegación de justicia sobreseerle el juicio con base en que el silencio de la autoridad fiscal constituyó una negativa ficta que debió combatirse ante el Tribunal Fiscal. En primer lugar, porque la garantía constitucional no queda derogada, ni podría ser así, por la creación o existencia de recursos y medios de defensa que la hagan nugatoria. En segundo lugar, porque la negativa ficta

(20) **INFORME RENDIDO A LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION POR SU PRESIDENTE, AL TERMINAR EL AÑO DE 1988,** Tercera parte, Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pag.157.

es una institución cuyo uso es optativo para los causantes, quienes pueden esperar la respuesta, si lo desean, o exigirla mediante el derecho que les otorga el artículo 8vo. mencionado. Y, en tercer lugar, porque el juez de amparo no debe prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnada la respuesta ficta que se dé a una petición, cuando lo que se está pidiendo es que se obligue a las autoridades a dar una respuesta, como lo exige la Constitución Federal..." (21)

Otro aspecto importante es el relativo a que la resolución que se dé al recurso, constituye un nuevo acto administrativo derivado de un procedimiento con particularidades jurisdiccionales, por lo tanto, debe atenderse a los principios derivados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos previstos en sus artículos 14 y 16 que refieren al caso concreto lo siguiente:

Que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Además, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

(21) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION, Séptima Epoca, Volumen 133-138, Parte Sexta, Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, pag. 239.

Por lo tanto, en los recursos administrativos, las autoridades deben observar las formalidades esenciales del procedimiento exigidas en la ley, y justificar sus resoluciones citando las disposiciones legales en que se basan para emitirlas, además deberán razonarlas debidamente para lo cual expondrán los motivos en que las apoyan.

En este sentido Manuel Lucero Espinosa y Luis Humberto Delgadillo señalan, como "principios de debido proceso" en los recursos administrativos, los puntos siguientes:

- Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente
- Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
- Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
- Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- Que se funde y motive la resolución. (22)

Con relación a los anteriores principios, se señala que ha sido propósito del legislador y de la misma administración, el crear y proponer normas flexibles que no dificulten el trámite de los recursos administrativos, para lo cual se han intentado en anteriores épocas, distintas formulas

(22) LUCERO ESPINOSA MANUEL, DELGADILLO GUTIERREZ LUIS HUMBERTO.- Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Editorial Limusa, 1989, México, pag. 186.

procedimentales con el afán de avanzar en tales propósitos. Tal es el caso del anterior Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente del 1.º de abril de 1967, hasta el 31 de diciembre de 1982, en el cual, la respectiva comisión redactora, señaló lo siguiente:

"Las normas sobre procedimiento de los recursos administrativos procuran darles una tramitación expedita, sin sujeción a formalidades especiales a fin de que su interposición sea accesible a los particulares y su resolución rápida por las autoridades. Las pruebas que los particulares podrán rendir dentro de los recursos, serán sólo aquellas que hubieren sido del conocimiento de la autoridad que hubiere dictado la resolución recurrida, o aquellas para las cuales el particular no hubiere tenido oportunidad razonable para rendirlas. Por oportunidad razonable debe entenderse no sólo la que otorga la ley, sino también la que concede la autoridad. Sin tal oportunidad, es imprescindible recibir pruebas en la tramitación del recurso, pues en caso contrario, quedaría el particular en estado de indefensión." (23)

De lo anterior se puede decir, que es una necesidad incesante la revisión, adecuación y actualización de dichos medios de defensa, para no hacerlos obsoletos, porque de esa manera se garantiza el derecho de audiencia del administrado, convirtiéndolos por tanto, en verdaderos instrumentos de impugnación ante los actos lesivos que llega a emitir la administración.

(23) REVISTA INVESTIGACION FISCAL.- Número 43, "Informe razonado al Secretario de Hacienda de la Comisión Redactora del Código Fiscal Vigente", editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, julio de 1969, pag 65.

1.2.2. Ordinarios

El Código Financiero del Distrito Federal establece en su artículo primero, que las disposiciones de dicho ordenamiento jurídico, son de orden público e interés general, tienen por objeto regular la obtención administración y aplicación de los ingresos del Distrito Federal, la elaboración de los programas base del presupuesto de egresos, la contabilidad que de los ingresos, fondos, valores y egresos se realice para la formulación de la correspondiente Cuenta Pública, las infracciones y delitos contra la hacienda local, las sanciones correspondientes, así como el procedimiento para interponer los medios de impugnación que el mismo establece.

A su vez en el artículo 63, fracción II, inciso c), de dicho ordenamiento legal, se prevé que son derechos de los contribuyentes; el interponer recursos administrativos y demás medios de defensa.

En consecuencia, en el Libro Sexto, Título Segundo, de dicho Código, denominado "De los Recursos Administrativos", se dispone en el artículo 547 que contra los actos administrativos emitidos con base en la disposiciones del mismo ordenamiento, procederán los siguientes recursos:

- I. El de revocación;
- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y
- III. El de oposición de tercero.

Ahora bien, los anteriores recursos se podrán interponer contra actos

administrativos que se emitan con base en las disposiciones del propio Código Financiero, es decir, que sean actos de naturaleza fiscal local, pues en tal ordenamiento se contienen las contribuciones, los accesorios de las mismas y los demás créditos fiscales que tiene derecho a cobrar el Distrito Federal, así como los procedimientos para hacerlos efectivos.

Además, el Distrito Federal se encuentra adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, lo que significa, que se encuentra coordinado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación del 23 de mayo de 1997, cumpliendo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal para asumir determinadas funciones operativas de administración de ingresos federales relativos al impuesto al valor agregado; al impuesto sobre la renta; al impuesto al activo; al impuesto especial sobre producción y servicios; al impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves; al impuesto sobre automóviles nuevos, y multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales.

En este sentido, conforme a los Puntos Séptimo, fracción IV, Noveno, fracción V, y Décimo, fracción IV, del citado Acuerdo de Coordinación Fiscal, en materia de recursos administrativos, el Distrito Federal tramitará y resolverá los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en relación con actos o resoluciones del propio Distrito, emitidos en ejercicio de las facultades conferidas en el referido Acuerdo.

Lo anterior obedece a que el Distrito Federal ejerce las facultades a que se refiere el multicitado Acuerdo en los términos de la legislación federal.

En consecuencia, en el Distrito Federal, también se conocerá del recurso de revocación previsto en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 30 de diciembre de 1994, establece que el Jefe del citado Distrito, se auxiliará en el ejercicio de sus atribuciones, que comprende el estudio, planeación y despacho de los negocios del orden administrativo, en los términos de dicha Ley, de diversas dependencias que ahí se enumeran, entre las que se encuentra, la Secretaría de Finanzas.

En el artículo 14 de la mencionada Ley Orgánica, se indica en la fracción IV, que los titulares de las diversas Secretarías del Distrito Federal, tendrán entre otras atribuciones, la de resolver los recursos administrativos que les sean interpuestos, cuando legalmente procedan.

Ahora bien, en el artículo 54, fracción I, del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 15 de septiembre de 1995, se establece que corresponde a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, recibir, tramitar y resolver los recursos administrativos en materia fiscal, que sean de su competencia.

Por otro lado, el artículo 57 del Reglamento citado, estatuye en su fracción II, que corresponde a la Subprocuraduría de Recursos Administrativos, tramitar y resolver los recursos administrativos que interpongan los

particulares respecto de contribuciones locales y federales coordinadas, a que se refieren los acuerdos del Ejecutivo Federal.

En este sentido, quienes tienen competencia para resolver recursos administrativos en materia fiscal del Distrito Federal, son el Jefe del propio Distrito, el Secretario de Finanzas, el Procurador Fiscal de esta Ciudad, y el Subprocurador de Recursos Administrativos de la misma Ciudad.

1.3. Antecedente de los medios de defensa de los particulares contra actos de autoridad fiscal

En el Régimen Colonial de nuestro país, durante los Siglos XVII y XVIII, existió un sistema de oposición a las decisiones gubernativas ante el llamado Real Consejo de Indias.

La Real Ordenanza para el Establecimiento e Instrucción de Intendentes de Ejercito y Provincias en el Reino de la Nueva España, en el año de 1786, exceptuó de las reglas generales lo relativo a la materia hacendaria como lo eran los tributos, las tierras, etc., cuyas causas eran revisables por competencia exclusiva, por la Junta Superior de Hacienda y en último caso ante el propio Rey, por la vía reservada de Indias.

En 1853, ya en el México Independiente, surge la Ley de Lares, la cual es una manifestación de una organización de lo contencioso administrativo de justicia retenida inspirada en el derecho francés, en donde la propia administración era encargada de avocarse al conocimiento de la controversia y no

un órgano independiente de jurisdicción propia, el procedimiento constaba de dos partes. La primera constituía una fase amistosa en forma directa con la administración pública, y la otra parte era aquella, en la que si en la primera fase no pudo llegarse a un acuerdo, entonces era llevada a cabo en un consejo, integrado por cinco abogados, esta Ley fue derogada en 1855, por el triunfo de la revolución de Ayutla.

La Ley de Organización del Servicio de Justicia para el Departamento del Distrito Federal de fecha 31 de diciembre de 1928, establecía en materia fiscal, en su Capítulo II, el recurso de revisión para conocer y resolver en la vía administrativa, las inconformidades presentadas por los causantes.

Durante el gobierno del presidente Lázaro Cárdenas, por Decreto del 30 de diciembre de 1935, para la organización de los servicios públicos hacendarios, se expide la Ley de Justicia Fiscal, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de agosto de 1936, para entrar en vigor el día lro. de enero de 1937.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, se señaló que se tomó en cuenta para su creación, la realidad existente en el país en esa época, reconociéndose la necesidad de tribunales administrativos con facultades para resolver controversias que pudieran suscitarse. Por ejemplo, antes de la expedición de esta Ley, la autoridad tenía la posibilidad administrativa directa de anular sus propias decisiones, pero a partir de entonces, la autoridad ya no podía anular sus propias decisiones o determinaciones favorables a un particular sino que debía de seguirse un juicio previo.

En la misma exposición de motivos de la citada Ley, se señaló la necesidad de crear en México tribunales administrativos, que estuvieran dotados de plena autonomía tanto para emitir sus fallos como para fijar su forma de proceder y de su situación orgánica. Así surge el Tribunal Fiscal de la Federación.

Para la redacción de la Ley mencionada, se tuvieron que atender los antecedentes particulares del país, asimismo, lo contenido en la Ley Orgánica de la Tesorería, la Ley para la Calificación de las Infracciones y la jurisprudencia relativa, así como también de las opiniones doctrinarias en la materia procesal administrativa.

En la época en que surge esta Ley, era cuestionada la competencia de las autoridades, porque para la liquidación y cobro de los impuestos y demás prestaciones fiscales, tanto para el contribuyente como para el fisco, era un problema delimitar funciones, por la interferencia y desorden en la legislación, ya que no se tenía apoyo jurídico ni se conseguía utilidad práctica porque no se sabía cuál era la competencia de las autoridades judiciales, ni la de las autoridades administrativas, es por ello que se necesitaba un sistema lógico y congruente en el que hubiera un conjunto de principios que ordenaran y regularan la liquidación y cobro de los impuestos y demás prestaciones.

En la misma exposición de motivos también se señaló, como ya ha sido referido anteriormente en este trabajo de tesis, que la jurisprudencia jugó un papel importantísimo al consagrar de manera definitiva que en la leyes federales y en general en todas la leyes, podían concederse recursos administrativos para

la defensa de los particulares afectados por las resoluciones o actos administrativos de la autoridad.

Además, el jurista Antonio Carrillo Flores, miembro de la Comisión Redactora de esta Ley de Justicia Fiscal y magistrado fundador del Tribunal Fiscal de la Federación, señala que la situación imperante cambió radicalmente en 1929, cuando el Ministro Arturo Cisneros Canto, logró, para toda la acción administrativa, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, abandonando criterios muy firmes que venían del siglo pasado, resolviera que el juicio de amparo es improcedente cuando el particular tiene a su disposición un recurso o medio de defensa ordinario por agotar. (24)

La Ley de Justicia Fiscal que sentó, junto con los recursos administrativos, una nueva época en materia de justicia administrativa, estuvo vigente hasta la promulgación del Código Fiscal de la Federación de 1938.

1.3.1. Ley de Hacienda

Durante el gobierno del presidente Manuel Avila Camacho, se expide el día 31 de diciembre de 1941, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, integrada por 941 artículos, de los cuales 11 eran transitorios, distribuidos en XXVIII Títulos, con sus respectivos capítulos y secciones.

(24) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Tercer Número Extraordinario, Memoria de las conferencias sustentadas con motivo del XXX aniversario de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, México, 1966, pag. 19.

El Título XXVIII, último, de la Ley Hacendaria en comento, se denominaba en ese entonces, "Del Servicio de Justicia en Materia Fiscal", en donde se encontraban VIII Capítulos con sus respectivas Secciones.

En el Capítulo I, denominado "Jurado de Revisión", se instituyó un jurado de revisión, como Órgano supremo administrativo fiscal, para que conociera del recurso de revisión, que se establecía en el artículo 831 de la Ley en comento.

El mencionado Jurado de Revisión, estaba integrado por el Jefe del Departamento del Distrito Federal, en su carácter de presidente del jurado y con la posibilidad de nombrar a un representante legal para que lo supliera; por delegados del Departamento del Distrito Federal, quienes deberían de ser abogados titulados, especialistas en derecho administrativo fiscal; y finalmente por representantes de los contribuyentes, quienes podían ser, dos propietarios de bienes, uno de bienes urbanos y el otro de bienes rústicos cuando se trataba de inconformidades relativas al impuesto sobre la propiedad raíz, rústica y urbana; o por dos comerciantes cuando se trataba de inconformidades relativas a los impuestos sobre giros comerciales; o por dos industriales cuando se trataba de giros del mismo carácter; o por dos empresarios de diversiones públicas y juegos permitidos cuando se trataba de inconformidades relativas a impuestos y derechos que afectaban a empresas de esa índole; y por último por dos propietarios de vehículos, cuando se trataba de impuestos y derechos que eran causados por la propiedad de estos y por el tránsito de vehículos o en atención a todos los servicios públicos relacionados con éstos y en general de todos los impuestos y derechos que se relacionaban con empresas de autotransportes.

Cuando se interponía el citado recurso de revisión por las resoluciones de las Juntas Calificadoras o por la imposición de una sanción, el perjudicado contaba con un plazo de quince días para interponer el recurso, el cual debería presentarse directamente ante la autoridad que hubiera dictado la resolución que se impugnaba.

El Capítulo III, denominado en ese entonces "Del Procedimiento en el Recurso de Revisión", se encontraba dividido en varias secciones, de entre las cuales destacan, la sección primera, llamada del Procedimiento Escrito, y la sección segunda denominada del Procedimiento Oral.

El procedimiento escrito se ventilaba en dos casos, el primero cuando se fijaba una obligación fiscal a cargo de un causante, y el segundo cuando se declaraba infractora a una persona.

En estos casos, la autoridad correspondiente recibía el escrito de interposición del recurso, y observaba si era procedente o no su admisión, y en caso de ser admitido, informaba al Presidente del Jurado de Revisión, enviando el expediente dentro de los tres días siguientes a dicho Jurado, con la copia del escrito y antecedentes y acompañando además, un informe circunstanciado del caso, indicando en él, las razones que tuvo al dictar la resolución impugnada y señalando también los preceptos en que se fundó para su emisión.

Una vez recibido el expediente por el Jurado de Revisión, éste comunicaba a los interesados de la aceptación de su recurso y concedía cinco días para que las partes solicitaran se abriera el período de pruebas, así

entonces, una vez abierto este período, contaban con un término de veinte días para presentar las pruebas.

En ocasiones, cuando el interesado no solicitaba el período de pruebas, el Jurado de Revisión en cualquier tiempo y para su mejor proveer, acordaba que se trajera a la vista cualquier documento que el interesado juzgara conveniente, además, el Jurado podía hacer o mandar practicar las averiguaciones que estimara necesarias, así como los avalúos, inspecciones y en general cualquier otra diligencia que consideraba era pertinente, por sí mismo o por empleados del Jurado o por otras dependencias del propio Departamento, teniendo que presentar los empleados encargados de las diligencias un informe por escrito o hacer declaraciones.

Una vez recibidas las pruebas, el Jurado de Revisión conocía del fondo del asunto, considerando los hechos y fundamentos de derecho al emitir la resolución correspondiente.

El procedimiento oral se daba de acuerdo al monto de la obligación fiscal exigida y por la imposición de multas por infracciones a las disposiciones de dicha índole.

En estos casos, el interesado presentaba su escrito de revisión ante el Jurado, y el Presidente del mismo señalaba el día y la hora dentro de los diez días siguientes, para que tuviera lugar una audiencia verbal, citando al recurrente para que estuviera presente, así como también a un representante de la Junta Calificadora o de la autoridad fiscal que hubiera fijado el monto de

la obligación impugnada.

Llegada la fecha y hora señalados, para llevar a cabo la audiencia, el recurrente podía en la misma, exhibir los documentos u objetos que estimara fueran convenientes para su defensa, así como presentar a los peritos y testigos que considerara. La autoridad y el recurrente podían hacerse mutuamente las preguntas que desearan e interrogar a los peritos y testigos y en general presentar todo tipo de pruebas en el acto, para que el Jurado de esa forma pudiese allegarse de todos aquellos elementos que pudieran dar claridad al asunto que se ventilaba y poder emitir su resolución ajustándose a la ley.

Ahora bien, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1946, diversas funciones fiscales señaladas por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal al propio Departamento, quedaron atribuidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, además, fue derogado el precitado Título XXVIII de dicha Ley, suprimiéndose el Servicio de Justicia Fiscal del Distrito Federal, para que en lo sucesivo se ajustara a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación.

En este sentido, a partir de la fecha señalada, la Secretaría de Hacienda conocería del recurso de revisión previsto en el artículo 227 del entonces Código Fiscal de la Federación, que se interpusiera contra actos o resoluciones que impusieran multas por infracciones a las disposiciones fiscales del Distrito Federal.

Tratándose de otros créditos fiscales, como es el caso de

liquidaciones de impuestos y derechos de carácter local del Distrito Federal, no existían, en esas fechas, recursos administrativos para su impugnación, sino juicio de nulidad que se interponía directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación en términos del artículo 160 del entonces Código Fiscal de la Federación.

Sin lugar a dudas estos cambios radicales, trajeron como consecuencia, la sobresaturación de recursos administrativos ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y de juicios de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, los cuales, a parte de conocer su propia materia federal, debían conocer además, de la materia local del Distrito Federal.

Se debe de hacer la aclaración, de que estas modificaciones no implicaron de manera alguna, la transformación de la naturaleza de la materia local a federal, ya que cada una siguió conservando sus características propias, sino simplemente se trató de una reforma de carácter financiero, muy criticable desde luego, que perseguía finalmente, que los ingresos del Departamento del Distrito Federal, se concentraran y administraran en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La cuestión financiera del Departamento del Distrito Federal vino a normalizarse con motivo del Plan Nacional de Desarrollo 1983-1988, que logró se iniciaran diversas reformas legales para que el gobierno del propio Departamento, administrara nuevamente sus ingresos.

Por su parte, la cuestión de la justicia administrativa, vino a

normalizarse un poco antes, cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 3 de enero de 1979, comenzó a conocer de los juicios de nulidad en materia fiscal del citado Departamento, y por la expedición de una nueva Ley de Hacienda publicada en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1982, misma que contaba con cuatro Títulos y 116 artículos.

Esta Ley Hacendaria determinaba, en su artículo 11, que en contra de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales los contribuyentes podían interponer los recursos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, así como también el recurso de inconformidad, que la propia Ley en comento establecía, el cual debía tramitarse en los mismos términos que el recurso de revocación, debiendo de ser agotado previamente a la promoción del juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1989, se modificó casi en su totalidad dicha Ley Hacendaria, adicionándose en ella, un nuevo Título denominado "De los Recursos Administrativos". además, se suprimió el mencionado recurso de inconformidad, para prevalecer de manera supletoria los recursos administrativos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Esta Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, fue derogada mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994, que crea al vigente Código Financiero del propio Distrito.

1.3.2. Código Financiero

Con motivo de la Reforma Política del Distrito Federal, derivada de los Decretos por los que se reforman, entre otros, el artículo 122 de nuestra Carta Magna, publicados en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993 y 22 de agosto de 1996, y por la expedición del Estatuto de Gobierno del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 26 de julio de 1994, el gobierno de la Ciudad de México estará a cargo de los Poderes Federales y de los órganos locales que son la Asamblea Legislativa del Distrito federal, el Jefe de Gobierno del propio Distrito y el Tribunal Superior de Justicia.

Asimismo, se logró sentar nuevas bases en la organización de la Administración Pública del mencionado Distrito, con la finalidad de hacerla más autónoma de los Poderes de la Federación.

Por estas razones, se hacía necesario también, el establecimiento de un régimen jurídico propio que permitiera la autonomía en las finanzas públicas del Distrito Federal.

Un paso lo fue la reforma al artículo 31, fracción IV constitucional publicada en el Diario Oficial de la Federación del 25 de octubre de 1993, que precisa la obligación de contribuir a los gastos públicos del Distrito federal, por parte de los contribuyentes que residen en su territorio.

Otro avance consistió en la facultad que se otorgó a la Asamblea

Legislativa del Distrito Federal, conforme a los artículos 122 de nuestra Constitución y 42 del Estatuto de Gobierno del multireferido Distrito, de legislar en las materias de la Administración Pública Local, como es el caso de la obtención de los ingresos para la satisfacción de las necesidades públicas.

Por lo anterior, la propia Asamblea, expidió el Código Financiero del Distrito Federal, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1994, para entrar en vigor a partir del 1.º de enero de 1995.

En el aludido ordenamiento se regulan, entre otros aspectos, los procedimientos para la obtención de los ingresos del Distrito Federal, consistentes en impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y cualquier otro que en derecho corresponda al Distrito Federal.

En el Libro Sexto, Título Segundo, del Código en cita, se prevén los recursos administrativos que se podrán interponer contra actos de autoridad fiscal local.

Los dispositivos legales contenidos en el citado Libro Sexto, reproducen las normas estatuidas en el Título VI de la anterior Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, y del Título V, Capítulo I, del Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria en años anteriores.

E incluso, también, se reproducen disposiciones del propio Código Fiscal de la Federación, contempladas en décadas anteriores, que con motivo de diversas reformas, en su momento, fueron suprimidas.

Además, cabe resaltar, que en el mencionado Código Financiero, se introducen normas legales que constituyen una innovación en materia del procedimiento en los recursos administrativos.

Aunque por otro lado, han sido sutilmente suprimidas, disposiciones legales que anteriormente otorgaban mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

Todas estas disposiciones del nuevo Código Financiero, serán analizadas en su momento en los capítulos posteriores de esta tesis.

Ahora bien, antes de finalizar este Primer Capítulo, examinaremos el contenido del artículo 547 que es introductorio a las disposiciones generales de los recursos administrativos previstos en el señalado Código Financiero del Distrito Federal.

Primeramente transcribiremos la disposición legal como se encuentra establecida en la actualidad, y para facilitar su examen la dividiremos en los tres incisos siguientes:

A). Contra los actos administrativos emitidos con base en las disposiciones de este Código procederán los siguientes recursos:

I. El de revocación;

II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y

III. El de oposición de tercero.

B). Será optativo para los afectados interponer los recursos previstos en este artículo o impugnar los actos administrativos mencionados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. La resolución que se dicte en dichos recursos será también impugnante ante dicho Tribunal.

C). Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior de la que hubiera dictado la resolución si ésta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiera modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución solo podrá ser declarada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

1.- Por lo que respecta al párrafo marcado con el inciso A), cabe señalar, que los tres recursos que establece el Código Financiero antes referido, se encuentran inspirados en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, y a modo de reseña histórica, para emitir una crítica posterior sobre el asunto, se menciona que el Código Fiscal de la Federación, que estuvo vigente del lro. de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982, contemplaba cinco diferentes tipos de recursos administrativos que son los siguientes:

- I. El de revocación;
- II. El de oposición al procedimiento ejecutivo;
- III. El de oposición de tercero;
- IV. El de reclamación de preferencia, y
- V. El de nulidad de notificaciones.

Tiempo más adelante, al expedirse el Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del lro. de enero de 1983, ya solo se contemplaban los tres siguientes recursos:

- I. El de revocación;
- II. El de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, y
- III. El de nulidad de notificaciones.

A primera vista, parece ser que se eliminaron tanto el recurso de **oposición de tercero** como el de **reclamación de preferencia**, sin embargo, no sucedió así, ya que los dos se fusionaron al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución marcado con el número II.

Por otro lado, según Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, hubo otra modificación al Código Fiscal de la Federación en cita, ahora le correspondió al recurso de nulidad de notificaciones, marcado con el número III de la lista anterior, que a partir del día 14 del mismo mes y año, dejó de tener el carácter de recurso, para pasar a formar parte del procedimiento en la tramitación de los dos recursos restantes.

No siendo suficiente lo anterior, mediante otro Decreto publicado recientemente en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, el multireferido Código Fiscal de la Federación, sufrió otra reforma al respecto, que ha originado que en la actualidad ya solo se conozca de un solo recurso que es el de **revocación**, al que se fusionó el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

En la Exposición de Motivos de la última reforma señalada, se dijo lo siguiente:

"A fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la resolución e interposición de los recursos administrativos que se encuentran establecidos en el Código Fiscal de la Federación, el cual actualmente contempla el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, lo que puede llegar a generar en algunos casos confusión entre los contribuyentes respecto de cuál de ellos interponer, se propone fusionarlos, quedando sólo el de revocación. Esto, además de hacer más sencilla su interposición, permitirá la utilización del recurso administrativo para impugnar cualquier resolución que cause agravio al particular." (25)

Lo anterior se pone de manifiesto, porque en la últimas décadas, en el Distrito Federal, se había venido aplicando de manera supletoria el Código Fiscal de la Federación, hasta la llegada en 1995, del Código Financiero del Distrito Federal, el cual ya no permite dicha supletoriedad por contener disposiciones propias en materia de los recursos administrativos.

Como puede verse, la tendencia del Código Fiscal de la Federación, es la de hacer más sencilla la interposición del recurso, sin embargo, en el Código Financiero, es la de retroceder en este aspecto, al contemplar tres distintos recursos que bien pueden fusionarse de igual manera en el de **revocación**.

(25) **EXPOSICION DE MOTIVOS**, Iniciativa de Decreto presentado al H. Congreso de la Unión el 14 de noviembre de 1995 por el Presidente de la República.

A primera vista lo anterior no tiene mayor trascendencia, sin embargo, el que existan varios recursos, implica por sus tecnicismos, que muchas veces el contribuyente no sepa cuál de ellos utilizar, y sirva ésto de pretexto a la autoridad, para desechar los escritos de interposición cuando no se invoque debidamente el recurso correspondiente.

Para demostrar que así sucede, basta ver la siguiente ejecutoria del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS. FORMULISMOS Y EXIGENCIAS DE EXPRESION EN LOS.- Si está manifiesta la voluntad del gobernado de inconformarse con la sanción impuesta, el hecho de que se hubiere equivocado en la cita del precepto legal o en la denominación del medio de defensa ejercitado, no es causa para desecharlo, pues no es aceptable hacerlo por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando es posible suplir la obscuridad por medio de la interpretación conforme al criterio de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación que aparece publicado a fojas 107 y 108 del Informe de Labores rendido a dicho Alto Tribunal en el año de 1974, Segunda Sala." (26)

Además, existe otra gran razón para proponer que los tres recursos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal se fusionen al de **revocación**, ya que no hay que olvidar, que la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, tiene que resolver, tanto los recursos locales con base en dicho

(26) **INFORME DEL AÑO 1978**, Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, núm. 77, pag. 195.

ordenamiento, como también los recursos de naturaleza federal con base en el Código Fiscal de la Federación de conformidad a la Ley de Coordinación Fiscal, por los ingresos federales coordinados, lo que implica en la práctica, un descontrol en los servidores públicos de la citada Procuraduría, al aplicar dos ordenamientos legales que no se encuentran unificados en ese aspecto.

2.- Por lo que toca a lo que marcamos con el inciso B), del artículo 547 del Código Financiero del Distrito Federal en estudio, es de señalar, que la optatividad actual que tiene el contribuyente de agotar los tres recursos administrativos o de interponer directamente el juicio de nulidad, no existía cuando apareció el lro. de enero de 1995, el citado Código, ya que el texto original de esa fecha establecía lo siguiente:

"Los recursos que prevé este artículo deberán agotarse previamente a la interposición del juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal."

Tres meses después de iniciada la vigencia de esta disposición, fue reformada respecto al recurso de revocación. En el dictamen correspondiente las Comisiones Unidas de Hacienda y Presupuesto y Cuenta Pública de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, señalaron que:

"Inspirado en el principio de que la justicia sea pronta y expedita, esta reforma adecuadamente elimina la obligación del contribuyente de presentar el recurso de revocación ante la propia autoridad fiscal, dejándole en libertad de interponerlo ante ella o impugnar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo." (27)

(27) Diario de los Debates de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal.- I Legislatura, martes 11 de abril de 1995, Tomo II, pag. 39.

Esta reforma que fue acertada, entró en vigor a partir del 25 de abril de 1995, no obstante, el legislador no hizo extensiva esa medida de optatividad a los actos que se conocen en los recursos de **oposición al procedimiento administrativo de ejecución** y al de **oposición de tercero**, previstos en las restantes fracciones II y III del citado artículo 547 en estudio.

Ahora bien, no existía razón para que los dos recursos antes mencionados mantuvieran el carácter de obligatorios, pues el hecho de que en dichos medios de impugnación se analicen actos administrativos meramente de procedimiento y no de fondo, no era obstáculo para que el Tribunal de lo Contencioso pudiera conocerlos en forma directa, ni para que el contribuyente pudiera presentárselos a través del juicio correspondiente.

Por eso mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1996 se reformó el artículo 547 en la parte a estudio, quedando actualmente los actos que se conocen en los tres recursos administrativos con el carácter de optativos en su impugnación con relación al juicio de nulidad en beneficio de los contribuyentes, ya que de haberlos mantenido con el carácter obligatorio en que se encontraban en el mes de enero de 1994, constituía un cerrojo a la jurisdicción administrativa.

3.- Continuando con el análisis del artículo 547 del Código Financiero, pasaremos a la última parte del precepto que hemos dividido previamente con el inciso C).

Esta disposición que señala que "las resoluciones que se dicten como

consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas", es una reproducción del texto del último párrafo del artículo 158 del Código Fiscal de la Federación que estuvo vigente del 1.º de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982.

Al introducirse esta disposición al Código Financiero, en el respectivo dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Presupuesto y Cuenta Pública de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, no se hizo comentario alguno a este caso concreto, por lo que se tuvo que acudir por la similitud de la norma, al Informe Razonado al Secretario de Hacienda de la Comisión Redactora del referido Código Fiscal de la Federación en vigor a partir del año 1967, que explica la razón de la creación de tal precepto en los términos siguientes:

"En términos generales se mantiene el principio que contenía el artículo 19 del Código Fiscal anterior (1938) en el sentido de que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan los ordenamientos fiscales y que, a falta de disposición al respecto, serían improcedentes las instancias de reconsideración que se hicieran valer."

A diferencia del Código anterior, no se declara que la resolución al fondo del problema que con motivo de tales instancias se dicte, carezca de efectos jurídicos. Sobre el particular se estimó que si la autoridad administrativa en vez de desechar la instancia, la tramita y dicta una resolución, ésta debe ser anulable. Si esta última resolución no modifica en favor del particular, la primera

que se hubiere dictado, la anulación debe ser declarada por la autoridad jerárquicamente superior a la que tramitó y resolvió indebidamente la instancia, corrigiendo así el error en que ésta última incurrió al no haberla desechado."

"En cambio si la resolución dictada con motivo de la instancia del particular, favorece los intereses de éste, la nulidad de la resolución dictada sólo podrá demandarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con el principio establecido de que las resoluciones de las autoridades fiscales, favorables a los particulares, no pueden ser modificadas por la propia Administración Pública"

"Esta última parte del precepto permite a las autoridades superiores de la Secretaría de Hacienda juzgar la resolución de una instancia de **reconsideración** que no constituya recurso administrativo no sólo desde el punto de vista de procedimiento, sino considerando también los motivos y fundamentos de la autoridad respecto del problema de fondo. Si éste fue correctamente apreciado por la autoridad cabe la posibilidad de no pedir la nulidad y por lo tanto, de reconocer que la resolución dictada con motivo de la instancia de que se trata, produce todos sus efectos. En caso contrario se podrá demandar la nulidad para lo cual, no será necesario discutir el fondo del problema bastando demostrar que se emitió indebidamente la resolución con motivo de una instancia de **reconsideración** no establecida como recurso por los ordenamientos fiscales sin perjuicio de invocar, además, otras causas de nulidad que en el caso pudieren concurrir." (28)

(28) REVISTA INVESTIGACION FISCAL.- Número 43, "Informe Razonado al Secretario de Hacienda de la Comisión Redactora del Código Fiscal Vigente", editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, julio de 1969, pags. 63 y 64.

Como puede verse del Informe Razonado transcrito anteriormente, la introducción de dicha disposición en el año de 1967, fue inspirada en otra norma del Código Fiscal de 1938.

Ahora bien, la razón de la creación de dicha disposición en aquellos años, atendía a la necesidad que tenía la autoridad administrativa de protegerse de las constantes instancias de **reconsideración** que se le presentaban y que no constituían recursos administrativos previstos en la leyes fiscales vigentes.

Como hemos visto en puntos anteriores de este Capítulo del trabajo de tesis, la **reconsideración** es el antecedente de los recursos administrativos que son aceptados por nuestra legislación y la jurisprudencia a partir del año 1929.

Por lo tanto en esa época de transición, era necesaria una disposición que fuera desligando a la **reconsideración** que constituía un justo derecho de petición, de los nacientes recursos administrativos que conocemos actualmente. Además, se estableció, según se ha visto en el Informe Razonado transcrito anteriormente, la posibilidad de que la propia autoridad nulificara y dejara sin efectos desde el punto de vista del procedimiento y del fondo las resoluciones emitidas con motivo de una **reconsideración** que por error se le hubiera dado trámite en el seno de la administración.

Sin embargo, considero que esa disposición que ahora se introduce al nuevo Código Financiero del Distrito Federal, no tiene gran aplicabilidad en razón de que la etapa de transición histórica señalada en el párrafo anterior, ha sido prácticamente superada en la actualidad.

Además en el propio Código Financiero, ya se contienen otras disposiciones que protegen a la autoridad en esos aspectos, tal es el caso de la contenida en el artículo 97 del propio Código, que establece que las resoluciones administrativas favorables a un particular, solo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Además, tal norma interpretada a contrario sensu, implica que las mismas autoridades fiscales tienen la posibilidad, en su caso, de dejar sin efectos las resoluciones que no favorezcan a los particulares.

Por otro lado, también existen a ese respecto, las improcedencias contempladas en el artículo 549 del mismo Código, especialmente la de la fracción I que prevén dichos supuestos, cuando el pretendido recurso se haga valer contra actos administrativos que no sean de los previstos en los artículos 551, 552 y 553 del citado Código, que al caso constituyen las causales de procedencia de los recursos administrativos fiscales locales.

Por lo tanto, la disposición en estudio, mas bien se presta para que la autoridad fiscal cometa desvios de poder al tener a su libre arbitrio la posibilidad de calificar y después nulificar ella misma, las resoluciones del inferior que considere no debieron de ser emitidas por no provenir de recursos establecidos en la ley, y lo más grave de todo, es que ésto sucede hasta que ya se emitió una resolución cuando el contribuyente ya pasó por todas las etapas del procedimiento.

E incluso si la autoridad pretende pedir la nulidad de una resolución

favorable de esta índole a través del juicio de lesividad, tiene hasta cinco años para hacerlo en términos del artículo 43 de la Ley del Tribunal de lo Contencios Administrativo del Distrito Federal solo con invocar cuestiones de improcedencia, lo que se me hace injusto, pues es obvio que el error de origen fue de la autoridad fiscal al admitir a trámite un pretendido recurso que no tenía ese carácter.

C A P Í T U L O I I

PROCEDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL DISTRITO FEDERAL

2.1. Código Financiero del Distrito Federal

Como ha sido señalado en el Capítulo anterior, el Código Financiero del Distrito Federal entró en vigor el 1.º de enero de 1995 y por lo que respecta a los recursos administrativos, dicho ordenamiento reproduce gran parte de las normas que al efecto establece el Código Fiscal de la Federación, por lo que la estructura relativa a los actos administrativos impugnables en ambos Códigos es muy similar, sin embargo, el Código Financiero introduce algunas innovaciones que serán también analizadas en este apartado respecto de la procedencia de los citados recursos administrativos de naturaleza local del Distrito Federal.

Ahora bien, de conformidad a los artículos 551, 552, y 553 del Código Financiero del Distrito Federal proceden los siguientes recursos administrativos contra los actos que también enseguida se señalan:

1.- El recurso de revocación procederá contra actos administrativos que:

- Determinen contribuciones o sus accesorios;
- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley;
- Determinen responsabilidades resarcitorias;
- Impongan multas por infracción a las disposiciones previstas en dicho Código Financiero.

2.- El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de los siguientes actos administrativos que:

- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina recaudadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 48 de dicho Código;
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. En este caso, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

Si la violación se comete con posterioridad a dicho acto o se trate de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer en contra del acto que finque el remate o que autorice la venta fuera de subasta, dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos la notificación de los mismos, si éstos no le fueron notificados a partir de que tenga conocimiento de ellos.

En la oposición a que se refiere este artículo no podrá discutirse la validez del acto en el que se haya determinado el crédito fiscal. Tampoco en este recurso se podrá discutir la validez de la notificación realizada por las autoridades federales, respecto de la resolución que determine créditos fiscales federales y que de acuerdo con la coordinación fiscal corresponde a las autoridades fiscales del Distrito Federal su cobro.

Este recurso no procede en contra de actos que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en garantía de

obligaciones fiscales o contractuales a cargo de terceros.

3.- El recurso de oposición de tercero podrá hacerse valer, en los siguientes casos:

- Por quien no siendo la persona contra la que se dictó el mandamiento de ejecución, afirme ser propietario de los bienes embargados, y
- Por quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales.

En este último caso, el recurso podrá hacerse valer en cualquier tiempo hasta antes de que se haya aplicado el importe del remate para cubrir el crédito fiscal.

A continuación pasaremos a desarrollar las particularidades de cada uno de estos recursos en materia fiscal del Distrito Federal, que se promueven en contra de actos administrativos derivados de la determinación y cobro de créditos fiscales de carácter local.

2.1.1. Recurso de revocación

El vocablo "revocación" con el que se conoce legalmente a este recurso, es introducido por primera vez en el Código Fiscal de la Federación de 1967, eliminando así en aquella época, un sinnúmero de denominaciones que se venían utilizando como es el caso de la reconsideración, revisión, inconformidad, etc., además, este vocablo en la actualidad, tiene gran arraigo y difusión en la materia administrativa fiscal.

Ahora bien, de acuerdo a la estructura de los recursos administrativos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, el recurso de revocación es el más importante y trascendente, toda vez que en el mismo se podrá discutir la validez del acto en el que se haya determinado el crédito fiscal y las cuestiones de fondo de los asuntos planteados, como enseguida se indicará.

2.1.1.1. Actos administrativos impugnables

2.1.1.1.1. Que determinen contribuciones o accesorios

Antes de adentrarnos al presente punto es necesario precisar, que "el fundamento jurídico del crédito impositivo está constituido por la ley tributaria. Solo ella puede autorizar al ente público a recaudar un impuesto y ella misma regula textualmente el nacimiento, el contenido y la extensión del crédito correspondiente." (29)

Por lo tanto, la obligación tributaria debe de estar establecida en una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general e hipotético, que pueda darse en la vida real.

Al respecto el artículo 39 del Código Financiero del Distrito Federal establece que la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento.

(29) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- op. cit., pags. 547 y 548.

Ahora bien, la determinación de contribuciones por parte de la autoridad fiscal procede de oficio y es una manifestación de voluntad de la administración tributaria por la cual se fija en cantidad líquida y en forma precisa, a cargo de los contribuyentes, el monto del crédito y sus accesorios.

En este sentido, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha señalado que "doctrinariamente ha sido definida la figura de la determinación, como el acto u operación posterior al señalamiento en la ley, de las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción del tributo. Es decir, el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos... Dicha determinación tiene varios momentos: se inicia con la investigación sobre si la persona correspondiente tiene la calidad de sujeto del tributo y termina con la liquidación que constituye la etapa final en la que se precisa la suma cierta a pagar. Es por esto que la liquidación se traduce en la cuenta que resume el acto de determinación y por medio del cual se exterioriza. Tomando en cuenta los conceptos anteriores, se ha admitido que la determinación tiene carácter declarativo, cumpliendo además la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente; por ello es que se ha considerado que en la repetida determinación se fija la medida de lo imponible y se establece el monto o quantum de la deuda; y cuando el acto o conjunto de actos que constituyen la determinación los lleva a cabo la autoridad, ésta puede valerse de ciertos elementos de juicio para efectuar el acto o conjunto de actos que le corresponden, pudiendo recurrir como sucede en nuestro sistema jurídico,

a la llamada visita domiciliaria." (30)

Para llegar a la liquidación de créditos fiscales, la autoridad fiscal local, acorde al caso concreto que se le haya presentado, puede hacer uso, entre otras, de las siguientes facultades que se encuentran previstas en el artículo 71 del Código Financiero en cita.

- Ordenar y practicar visitas domiciliarias.
- Practicar u ordenar la lectura del consumo en los medidores de agua.
- Proceder a la verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes relacionados con las obligaciones fiscales establecidas en tal Código.
- Verificar las contraprestaciones por conceder el uso o goce temporal de inmuebles.
- Verificar el monto total de salarios y demás prestaciones que se deriven de una relación laboral.
- Practicar avalúos de bienes inmuebles o bien revisar los que presenten los contribuyentes.
- Revisar las declaraciones que en términos de dicho Código se presenten.
- Verificar el número de personas que ingresan a los espectáculos públicos, así como el valor que se perciba y la forma en que se

(30) Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.- año 1983, -
Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, 3ra. parte, p. 92.

manejan los boletos.

- Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas y apuestas permitidas de toda clase y verificar los ingresos que se perciban.

Por otro lado, en esta causal de procedencia del recurso de revocación que estamos analizando, se precisa que los actos administrativos que pueden ser impugnados deben provenir de contribuciones o sus accesorios específicamente.

En este sentido, el artículo 24 del Código Financiero establece que las contribuciones se clasifican en:

I. Impuestos. Son los que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV que más adelante se señalan;

II. Contribuciones de mejoras. Son aquéllas a cargo de personas físicas o morales, privadas o públicas, cuyos inmuebles se beneficien directamente por la realización de obras públicas;

III. Aportaciones de seguridad social. Son aquéllas a cargo de personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Distrito Federal, y

IV. Derechos. Son las contraprestaciones por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Distrito Federal, así como por recibir los servicios que presta la Entidad en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados

cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas como tales en el Código Financiero.

A su vez el artículo 26 del citado ordenamiento, preceptúa que son accesorios de las contribuciones; los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización surgida con motivo de la devolución de un cheque utilizado para el pago de créditos fiscales, tales accesorios participan de la naturaleza de la suerte principal, cuando se encuentren vinculados directamente a la misma.

Ahora bien, los actos administrativos que se impugnan con mayor frecuencia ante el fisco local, lo constituyen las liquidaciones por impuesto predial y nóminas, así como por los derechos por el suministro de agua, que surgen como consecuencia de la aplicación de las facultades de fiscalización de las autoridades correspondientes.

También procede el recurso de revocación en contra de las determinaciones contenidas en los recibos, boletas y sumarios de adeudos computarizados que son emitidos, a petición de los contribuyentes, por las oficinas de la Tesorería siempre y cuando dichas determinaciones no coincidan con los valores reales por los que se deba contribuir.

En años anteriores, cuando comenzaron a expedirse este tipo de documentos, había incertidumbre en cuanto a su naturaleza, pues algunas personas los consideraban simples registros internos de la autoridad fiscal que no causaban perjuicio a los contribuyentes, y otras por el contrario, los reputaron

como verdaderos actos de molestia, éste último criterio fue atinadamente sostenido por el Tribunal Fiscal de la Federación cuando tenía competencia en materia fiscal en el Distrito Federal y posteriormente por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, como se demuestra con las siguientes jurisprudencias sustentadas por las Salas Superiores de ambos Tribunales, respectivamente:

"RECIBOS CONSOLIDADOS.- SON RESOLUCIONES DE AUTORIDAD QUE DEBEN REUNIR LOS REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.- Los recibos consolidados que para el pago de Derechos por Servicio de Agua emite la Tesorería del Distrito Federal, no pueden considerarse como simples recordatorios de pago, sino que por sus características tienen la naturaleza de resoluciones de autoridad, ya que a través de ellos se vincula al contribuyente al pago de la cantidad que señala como adeudada.- Por lo mismo, deberán llenar los requisitos de motivación y fundamentación previstos en el artículo 16 constitucional para todo acto de autoridad que causa molestia a un particular y por ello deben señalar el monto del consumo y la cantidad a pagar e igualmente deben contener la firma de la autoridad competente que los emite." (31)

"RECIBO CONSOLIDADO,- DEFINITIVIDAD DEL.- El recibo consolidado expedido por la Tesorería del Distrito Federal constituye un acto definitivo que, de no estar debidamente fundado y motivado, causa agravio al contribuyente." (32)

(31) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- año II, No. 8, Septiembre Octubre 1979, p. 49.

(32) COMPILACION DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL.- Segunda Epoca, Jurisprudencia No. 2, pag. 49.

"SUMARIO DE ADEUDOS FISCALES. DEFINITIVIDAD DEL.- Como el sumario de adeudos fiscales determina en cantidad líquida una obligación fiscal y da las bases para su liquidación, se trata de una resolución definitiva, en contra de la cual procede el juicio de nulidad si no reúne los requisitos legales correspondientes, de acuerdo con el artículo 21, fracción II de la ley que regula a este Tribunal." (33)

Sin embargo, en la actualidad este recurso administrativo de revocación no tiene sentido interponerlo en contra de los documentos emitidos por la Secretaría de Finanzas a través de la Tesorería del Distrito Federal, toda vez que el sistema de tributación ha cambiado y es ahora obligación del propio contribuyente declarar las cantidades que el mismo deba pagar, con base en los listados o tablas de valores que establece año con año la autoridad legislativa. De tal manera que si al solicitar los recibos computarizados el contribuyente detecta que no es la cantidad que deba de pagar, debe de presentar el formato de autodeterminación autorizado y corregir sus valores sin necesidad de llevar a cabo el recurso en comento.

Por otra parte, dentro de esta causal que se analiza, el contribuyente tiene la oportunidad de impugnar los antecedentes, fundamentos y razonamientos de la determinación de los créditos fiscales a su cargo, es decir, puede controvertir, entre otros, el ser o no causante del impuesto, el cálculo mismo del gravamen hecho por la autoridad impositiva, incluso la determinación de la base gravable, y por supuesto también tiene a su alcance la impugnación de los

(33) Ibidem, Jurisprudencia número 22, pag. 54.

vicios formales que hayan surgido durante el procedimiento de la citada determinación y su notificación. Además, el recurrente puede oponer como excepción en su medio de defensa, la prescripción de los créditos fiscales o invocar la caducidad de las facultades de la autoridad para hacer la determinación.

En cuanto a la aludida procedencia del recurso en comentario, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación dictó un fallo que nos dice:

"REVOCACION.- REQUISITOS PARA LA PROCEDENCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO DE.- La instancia de un particular da figura a un recurso administrativo por sus características intrínsecas y no por las extrínsecas; aun cuando no se exprese su nombre ni el dispositivo legal que lo previene, por tanto debe entenderse que se promueve recurso de revocación, en los términos de los artículos 160 y 161 del Código Fiscal de la Federación y aunque no se le designe como tal, cuando dentro del término legal y ante la autoridad fiscal se presente un escrito en el que se expresen argumentos y se ofrezcan pruebas que impugnen una resolución determinante de créditos fiscales." (34)

2.1.1.1.2. Que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley

Establece el artículo 57 del Código Financiero del Distrito Federal, que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad a dicho Código y demás leyes aplicables. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

(34) **REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-** año II, No. 8, Septiembre Octubre 1979, pag. 261.

La solicitud de la devolución, conforme a los artículos 11, fracción XIV, 41, fracción VII y 46, fracción VI del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, debe presentarse a la Tesorería del propio Distrito, o a la Subtesorería de Administración Tributaria, o a las Administraciones Tributarias Locales, y debe ser en cualquier momento hasta antes de que se haya consumado el plazo de prescripción de 5 años.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, informes y documentos que señale la forma oficial respectiva, si faltare alguno de los datos, informes o documentos, la autoridad dentro de los quince días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, deberá requerir al interesado para que los exhiba. De existir requerimiento de información, el plazo de cuarenta días se contará a partir de que se presente la información solicitada.

Las causas más usuales por las que se solicita la devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco, son la duplicidad de pago, error aritmético, liberación de un crédito fiscal por resolución administrativa o judicial, por pago en cantidad mayor y por exención de impuestos.

Ahora bien, cuando la autoridad fiscal ha analizado el caso concreto de la solicitud de devolución planteada, y considera que al particular no le asiste la razón, procederá a emitir una resolución en donde le manifestará la negativa de reintegrarle el monto solicitado, exponiéndole las razones y fundamentos de su decisión.

Es en contra de dicha resolución que el particular puede interponer el recurso de revocación exponiendo los agravios que le causa la resolución impugnada y ofreciendo las pruebas pertinentes.

En esta causal del recurso de revocación también pueden analizarse cuestiones de fondo como es el caso de la exención de impuestos.

2.1.1.1.3. Que determinen responsabilidades resarcitorias

Esta causal de procedencia del recurso de revocación, se introduce por primera vez a la legislación fiscal local en el año de 1995.

Lo relativo a las responsabilidades resarcitorias se prevé del artículo 495 al 499 del Código Financiero del Distrito Federal en los siguientes términos:

La Secretaría de Finanzas del Distrito Federal, cuando descubra irregularidades por actos u omisiones de servidores públicos en el manejo, aplicación y administración de fondos, valores y recursos económicos en general, de propiedad o al cuidado del Distrito Federal, así como en las actividades de programación y presupuestación, que se traduzcan en daños o perjuicios a la Hacienda Pública del propio Distrito Federal o al patrimonio de las entidades, fincará responsabilidades resarcitorias, las cuales tendrán por objeto reparar, indemnizar o resarcir dichos daños o perjuicios.

Dichas responsabilidades a que estamos aludiendo, se fincarán de la

manera siguiente:

I. Directamente a los servidores públicos que hayan cometido las irregularidades respectivas;

II. Subsidiariamente a los servidores públicos que por la índole de sus funciones hayan omitido la revisión o autorizado los actos irregulares, sea en forma dolosa o culposa o por negligencia, y

III. Solidariamente a los proveedores, contratistas, contribuyentes y, en general, a los particulares, cuando hayan participado con los servidores públicos en las irregularidades que originen la responsabilidad.

La responsabilidad solidaria prevista en la Fracción III se establece únicamente entre el particular y el responsable directo. El responsable subsidiario gozará respecto del directo y del solidario, del beneficio de orden pero no de excusión.

Por otro lado, la citada Secretaría de Finanzas al fincar la responsabilidad resarcitoria deberá emitir resolución debidamente fundada y motivada, en la que se precisará:

I. Los daños o perjuicios causados o los que puedan llegar a producirse;

II. El tipo de responsabilidad que a cada sujeto responsable le

corresponda, y

III. La cantidad líquida que corresponda al daño o perjuicio, según sea el caso.

Para el fincamiento de la responsabilidad resarcitoria deberá notificarse previamente al responsable del inicio del procedimiento, para que éste dentro de los quince días siguientes exponga lo que a su derecho convenga y, en su caso, aporte las pruebas que estime pertinentes para desvirtuar las irregularidades que se le imputan.

A fin de que el responsable pueda ofrecer sus pruebas, las autoridades deberán poner a su vista los expedientes de los cuales deriven las irregularidades de que se trate, y expedirles con toda prontitud las copias certificadas que solicite, las cuales se le entregarán una vez que acredite el pago de los derechos respectivos.

No se pondrán a disposición del responsable los documentos que contengan información sobre la seguridad nacional o del Distrito Federal ni aquella que pueda afectar el buen nombre o patrimonio de terceros.

Una vez que se haya oído al responsable y desahogadas las pruebas ofrecidas y admitidas, la autoridad dentro de los quince días dictará la resolución que corresponda.

Las responsabilidades resarcitorias se harán efectivas mediante el

procedimiento administrativo de ejecución y, para tal efecto, en su carácter de créditos fiscales, tendrán la prelación que corresponda, en los términos del Código Financiero.

En el caso de que existan varios sujetos responsables con diferentes tipos de responsabilidades, el pago total hecho por uno de ellos extingue el crédito fiscal, pero no libera a ninguno de las responsabilidades penales o de otro género en que hubieran incurrido.

Ahora bien, cuando los sujetos responsables no estén de acuerdo con la resolución que les determina la cantidad líquida que corresponde al resarcimiento del daño o perjuicio causado a la Hacienda Pública del Distrito Federal, podrán interponer el recurso de revocación haciendo valer los agravios que consideren les causa la resolución, y presentando las pruebas correspondientes encaminadas a desvirtuar el fincamiento del crédito fiscal por la responsabilidad señalada.

Como ha sido referido con anterioridad, este tipo de asuntos de la responsabilidad resarcitoria y del recurso de revocación que se puede interponer contra las resoluciones de tal carácter, son introducidos en el Código Financiero en el año de 1995 en los aludidos artículos 495 a 499 y 551 de dicho ordenamiento jurídico.

En años anteriores estos asuntos se regulaban mediante la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

Con motivo de la reciente Reforma Política y Financiera del Distrito Federal se reconoce a esta Entidad una personalidad jurídica y patrimonio propio, por lo que se hizo necesario para cuidar su presupuesto, la creación de una normatividad local que previniera lo relativo a las responsabilidades resarcitorias, quedando atribuido el financiamiento de las mismas a la Secretaría de Finanzas del propio Distrito.

2.1.1.1.4. Que impongan multas por infracciones

En años anteriores el recurso de revocación a estudio no contemplaba como actos administrativos impugnables las imposiciones de multas de naturaleza autónoma, sino solo las que estuvieran relacionadas con contribuciones como accesorias de las mismas en términos del artículo 26 del Código Financiero del Distrito Federal, como lo es en el caso de una multa impuesta por omitir el pago de los derechos por el suministro de agua.

Con la aparición, en el año de 1995, de esta nueva causal de procedencia del recurso administrativo, los gobernados también pueden impugnar multas fiscales locales cuya naturaleza es la de aprovechamientos en términos del artículo 25 del precitado Código Financiero, tal es el caso de las impuestas por la Tesorería por la destrucción, alteración o inutilización de los aparatos medidores del consumo de agua, que de ninguna manera son accesorias de las contribuciones, sino que su carácter es autónomo.

La imposición de multas fiscales como acontece con otras de carácter administrativo, es una cuestión muy controvertida dentro de los recursos

administrativos y otros medios de defensa, en razón de que la autoridad represiva se encuentra obligada, de acuerdo a las disposiciones legales sobre la materia, a considerar en la imposición el carácter intencional o no de la acción u omisión constitutiva de la infracción, la condición económica del infractor, la gravedad de la infracción y la reincidencia del propio sujeto, más sin embargo, en la mayoría de las ocasiones no sucede así, aplicándose de manera irresponsable y generalmente por el monto máximo que establece el precepto sancionador.

Al respecto la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal ha señalado en jurisprudencia lo siguiente:

"MULTAS. DEBEN EXPONERSE LAS RAZONES QUE DETERMINEN LA GRAVEDAD DE LA INFRACCIÓN EN LAS.- Para la correcta imposición de una multa no basta la simple cita del precepto legal en que se funde; para ello, es menester que las autoridades razonen pormenorizadamente los hechos motivo de la infracción, cuantificándola entre el mínimo y el máximo que para el caso se indique, tomando en consideración la gravedad de la violación a la norma concreta, las condiciones económicas del sujeto, el grupo a que pertenezca el giro o establecimiento y las demás circunstancias que sirvan de base para individualizar la sanción." (35)

Incluso el artículo 501 del Código Financiero del Distrito Federal indica que las autoridades al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en dicho ordenamiento legal, deberán fundar y motivar su resolución y

(35) **COMPILACION DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL.-** Segunda Epoca, jurisprudencia No. 14, pag. 48.

tener en cuenta lo siguiente:

I. Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:

a). Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión del pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda y posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esas consecuencias, y

b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda y posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo de dicho Código Financiero.

En las infracciones a que se refiere este precepto legal, existirá reincidencia cuando las multas hayan quedado firmes ya sea por resolución definitiva o bien que hayan sido consentidas.

II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a). Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes;

b). Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre

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

de un tercero para reducir su importe al calcular las contribuciones;

c). Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.

d). Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad;

e). Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría, mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales, sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio;

III. Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes;

IV. Igualmente es agravante, el que la comisión de la infracción sea en forma continua, entendiéndose por tal cuando su consumación se prolongue en el tiempo.

Como se puede apreciar de lo señalado con anterioridad, la imposición de multas constituye todo un procedimiento en donde se deben de considerar diversos factores relacionados en forma directa con la infracción.

Sin embargo, es poco frecuente que las autoridades represivas puedan emitir una sanción debidamente fundada y motivada que observe todos y cada uno de los acontecimientos y encuadrarlos en la norma legal, ya que tanto los empleados que se encargan de levantar las constancias relativas a la infracción, como los funcionarios que tienen encomendada la realización de la imposición, dejan de observar cuestiones trascendentes en relación con el cómo, quién, dónde, cuándo, y porqué de la conducta sancionada.

Por esta razón, los infractores al interponer el recurso de revocación, tienen grandes posibilidades de lograr una resolución favorable pues la autoridad impositora difícilmente puede sustentar la sanción correspondiente.

2.1.1.2. Características del recurso

Una característica del recurso administrativo de revocación, es la de que solo se podrá interponer en contra de actos administrativos que constituyan "resoluciones definitivas", es decir, de aquellos asuntos que ponen fin a una cuestión o fincan una obligación fiscal, llámese liquidación de contribuciones, imposición de una multa, etc.

Sin embargo, la redacción actual del artículo 551 del Código Financiero del Distrito Federal no es precisa en ese aspecto, pues simplemente señala; que "el recurso de revocación procederá contra actos administrativos...", no obstante, no se precisa si se trata de los actos administrativos definitivos ya mencionados o se trata de los actos administrativos de mero trámite.

De acuerdo a la redacción del precepto en mención, puede interpretarse que el recurso administrativo se podrá interponer contra los actos de una u otra naturaleza anteriormente referidos, sin embargo, es evidente que un acto de trámite solo constituye un acto de impulsión procedimental que no prejuzga la resolución final o definitiva del asunto y por ende en su contra, por economía administrativa, no debe proceder el recurso administrativo.

Para ejemplificar lo anterior basta señalar que en los casos de imposiciones de multas por causar desperfectos a los aparatos medidores de agua, los inspectores adscritos se encargan de levantar las constancias que acreditan el tipo de alteraciones causadas a los aparatos medidores, remitiéndolas a sus jefes inmediatos quienes en ~~papería~~ ~~oficial~~ proponen un cálculo previo del monto de la sanción que corresponda a cada caso concreto.

Posteriormente los documentos de trabajo referidos son remitidos a los funcionarios competentes del Distrito Federal, quienes proceden a calificar e imponer la multa en definitiva y a notificarla a los infractores.

En los términos en que se encuentra redactado el precitado artículo 551 del Código Financiero, cabe la posibilidad de que se puedan impugnar vía recurso administrativo y por separado, los documentos de trabajo previos a la calificación definitiva e imposición de la sanción misma, sin embargo, dichos documentos previos solo constituyen actos administrativos de trámite que en muchos casos no prejuzgan el sentido final de la resolución, ya que en ocasiones se resuelve no imponer la sanción por las características del caso concreto.

Por lo tanto, se propone que la redacción del multicitado artículo 551 del Código Financiero de referencia sea en el sentido de que "El recurso de revocación procederá contra resoluciones definitivas en las que se determinen contribuciones o sus accesorios; en las que se nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; en las que se determinen responsabilidades resarcitorias; y en las que se impongan multas por infracciones a las disposiciones previstas en dicho ordenamiento". Dicha modificación también servirá para que tales resoluciones puedan ser diferenciadas más fácilmente de los actos administrativos, que como tales, se dan en el procedimiento económico-coactivo y que son materia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Otra característica del recurso administrativo de revocación es la optatividad de su interposición ante la autoridad fiscal o bien impugnar directamente las resoluciones o actos administrativos a través del juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Ahora bien, establece el artículo 547 del Código Financiero, que la resolución que se dicte en los recursos administrativos previstos en dicho ordenamiento legal será también impugnante ante el referido Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En otro orden de ideas, es importante destacar, que en la forma en que está estructurado el artículo 551 del Código Financiero que previene la

procedencia del recurso de revocación, no permite la impugnación en esa vía de los actos administrativos o resoluciones definitivas que se dicten en materia de consultas, de solicitudes de exención de contribuciones o de autorizaciones para el pago en parcialidades, entre otras.

De esta manera, se propone se amplíe el recurso de revocación con una nueva causal que señale que tal medio de defensa también procederá contra cualquier resolución de carácter definitivo en materia fiscal que cause perjuicio al particular.

2.1.2. Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

De acuerdo a Emilio Margáin Manautou, "la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley." (36)

Continúa señalando dicho autor, que "los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria... y que dichos créditos son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado." (37)

(36) MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- op. cit. pag. 295.

(37) Ibid. pag 296.

Al respecto el Código Financiero establece en su artículo 50, que los créditos fiscales se pagarán en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse dentro de los siguientes quince días a aquél en que se produzca el hecho generador.

El propio Código estatuye en su artículo 99, que no satisfecho o garantizado un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalan las disposiciones legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La ejecución coactiva a que se refiere el artículo en cuestión, es una manifestación de la función administrativa y tiene lugar ante la resistencia o negativa del sujeto pasivo a efectuar el pago de un crédito fiscal, y se traduce en hacer efectivo éste contra los bienes de aquél.

Sin embargo, para que el procedimiento administrativo de ejecución se realice, es necesario se lleven a cabo una serie de requisitos legales, "se desarrolla, como es natural, a través de una serie de actos procedimentales, que tienen el carácter de actos administrativos. Estos actos recaen normalmente sobre bienes y derechos que son ajenos a la administración, y en beneficio de ésta." (38)

Ahora bien, cuando el particular se siente lesionado en su esfera de

(38) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- op. cit., pag. 811.

derechos con motivo del inicio y desarrollo del procedimiento económico-coactivo, tiene a su alcance el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución el cual se interpone ante la propia autoridad fiscal de acuerdo a las causales de procedencia previstas en este caso, en el artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal.

2.1.2.1. Actos administrativos impugnables.

2.1.2.1.1. Exijan el pago de créditos fiscales.

La fracción I del artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal establece que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de actos administrativos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina recaudadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 48 de dicho Código.

Como claramente se advierte, el precepto aludido consta de varios supuestos para la procedencia del recurso de oposición, por lo tanto en la presente tesis, es necesario que dichas causales se vayan desglosando punto por punto para su mejor análisis.

Comenzaremos señalando a grandes rasgos en qué consiste el inicio del procedimiento administrativo de ejecución y cuál es su finalidad:

Cuando el sujeto pasivo de la obligación fiscal no ha cubierto las

determinaciones de créditos fiscales a su cargo dentro de los plazos señalados por la ley, las oficinas hacendarias locales competentes emiten un oficio en donde se ordena al actuario fiscal, se constituya en el domicilio del deudor con el fin de requerirle de pago el cual se podrá efectuar en ese momento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán en el acto bienes suficientes para llevarlos a remate y hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios legales.

El procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado en todas sus etapas por los artículos 99 a 147 del Código Financiero del Distrito Federal.

Pasando a otro punto, la citada fracción I del artículo 552 que se analiza, establece primeramente que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de actos administrativos que exijan el pago de créditos fiscales.

A este respecto, el artículo 28 del Código Financiero indica que son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, incluyendo los que se deriven de responsabilidades resarcitorias, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena. Se entenderá como responsabilidad resarcitoria, la obligación a cargo de los servidores públicos de indemnizar a la Hacienda Pública de Distrito

Federal, cuando en virtud de las irregularidades en que incurran, sea por actos u omisiones, resulte un daño o perjuicio estimable en dinero.

Del señalamiento anterior desprendemos que los créditos fiscales comprenden a las "contribuciones" y sus "accesorios" que ya han sido definidos al inicio de este Capítulo de la presente tesis.

También se comprenden los "aprovechamientos" que son de acuerdo al artículo 25 del Código Financiero, los ingresos que percibe el Distrito Federal por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes del dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Asimismo, son accesorios de los aprovechamientos los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el artículo 48 de dicho Código.

El crédito fiscal igualmente abarca a las responsabilidades resarcitorias ya descritas en el punto 2.1.1.1.3. de esta tesis. También comprende a aquellos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena, como es el caso de lo previsto por el artículo 37 del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal.

Dicho precepto jurídico ordena que la reparación del daño (como sanción pecuniaria derivada de la comisión de un delito), se mandará hacer efectiva, en la misma forma que la multa. Una vez que la sentencia que imponga

tal reparación cause ejecutoria, el tribunal que la haya pronunciado remitirá de inmediato copia certificada de ella a la autoridad fiscal competente (en este caso la Tesorería del Distrito Federal) y ésta, dentro de los tres días siguientes a la recepción de dicha copia, iniciará el procedimiento económico-coactivo, notificando de ello a la persona en cuyo favor se haya decretado, o a su representante legal.

Una vez delimitados los créditos fiscales que pueden ser objeto del procedimiento económico-coactivo, pasaremos a referir cómo es que en el medio de defensa a estudio se podrá alegar la extinción de los propios créditos fiscales.

Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento económico-coactivo para hacer efectivo el pago del crédito fiscal, suele suceder en algunas ocasiones, que el crédito se encuentre ya extinguido, por lo tanto, el particular en el recurso de oposición a estudio, podrá hacer valer esa circunstancia.

Ahora bien, un crédito fiscal se extingue de acuerdo al Código Financiero del Distrito Federal en las siguientes formas o medios:

- A). Por pago (artículos 48, 50 y 51);
- B). Por condonación (artículos 52 y 61);
- C). Por prescripción (artículo 58);
- D). Por compensación (artículo 59);
- E). Por cancelación (artículo 60) y
- F). Por caducidad (artículo 89).

En el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución la extinción de los créditos fiscales se acredita de la siguiente manera; en el pago, presentando los recibos correspondientes; en la condonación, compensación, cancelación, prescripción y caducidad, presentando la resolución o declaratoria respectiva emitida por la autoridad competente.

Sin embargo, existe una problemática cuando en la interposición del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución el contribuyente no acompaña, según sea el caso, las resoluciones o declaratorias previas de prescripción o de caducidad, sino que opone dichas figuras jurídicas para su estudio y resolución en el medio de defensa de referencia.

A este respecto existen criterios encontrados, pues algunos órganos jurisdiccionales y tratadistas opinan que la prescripción y la caducidad pueden estudiarse y resolverse en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y otros que no.

Primeramente expondremos los criterios que niegan esa posibilidad, haciendo la aclaración de que se trata de asuntos fiscales de naturaleza federal, pero las hipótesis que establece el Código Financiero del Distrito Federal a ese respecto y que son materia de estudio, encuadran perfectamente al caso:

En el Informe Razonado al Secretario de Hacienda de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación de 1967, se señaló que "El Código anterior (1938) establecía la posibilidad de solicitar la declaratoria de

prescripción de los créditos fiscales, pero la regulaba como una excepción, es decir, requería que la acción de cobro se hubiera ejercitado."

"El nuevo Código (1967) establece la posibilidad de que, en forma preventiva, los interesados soliciten que se declare la prescripción de un crédito que sea a su cargo, o la extinción de las facultades de la autoridad para determinarlo o liquidarlo.*

"Si ha transcurrido el plazo para que opere la extinción de créditos o de las facultades de las autoridades y, no obstante, éstas determinan o liquidan un crédito fiscal, la prescripción o extinción ya no se harán valer en procedimiento especial sino precisamente como un agravio o causa de nulidad, pues en estos casos será imprescindible hacer valer contra dicha resolución bien sea el recurso administrativo de revocación o el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación, aun cuando la extinción o prescripción no hubieren sido materia de examen en la resolución impugnada."

"Cabe agregar que los particulares también podrían interponer el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo, invocando la prescripción o la extinción de facultades de las autoridades; pues ésta situación está prevista en la fracción I del artículo 162; pero el recurso solo prosperaría si el afectado no hubiera tenido conocimiento de la resolución que determinó o liquidó el crédito ya que en el caso contrario y si contra dicha resolución no hizo valer oportunamente los medios de impugnación, ya no podría hacerlo contra la simple ejecución." (39)

(39) INFORME RAZONADO... op. cit., pags. 69 y 70.

En igual sentido la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha emitido jurisprudencia en los siguientes términos:

"OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- EN ESTE RECURSO NO PUEDE INVOCARSE LA EXTINCION DE LAS FACULTADES DE LA HACIENDA PUBLICA.- En el recurso de oposición al procedimiento ejecutivo no procede el examen sobre la extinción de las facultades del fisco para determinar el crédito, toda vez que el artículo 162, fracción I, del Código Fiscal de la Federación (1967) claramente establece que el recurso en cuestión se hará valer por quienes hayan sido afectados por él y afirmen que el crédito que se les exige se ha extinguido, por cualquiera de los medios establecidos en el citado ordenamiento, el cual señala únicamente como formas de extinción de los créditos; el pago, la condonación, la compensación y la prescripción. Además el mismo artículo 162 establece expresamente que en la oposición a que se refiere este precepto no podrá discutirse la validez de la resolución que haya determinado el crédito fiscal, lo que se violaría si se analizara la caducidad de las facultades de la autoridad para determinarlo." (40)

Ahora bien, los criterios que sostienen que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se puede analizar de fondo la prescripción y la caducidad son los siguientes:

La misma Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sustentado en la revisión 1257/87 el siguiente criterio:

(40) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.-AÑO IX, No.93, septiembre 1987, p. 277.

"OPOSICIÓN AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN. AUN CUANDO SE LE MENCIONE CON OTRO NOMBRE, DEBE ENTENDERSE QUE SE HACE VALER ESTE, SI SE RECURREN ACTOS REALIZADOS EN EL PROCEDIMIENTO EJECUTIVO Y SE ALEGA LA CADUCIDAD.- Si un causante hace valer en tiempo, ante la autoridad competente, un recurso en el que impugna actos realizados en el procedimiento de ejecución, y alega, entre otras cuestiones, que el crédito que se le cobra se ha extinguido, por haber operado a su favor la caducidad de las facultades de la autoridad para hacérselo efectivo, pero menciona a ese recurso con otro nombre, debe entenderse que el que se está intentando es el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto por el artículo 118 del Código Fiscal de la Federación, en razón de que por analogía debe aplicarse en la especie el principio de derecho procesal de que la acción procede en juicio aunque no se exprese claramente su nombre." (41)

En la obra conmemorativa que festeja los primeros 50 años del Tribunal Fiscal de la Federación se publicó en el Tomo V un estudio del jurista Jaime Cadena Rojo que toca este punto, señalando que cuando los contribuyentes alegan de fondo dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución la prescripción o caducidad, "se encuentran con el obstáculo de que las autoridades sostienen que esas excepciones debieron hacerse valer en contra de la resolución determinante del crédito, o bien, que con ellas se está discutiendo la validez de la resolución."

"A nuestro modo de ver, tan válido es que los causantes invoquen esas instituciones jurídicas cuando se les notifica la resolución que determina el crédito fiscal, como que lo hagan cuando se les pretende hacer efectivo el

(41) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Sentencia visible correspondiente al mes de enero de 1990, pag. 26.

crédito mediante el procedimiento administrativo de ejecución. En efecto si el causante no impugnó en su oportunidad la resolución que determinó el crédito haciendo valer la caducidad o prescripción no pierde el derecho de hacerlo mediante el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, porque tanto la prescripción como la caducidad, son dos instituciones creadas para garantizar la seguridad jurídica de los particulares frente al fisco, mediante las cuales después de transcurrido el término señalado en la ley quedan liberados de la obligación fiscal correspondiente."

"En consecuencia, de la misma manera que el pago de un tributo libera al causante de su obligación frente al fisco por extinción de esa obligación, del mismo modo se extingue la obligación de cubrir un tributo por el transcurso del tiempo señalado en la ley. Luego entonces así como el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se puede invocar el pago, sin que a nadie se le ocurra pensar que como no se alegó antes de que se iniciara el procedimiento administrativo de ejecución, ya no se puede alegar en éste, tampoco es válido argumentar que como no se alegó la prescripción o caducidad antes de la iniciación del procedimiento de ejecución, no se puede alegar en éste, pues tanto el pago como la prescripción, son medios de extinción de los créditos fiscales en los términos del Código Fiscal de la Federación."

"Por otro lado, la fracción I del artículo 118, no hace ninguna limitación en cuanto a los medios que sirven para extinguir los créditos fiscales, sino que de manera genérica establece que el crédito exigido se haya extinguido, y obviamente debe entenderse que haya sido por cualquiera de los

medios establecidos en el Código Fiscal de la Federación."(42)

De los criterios mencionados considero que debe imperar el que se refiere a que tanto la prescripción como la caducidad también pueden ser estudiadas y resueltas en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución cuando los recurrentes en dicho medio de defensa las hagan valer.

El artículo 58 del Código Financiero del Distrito Federal establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

La figura de la prescripción fiscal toma sus bases del derecho civil. El artículo 1135 del Código Civil para el Distrito Federal preceptúa que la prescripción es un medio de adquirir bienes o de librarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley.

El artículo 1136 del referido ordenamiento civil establece que la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa.

En materia fiscal solo puede existir prescripción liberatoria o

(42) OBRA COMEMORATIVA DE LOS 50 AÑOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION,
Tomo V, "Los Recursos Administrativos" expositor Jaime Cadena Rojo, pags., 735 a
737.

negativa en los términos anteriormente señalados.

Por lo tanto, "el fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea, la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos." (43) Es decir, cuando la autoridad fiscal es negligente para cobrar un crédito fiscal a su favor que se extingue por esa situación.

Por su parte, el artículo 89 del Código Financiero del Distrito Federal establece que las facultades de las autoridades para determinar créditos fiscales derivados de contribuciones omitidas y sus accesorios; para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones de tal Código, así como determinar responsabilidades resarcitorias, se extinguirán en el plazo de cinco años.

El precepto jurídico señalado establece la caducidad del derecho de la autoridad fiscal de exigir el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, la "caducidad es la cesación de efectos por no hacer valer un derecho durante el tiempo que señala la ley"

"De la definición transcrita, es posible afirmar que caducidad es la extinción de un derecho por su no ejercicio."

(43) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO.- op. cit., pag. 625.

"La caducidad extingue el derecho a realizar determinado acto, vencido el plazo perentorio que declara la ley, sin necesidad de actividad alguna ni de autoridad, juez, ni de parte. La extinción del derecho se produce por la sola naturaleza del término, ya que vencido éste se extingue definitivamente la posibilidad de realizar el acto." (44)

Ahora bien, como ha sido mencionado en el Informe Razonado al Secretario de Hacienda de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación de 1967, se introduce por primera vez en dicho ordenamiento legal, que las autoridades fiscales puedan emitir las declaratorias de prescripción o de caducidad por la simple solicitud de los interesados.

Se introduce también, el que ambas figuras jurídicas puedan ser invocadas como agravio o causa de nulidad en el recurso de revocación o juicio contencioso administrativo.

De igual manera, se permite se invoquen tanto la prescripción como la caducidad en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, pero solamente cuando no se hubiera tenido conocimiento de la resolución que determinó o liquidó el crédito.

Esto quiere decir que si se conoció la resolución determinante del crédito fiscal debió ésta de impugnarse vía recurso de revocación o juicio de

(44) LERDO DE TEJADA FRANCISCO.- Código Fiscal de la Federación Comentado y anotado, México, tercera edición, Editorial IEESA, 1977, págs. 148 y 149.

nulidad invocando también la configuración de la prescripción o de la caducidad como un agravio más, de lo contrario, se tendría como consentido el citado crédito fiscal en esos aspectos.

Este criterio adoptado es demasiado estricto pues una cuestión meramente formal o procedimental en los medios de defensa al alcance de los particulares, no debe ser un obstáculo para que éstos puedan invocar el beneficio que les concede la prescripción y la caducidad.

Por lo que intentar limitar la defensa de los particulares en estos aspectos dentro del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución provoca finalmente la oportunidad de que la propia autoridad fiscal pueda reparar a posteriori sus negligencias en perjuicio de aquéllos, lo que es contrario a los principios rectores en los recursos administrativos.

Una vez tratado el punto anterior, continuaremos analizando la referida fracción I del artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal en el supuesto de que en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se alegue que el monto real del crédito fiscal es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina recaudadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 48 de dicho Código.

Este supuesto se configura cuando el ejecutor designado por la autoridad fiscal requiere al deudor en el procedimiento económico-coactivo un monto mayor al debido con motivo de un error en las liquidaciones imputable a la

oficina recaudadora.

También se dá el supuesto cuando dicha oficina recaudadora no toma en cuenta condonaciones, compensaciones o pagos previos a la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución que reducen el monto de la cantidad que se intenta exigir.

De los casos anteriores el más frecuente se presenta cuando el contribuyente se encuentra realizando pagos en parcialidades y cesa la autorización correspondiente por la falta de uno o más pagos para cubrir el monto total del crédito adeudado.

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

La fracción II del artículo 552 del citado Código Financiero, establece que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de los actos administrativos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. En este caso, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

Si la violación se comete con posterioridad a dicho acto (convocatoria en primera almoneda) o se trate de venta de bienes fuera de subasta, el recurso

se hará valer en contra del acto que finque el remate o que autorice la venta fuera de subasta, dentro de los quince días siguientes al en que surta efectos la notificación de los mismos o, si éstos no le fueron notificados a partir de que tenga conocimiento de ellos.

Este supuesto de procedencia del recurso se dá cuando se alega que el procedimiento económico-coactivo no se ajustó a la ley, es decir, cuando se consideran violados uno o varios de los artículos 99 a 147 del Código Financiero relativos al procedimiento administrativo de ejecución.

En términos generales el procedimiento administrativo de ejecución se lleva a cabo de la siguiente manera:

a). Cuando no se ha satisfecho o garantizado un crédito fiscal dentro de los plazos legales, se exigirá su pago mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

b). Cada diligencia practicada dentro de dicho procedimiento ya sea por notificaciones, por el embargo mismo, por la extracción de bienes, por la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, etc., dará motivo al cobro de gastos de ejecución.

c). El procedimiento de referencia se iniciará por la oficina recaudadora donde se encuentra radicado el crédito fiscal para su cobro, dictándose mandamiento de ejecución motivado y fundado del cual el actuario fiscal dejará copia a la persona con quien se entienda la diligencia, levantándose acta

posteriorizada de la que también entregará copia.

d). Cuando el deudor requerido no efectúa el pago, se le podrán embargar bienes o negociaciones de su propiedad.

e). Los embargos se inscribirán en el Registro Público de la Propiedad correspondiente en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

f). Durante la diligencia de embargo el deudor o la persona con quien se entienda la misma, tienen los derechos de señalar bienes en que éste se deba trabar, y a designar dos testigos haciéndose constar estas circunstancias en el acta correspondiente.

g). el actuario fiscal podrá señalar bienes para embargo cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes, o señalándolos ya reporten gravamen anterior, etc.

h). No se practicará embargo cuando un tercero se opusiere fundándose en el dominio de los bienes y lo acredite con prueba documental de propiedad suficiente a juicio del actuario fiscal.

i). En la diligencia el actuario fiscal pondrá todo lo embargado bajo la guarda del o de los depositarios que fueren necesarios.

j). El actuario fiscal cuando se impida el desempeño de su labor,

tendrá las facultades de solicitar el auxilio de la fuerza pública, a forzar o romper cerraduras con la presencia de dos testigos, etc.

k). En el caso de embargo de negociaciones, los interventores encargados tendrán diversas obligaciones que van desde rendir cuentas mensuales a la oficina recaudadora hasta la de recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios de la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la citada oficina recaudadora.

l). Procederá la enajenación de la negociación mediante remate, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal.

m) La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiere satisfecho o cuando de conformidad con dicho Código Financiero se haya enajenado la negociación.

n). El embargo puede ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina recaudadora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

o). La enajenación de los bienes embargados se hará en subasta pública previo avalúo de dichos bienes.

p). El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a la determinación del precio que deberá servir de base. (convocatoria en primera almoneda)

q). De los postores participantes el jefe de la oficina recaudadora fincará remate en favor de quien hubiera hecho la mejor postura, y una vez que se reciba la suma del remate, se procederá a la adjudicación de los bienes los que pasarán a ser propiedad del adquirente.

r). El producto obtenido del remate se aplicara a cubrir el crédito fiscal.

s). Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

1.- El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

2.- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación, y

3.- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

Ahora bien, después de resumir las etapas y actos más importantes del procedimiento administrativo de ejecución, cabe señalar que el recurso de oposición a estudio procede precisamente contra los actos que se dicten por la autoridad fiscal dentro de este procedimiento.

Sin embargo, y con el antecedente de que al llegar a la etapa de la ejecución el crédito fiscal ya ha quedado firme, la fracción II del artículo 552 del Código Financiero que estamos analizando, maneja una regla general consistente en que cuando el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hace valer por violaciones legales, dicho medio de defensa solo podrá hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda.

Para entender el espíritu del legislador a este respecto, debemos tomar en cuenta que el procedimiento administrativo de ejecución, como se ha visto, consta de varias etapas compuestas por distintos actos administrativos que a su vez se dan en distintos lapsos de tiempo.

Ahora bien, el que la autoridad fiscal estuviere conociendo del recurso de oposición en cada uno de los momentos en que el particular advirtiera una violación legal en cada una de las distintas etapas del procedimiento económico-coactivo, implicaría de alguna manera frenar el desarrollo de dicho procedimiento.

Por tal razón es que el legislador quiso establecer una regla general de que todas las violaciones cometidas desde el inicio del procedimiento económico-coactivo hasta la convocatoria en primera almoneda fueran impugnadas en su conjunto precisamente hasta el momento de dicha convocatoria, haciendo desde luego menos gravoso el trabajo de la autoridad fiscal.

No obstante en la práctica, esta disposición dificulta la defensa

de los particulares, en razón de que para llegar hasta la convocatoria en primera almoneda, una vez iniciado el procedimiento de ejecución, la Tesorería del Distrito Federal llega a tardar varios años e incluso, en ocasiones, los procedimientos se quedan trancos sin llegar nunca a ese momento.

Esta situación se hace más tortuosa para el contribuyente cuando el embargo de bienes se inscribe en el Registro Público de la Propiedad y el procedimiento de ejecución se queda en esa etapa, provocándole a esta persona dificultades para poder enajenar tales bienes con ese gravamen en su contra.

Es conveniente hacer mención a este respecto, que de conformidad al Decreto que reforma diversas disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 31 de diciembre de 1996, en vigor a partir del lro. de enero de 1997, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto en la fracción II del artículo 547 de dicho Código, será optativo interponerlo ante la propia autoridad fiscal o impugnar los actos administrativos correspondientes ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

De esta manera a partir de la entrada en vigor de la norma citada, los particulares ya no se encuentran obligados a someterse a las controvertidas reglas del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución señaladas en estos puntos, sino que ya pueden optar por interponer el juicio de nulidad en donde no se aplican dichas disposiciones.

Antes de concluir este punto, es de hacer notar, que el artículo 126 del Código Financiero del Distrito Federal dentro del capítulo relativo al procedimiento administrativo de ejecución, establece que el recurso de oposición en comentario, también podrá hacerse valer para inconformarse del avalúo de los bienes a rematar practicado por la autoridad fiscal.

En efecto, el embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de oposición de referencia dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del avalúo practicado, debiendo designar en el mismo, en el caso de bienes muebles, como perito de su parte a cualquier valuador idóneo o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes, y tratándose de bienes inmuebles a persona autorizada por la autoridad fiscal.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador, se tendrá por aceptado el avalúo practicado originalmente por la autoridad fiscal.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10% al determinado originalmente por la autoridad fiscal, la autoridad recaudadora designará dentro del término de seis días, un perito valuador. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes

En todos los caso a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de diez días si se trata de

bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su designación.

2.1.2.2. Características del recurso

De acuerdo al artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal, se desprenden las siguientes características del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución:

A). En la oposición a que se refiere dicho artículo no podrá discutirse la validez del acto en que se haya determinado el crédito fiscal.

Lo anterior quiere decir que la resolución que determina el crédito fiscal ha sido consentida de antemano por el particular y confirmada por la autoridad competente, por lo tanto al promoverse el recurso de oposición, en éste ya no será materia de discusión la legalidad de la citada resolución por las razones señaladas.

B). En la parte siguiente del citado artículo se establece que "Tampoco en el recurso de oposición se podrá discutir la validez de la notificación realizada por las autoridades federales, respecto de la resolución que determine créditos fiscales federales, y que de acuerdo con la coordinación fiscal corresponde a las autoridades fiscales del Distrito Federal su cobro".

Esta disposición legal en concreto no debe permanecer en el Código

Financiero del Distrito Federal por las razones que en los párrafos siguientes se señalan:

1.- Del contenido del precepto se desprende que a través del recurso de oposición en estudio, también se podrán conocer impugnaciones de actos administrativos de origen federal concluidos en cuanto su cobro por las autoridades fiscales del Distrito Federal, aunque con el impedimento de que en el medio de defensa no podrá discutirse la validez de la notificación que realicen las propias autoridades federales.

Lo anterior es falso en cuanto a la procedencia porque en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto en el multireferido artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal solo pueden conocerse asuntos de naturaleza local llevados a cabo exclusivamente por las autoridades fiscales del Distrito Federal, derivados de créditos fiscales del mismo carácter.

2.- Como puede advertirse la disposición legal pretende regular indebidamente aspectos procesales de carácter federal que incluso ya se encuentran previstos desde hace varios años en el último párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo tanto resulta evidente, que nos encontramos ante una impericia de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal ahora denominada como Asamblea Legislativa del propio Distrito.

Con relación al mismo asunto planteado, no debe perderse de vista la regla que establece el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal y que a la letra dice:

"Las autoridades fiscales de las entidades (entre ellas el Distrito Federal) que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, solo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales."

En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento realmente aplicable en estos asuntos de la coordinación fiscal, ya prevé dentro de su recurso administrativo de revocación el aspecto que hemos tratado en el presente inciso. (artículo 117, apartado II y 129, último párrafo)

Aclaro que no profundizaré más en estos aspectos de la coordinación fiscal ya que más adelante en el punto 2.2. de esta tesis, denominado "Código Fiscal de la Federación" serán más ampliamente analizados, no obstante, no quise dejar pasar por desapercibida esta cuestión que provoca un desajuste legal en el manejo de los recursos administrativos locales y federales.

C). Finalmente el artículo 552 del Código Financiero previene que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución no procede en contra de actos que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en

garantía de obligaciones fiscales o contractuales a cargo de terceros.

La razón de la anterior disposición consiste en que para hacer efectivas las citadas fianzas la autoridad fiscal cuenta a su alcance con el procedimiento administrativo de ejecución previsto en el artículo 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas al cual deben de someterse las partes interesadas, es decir, la Tesorería del Distrito Federal como autoridad ejecutora y la Institución afianzadora quien de antemano se obligó a pagar por el deudor del crédito fiscal.

2.1.3. Recurso de Oposición de Tercero

2.1.3.1. Actos administrativos impugnables

El artículo 553 del Código Financiero del Distrito Federal estatuye que el recurso de oposición de tercero podrá hacerse valer en los siguientes casos:

I. Por quien no siendo la persona contra la que se dictó el mandamiento de ejecución, afirme ser propietario de los bienes embargados, y

II. Por quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales.

Este recurso se inspira en un principio protector hacia los terceros y por consiguiente es presupuesto necesario para su ejercicio, la violación de los derechos de éstos por los actos administrativos que se den dentro del

procedimiento económico-coactivo.

Por consiguiente, solo puede agotar este recurso un tercero quien no es parte en el procedimiento administrativo de ejecución, por lo tanto, es una persona extraña al deudor del crédito fiscal y al fisco.

En el primer supuesto es requisito que el tercero perjudicado demuestre ser propietario de los bienes o titular de los derechos embargados, en las formas establecidas por el derecho común, ya que de esa forma acreditará su interés en el asunto, además, deberá expresar las circunstancias de que no es la persona contra quien se despachó la ejecución.

El segundo supuesto se actualiza cuando habiéndose practicado por la autoridad fiscal un embargo para hacer efectivo un crédito de naturaleza fiscal a cargo del deudor, un tercero que a su vez tenga créditos del mismo deudor, garantizados con los mismos bienes, interviene para que se le reconozca su derecho de preferencia, es decir, que con el producto que se obtenga del remate se le paguen primeramente los créditos a su favor.

Es importante señalar que en este caso el tercero debe presentar las constancias y documentos que acrediten su carácter de acreedor del ejecutado, plantear las circunstancias que demuestren su preferencia y la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se haga valer.

Al respecto, el artículo 125 del precitado Código Financiero del Distrito Federal establece que, el Distrito Federal tendrá preferencia para recibir el pago de los créditos provenientes de ingresos que debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del trabajo.

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

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

En ningún caso el Distrito Federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a la Tesorería para que, en su caso, ordene, a la autoridad fiscal respectiva, que se hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

De las reglas anteriormente transcritas desprendemos de alguna manera, las bases en que se desarrollará el recurso de oposición de tercero y el privilegio del Distrito Federal sobre los demás acreedores.

2.1.3.2. Características del recurso

A) Con motivo de las últimas reformas al Código Financiero del Distrito Federal publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1996, este recurso pasó a ser optativo de agotarse ante la propia autoridad fiscal o de interponerse juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

B) En el último párrafo del citado artículo 553 del Código Financiero, se establece que quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales, podrá hacer valer el recurso de oposición en cualquier tiempo hasta antes de que se haya aplicado el importe del remate para cubrir el crédito fiscal.

La razón de que no se haya establecido un plazo determinado para la interposición del recurso, es porque el tercero al resultar ajeno al procedimiento económico-coactivo no tiene conocimiento de los actos concernientes a éste, puesto que no se le notifican y en consecuencia en su contra no corren los plazos.

Como puede verse, esta característica del recurso únicamente se estableció para el supuesto marcado con la fracción II del artículo 553 en estudio, sin embargo, no se previó en el supuesto restante marcado con la fracción I relativo al tercero quien no siendo la persona contra la que se dictó el mandamiento de ejecución, afirma ser el propietario de los bienes embargados.

La distinción que se hace en este último supuesto es injusta ya que tal persona tendrá forzosamente que sujetarse, para la interposición de su recurso de oposición de tercero, al plazo de quince días previsto en el artículo 548, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, desconociéndose que dicha persona también es ajena al procedimiento económico-coactivo y que en consecuencia no se le notifican los actos administrativos correspondientes.

Por lo tanto, debe incluirse en la norma jurídica señalada el que también en el caso de este tercero no corran los plazos, pudiendo hacer valer su recurso en cualquier tiempo antes de que se apruebe el remate.

C) Otra característica de este recurso de oposición de tercero que la norma legal en análisis no prevé, es la relativa a que en dicho recurso tampoco podrá discutirse la validez del acto en que se haya determinado el crédito fiscal.

Lo anterior en razón de que el crédito fue consentido de antemano por el deudor y confirmado por la autoridad competente, y principalmente porque los terceros de referencia no son deudores del crédito fiscal y por lo tanto, no tienen derecho de alegar el fondo del asunto.

2.2. Código Fiscal de la Federación

Antes de entrar al estudio correspondiente al presente apartado, conviene recordar brevemente lo manifestado en el punto 1.3. del Capítulo I de esta tesis denominado "Antecedentes de los medios de defensa de los

particulares contra actos de autoridad fiscal " en los siguientes términos:

En aquél punto se señaló la existencia de diversos medios de impugnación en la Época Colonial de nuestro País, posteriormente hicimos referencia a las características principales de la Ley de Lares a principios del México Independiente.

Más adelante, se hizo mención de la Ley de Organización del Servicio de Justicia para el Departamento del Distrito Federal de 31 de diciembre de 1928 y la expedición en 1936 de la Ley de Justicia Fiscal que vino a revolucionar los medios de defensa en materia fiscal de la época.

Esta Ley de Justicia Fiscal es el antecedente inmediato del Código Fiscal de la Federación, siendo ambos ordenamientos muy elogiados como puede verse en la intervención que tuvo el Licenciado Sergio Francisco de la Garza al escribir un ensayo en la conmemoración del XXX Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, del cual transcribimos lo siguiente:

"La Ley de Justicia Fiscal fue la precursora, en el importante aspecto de la creación del Tribunal Fiscal de la Federación y de la reglamentación del procedimiento contencioso-administrativo de anulación, del Código Fiscal de la Federación, el cual incorporó y amplió la Ley de Justicia Fiscal y por primera vez en el continente americano reunió en un solo cuerpo de leyes las normas generales del derecho tributario. El Código Fiscal se aprobó escasamente dos años después, y fue promulgado por el Presidente de la República el 31 de diciembre de 1938, entrando en vigor el día 1.º de enero de 1939."

"Apenas recientemente promulgado, el gran tributarista italiano Mario Pugliese, cuyas obras inspiraron a los redactores del Código Fiscal, escribía en junio de 1939, mientras enseñaba en la Universidad de Córdoba, República de Argentina, que -bien puede decirse que los Estados Unidos Mexicanos van a la vanguardia con la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y el Código Fiscal Federal de 1938, que colocan a la legislación financiera mexicana entre las más modernas, las más orgánicas, las mejores de los Estados de America-". (45)

Hasta el año de 1994 el Código Fiscal de la Federación se aplicaba a la materia fiscal local del Distrito Federal en forma supletoria.

Como fue señalado en la última parte del Capítulo I de esta tesis, el Código Financiero del Distrito Federal en vigor a partir del lro. de enero de 1995, vino a crear una normatividad propia para la materia fiscal local del Distrito Federal, eliminándose así la aplicación supletoria del Código Fiscal de la Federación.

No obstante, en el caso de los ingresos coordinados de naturaleza federal que administra el Distrito Federal, el Código Fiscal de la Federación se sigue aplicando, por lo cual, se abrió este apartado en la presente tesis.

Entrando en materia, es conveniente precisar que el artículo 13 de la

(45) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- Los Conceptos de los Tributos y el Código Fiscal de la Federación, Ensayos de Derecho Administrativo y Tributario para conmemorar el XXX Aniversario de la Ley de Justicia Fiscal, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 2do. No. extraordinario, México, 1966, pags., 315 y 316.

Ley de Coordinación Fiscal establece entre otras disposiciones, que el Ejecutivo Federal, mediante Acuerdo, coordinará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y Distrito Federal en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración. Las facultades que se otorguen al Distrito Federal serán ejercidas por las autoridades fiscales del mismo.

Con motivo del desempeño de las anteriores actividades, el Gobierno del Distrito Federal obtiene una participación en la recaudación de conformidad a los porcentajes que señala la Ley de Coordinación Fiscal y Acuerdo de colaboración respectivo.

El Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal para la Colaboración de este último en Materia Fiscal Federal que se aplica actualmente, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del 23 de mayo de 1997.

En este Acuerdo se establecen las reglas de coordinación en el caso de los siguientes ingresos:

- I. Impuesto al valor agregado.
- II. Impuesto sobre la renta.
- III. Impuesto al activo.

IV. Impuesto especial sobre producción y servicios.

V. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves.

VI. Impuesto sobre automoviles nuevos.

VII. Multas impuestas por las autoridades administrativas federales no fiscales, a infractores domiciliados dentro de la circunscripción territorial del Distrito Federal.

Por su parte, el artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, fija las bases de actuación al establecer que las autoridades fiscales de las Entidades (entre ellas al Distrito Federal) que se encuentren adheridas al Sistema de Coordinación Fiscal y las de sus municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de sus facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, solo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

Esta norma legal como puede verse, establece, entre otros, un orden para la procedencia de los recursos administrativos imperando los de naturaleza federal, independientemente de que sean las propias autoridades fiscales del Distrito Federal quienes los resuelvan, pues como se ha señalado, son consideradas en estos aspectos de la coordinación fiscal como autoridades fiscales federales.

Por lo tanto y con base al Acuerdo de Coordinación Fiscal en vigor, será el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación el que deberá de interponerse de conformidad a la propia normatividad que al efecto dicho ordenamiento federal establece.

De aquí que se haya hecho la observación en el inciso B) del punto 2.1.2.2. del presente Capítulo, de que en el precepto de carácter local que regula al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución en el Código Financiero del Distrito Federal, no se debieron de introducir cuestiones que tienen su origen en la coordinación fiscal ya que son de carácter federal.

2.2.1. Recurso de revocación

Como habíamos venido señalando desde el último punto del Capítulo I de esta tesis, la tendencia del Código Fiscal de la Federación ha sido en años recientes la de simplificar sus normas, pues de cinco recursos administrativos que se contemplaban originalmente en 1967, para el año de 1996 los mismos se han fusionado a uno solo que es el de revocación, haciendo desde luego menos gravosa para el contribuyente su interposición.

2.2.1.1. Actos administrativos impugnables

En el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación se establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

Por su parte el artículo 117 del mismo ordenamiento federal establece que el recurso de revocación procederá contra:

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

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

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

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

Como puede verse claramente, las referidas hipótesis de procedencia del recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación, son muy similares a las que se prevén en su conjunto en los tres recursos administrativos que se contemplan en el Código Financiero del Distrito Federal y dado que éstas últimas ya han sido analizadas previamente en el punto 2.1. de este Capítulo, se considera más adecuado no profundizar más en estos aspectos pues inevitablemente caeríamos en repeticiones inútiles que entorpecerían nuestro estudio, no obstante lo anterior, no dejarán de examinarse los demás aspectos que corresponden al presente apartado.

Continuando con nuestro tema, es de señalar, que de conformidad al aludido Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Gobierno del Distrito Federal para la colaboración de este último en materia fiscal federal, la administración de los ingresos federales coordinados y el ejercicio de facultades que ello implica, se efectuará por el Distrito Federal en relación con las personas que tengan su domicilio fiscal dentro del territorio del propio Distrito y estén obligadas al cumplimiento de las disposiciones fiscales que regulen dichos ingresos.

Las facultades de la Secretaría de Hacienda que conforme al Acuerdo de referencia llevará a cabo el Distrito Federal, serán ejercidas por el Jefe del Distrito Federal y por las autoridades fiscales del citado Distrito que conforme a las disposiciones legales locales (Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal) tengan facultades para administrar contribuciones federales.

El Distrito Federal ejercerá las facultades a que se refiere el Acuerdo de Coordinación Fiscal correspondiente, en los términos de la legislación federal aplicable.

Entre las principales facultades de administración que al respecto tiene el Gobierno del Distrito Federal, se encuentran las siguientes:

A). Tratándose del impuesto al valor agregado; impuesto sobre la renta; impuesto al activo; e impuesto especial sobre producción y servicios:

1.- De comprobación, que incluyen las de ordenar y practicar visitas e inspecciones para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

2.- De determinación de impuestos omitidos, la actualización de los mismos, sus accesorios e imposición de multas por infracciones al Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones fiscales federales.

3.- De condonación de multas que el propio Distrito imponga en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

4.- Para notificar las resoluciones que determinen créditos fiscales.

5.- Para recaudar el importe de los pagos que se obtengan como resultado de sus actuaciones.

6.- Para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución a

a fin de hacer efectivos los créditos fiscales.

7.- Para autorizar el pago de los créditos fiscales a plazos.

8.- En materia de recursos administrativos, el Gobierno del Distrito Federal tramitará y resolverá los establecidos en el Código Fiscal de la Federación, en relación con actos o resoluciones del propio Distrito, emitidos en ejercicio de las facultades que le confiere el Acuerdo de Coordinación de referencia.

B). En el caso del Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos, excepto aeronaves, el Distrito Federal tendrá, además de las enlistadas en el inciso anterior, las facultades siguientes:

1.- De autorizar devoluciones y compensaciones de cantidades pagadas indebidamente.

2.- De resolver las consultas que sobre situaciones reales y concretas le hagan los interesados.

Asimismo, tendrá la obligación de llevar un registro y control vehicular actualizado relativo a los vehículos a los que les expida placas de circulación en su jurisdicción territorial.

C). En el caso del impuesto sobre automoviles nuevos el Distrito Federal tendrá, además de las enlistadas anteriormente en el inciso A), las

facultades siguientes:

1.- De resolver las consultas que sobre situaciones reales y concretas le hagan los interesados.

D). Por lo que corresponde a las multas federales de carácter administrativo contempladas en el Acuerdo en cita, el Distrito Federal tendrá por conducto de sus propias autoridades fiscales, las siguientes facultades:

1.- De notificar, cuando así proceda, las multas referidas, determinar sus correspondientes accesorios y recaudar unas y otros, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, tratándose de infractores domiciliados en su territorio.

2.- Efectuar la devolución de cantidades pagadas indebidamente.

3.- Conceder autorizaciones para el pago en parcialidades de las multas y sus accesorios.

Cabe señalar, en este caso concreto, que el Acuerdo de Coordinación Fiscal no establece regla alguna respecto de los recursos administrativos, por lo tanto, se debe tomar en cuenta lo establecido en la última parte del artículo 14 de la Ley de Coordinación Fiscal en el sentido de que contra los actos que realice el Distrito Federal cuando actúe de conformidad a la coordinación fiscal, solo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

En este sentido, si el Distrito Federal se encarga del cobro de las multas federales incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, es claro que el recurso que procede contra los actos ejecutorios es el de revocación de conformidad al artículo 117, apartado II del Código Fiscal de la Federación, sin que en la presente vía se pueda impugnar el fondo mismo de la multa ni su notificación al infractor, porque éstos no son actos atribuibles a la autoridad fiscal como atinadamente lo señala el último párrafo del artículo 129 del propio Código Fiscal de la Federación.

2.2.1.2. Características del recurso

Mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, fueron reformados distintos preceptos del Código Fiscal de la Federación, algunos de ellos se refieren al recurso de revocación al cual, por así decirlo, se le dió una nueva fisonomía, pues en él se contienen tanto hipótesis de procedencia que se encargan del fondo del asunto (artículo 117, Apartado I) como las que se refieren a las actuaciones dentro del procedimiento administrativo de ejecución (artículo 117, apartado II).

Por su parte, en el artículo 120 de dicho Código Federal, se establece que la interposición del citado recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación, y el artículo 125 del mismo ordenamiento indica que deberá intentarse la misma vía elegida si se pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro.

Otra característica del recurso que se desprende del referido artículo 117, Apartado I, es la relativa a que dicho medio de defensa procederá contra resoluciones definitivas, es decir, de aquéllas que son la resultante final de una secuela o sucesión de actos de trámite y que deciden completamente un asunto o fincan una obligación fiscal como puede ser el ejemplo de una resolución que niega terminantemente la devolución de cantidades previamente solicitadas por el particular o la que liquida una contribución.

Un distintivo importante del recurso de revocación federal, es el relativo a que a través del mismo se podrán conocer impugnaciones de cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, ampliándose así la gama de asuntos que pueden ser debatidos por los particulares.

Esta característica, al igual que otras que ya han sido analizadas, hacen más dinámico al recurso administrativo, siendo un ejemplo a seguir por los ordenamientos fiscales locales de la República Mexicana incluyendo al Distrito Federal.

CAPITULO III

FORMALIDADES, SUBSTANCIACION Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

El Capítulo que en este momento comenzaremos a tratar se refiere a cuestiones de tipo procesal en los recursos administrativos que se tramitan y resuelven por las autoridades fiscales del Distrito Federal. Durante el desarrollo del mismo, veremos los aspectos concernientes al Código Financiero del Distrito Federal en el caso de ingresos locales y al Código Fiscal de la Federación en el caso de ingresos coordinados.

3.1. Requisitos para la interposición

3.1.1. Formalidades del escrito

De conformidad a los artículos 548; fracción I del Código Financiero del Distrito Federal y 121 del Código Fiscal de la Federación, con relación al 54, fracción I y 57, fracción II del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, en el caso de ingresos locales y federales coordinados el escrito de interposición del recurso se presentará ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, en el primer caso dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, y en el segundo caso dentro de los cuarenta y cinco días posteriores a tal situación.

Asimismo, tanto en el Código Financiero en su artículo 548, fracción

I, párrafo segundo, como en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 122 con relación al 18 del mismo ordenamiento federal, todo escrito de interposición del recurso deberá ser firmado por el recurrente o su representante legal, a no ser que el recurrente no sepa o no pueda firmar, en cuyo caso deberá imprimir su huella digital. De incumplirse lo anterior, en el caso del ordenamiento local, se tendrá por no presentado el recurso, más sin embargo en el caso del ordenamiento federal cabe la posibilidad de que se requiera la presencia del recurrente a fin de que subsane esa omisión y desde luego ratifique su escrito.

Como puede verse en este caso de la falta de firma del escrito del recurso, el Código Financiero es más rígido pues ordena que dicho recurso se tenga por no presentado, mientras que en el Código Fiscal de la Federación cabe la posibilidad de que se mande subsanar dicha omisión.

Por otro lado, en términos del artículo 548, fracción III del Código Financiero del Distrito Federal el escrito de interposición del recurso deberá señalar los siguientes elementos:

- 1.- Nombre, denominación o razón social del recurrente, así como su domicilio en el Distrito Federal para oír y recibir notificaciones.
- 2.- El acto administrativo que se impugne, así como la fecha en que fue notificado o bien, en la que tuvo conocimiento del mismo.
- 3.- Descripción de los hechos, argumentos en contra del acto impugnado, y, de ser posible, los fundamentos de derecho.

4.- Las pruebas que se ofrezcan.

Cuando no se cumpla con alguno de los requisitos anteriores, la autoridad requerirá al promovente para que los indique en un plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación, apercibiéndolo de que en caso de que no lo haga, se tendrá por no interpuesto el recurso.

Ahora bien, el artículo 122 del Código Fiscal de la Federación en el mismo sentido establece que el escrito de interposición del recurso de revocación deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 del propio Código y señalar además:

- 1.- La resolución o el acto que se impugna.
- 2.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- 3.- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se cumpla con alguno de los anteriores requisitos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días los cumpla. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de las pruebas, el promovente perderá el

derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Aunque la finalidad de esta tesis no es propiamente la de hacer un estudio comparativo entre los ordenamientos fiscales en cita, no obstante aparecen diferencias notables en el tratamiento de aspectos similares que no deben dejarse pasar por desapercibidos.

Tal es el caso de los apercibimientos que se ordena se hagan efectivos cuando no se presentan los requisitos omitidos dentro del plazo de cinco días otorgados por la autoridad.

En efecto, en el caso del Código Financiero si no se cumple con tan solo uno de los requisitos del escrito una vez que han sido requeridos por la autoridad en el plazo señalado, se tendrá por no interpuesto el recurso.

Ahora bien, los apercibimientos que se formulan con base en el Código Fiscal de la Federación son distintos según el caso que se dé, es decir, si una vez fenecido el plazo otorgado por la autoridad fiscal no se expresan agravios que se supone causa la resolución impugnada, tal situación hace presuponer que no existe perjuicio en contra del recurrente y por lo tanto debe de desecharse el recurso.

En el caso siguiente si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso. Esta situación es similar a la que prevé el Código

Financiero del Distrito Federal pues éste señala que se tendrá por no interpuesto el recurso. En ambas situaciones los términos no presentado y no interpuesto pueden manejarse como sinónimos y su efecto es el que su misma denominación gramatical señala, lo que no impide al particular promover de nueva cuenta el recurso si el plazo legal de quince días para los asuntos locales o de cuarenta y cinco días en los federales coordinados no ha fenecido.

En el siguiente supuesto que prevé el Código Fiscal de la Federación relativo a la omisión del señalamiento de los hechos controvertidos, el apercibimiento es el de que se perderá el derecho a señalarlos y en el caso de la omisión en el ofrecimiento de pruebas a que éstas se tengan por no ofrecidas lo que no impide de cualquier manera, que se estudien las otras cuestiones planteadas por el particular en el recurso y que incluso finalmente se le pueda dictar una resolución favorable.

Del análisis a los anteriores supuestos de apercibimiento, puede concluirse que el Código Fiscal de la Federación es más acertado en cuanto a la técnica jurídica empleada y el Código Financiero no lo es pues éste último da el mismo tratamiento a todos los requisitos que se lleguen a omitir, con el efecto general de tener por "no interpuesto el recurso" que aunque tal efecto no impide que se pueda intentar promover de nuevo el recurso subsanando de alguna manera dichos requisitos, esto es casi imposible que se produzca pues el término que al caso prevé el artículo 548, fracción I de dicho ordenamiento local, es de tan solo quince días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado.

3.1.2. Documentación que se debe presentar

El artículo 548 del Código Financiero del Distrito Federal establece en su artículo 548, fracción II, que el promovente deberá acompañar al escrito de interposición del recurso:

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

Cuando no se acompañe alguno de los documentos que se refiere dicha fracción, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación los presente y, en caso que no lo haga, si se trata de los documentos mencionados en los numerales 1, 2 y 3 anteriores se tendrá por no interpuesto el recurso, y en el caso del numeral 4 se tendrán por no ofrecidas

las las pruebas.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que la autoridad fiscal requiera su remisión. Para este efecto deberá acompañar la copia sellada de la solicitud de los mismos que oportunamente se hubiera hecho a la autoridad respectiva. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

En el caso del Código Fiscal de la Federación su artículo 123 establece que el promovente deberá acompañar al escrito en que interponga su recurso, los documentos que en forma muy similar fueron ya señalados en el precitado artículo 548, fracción II del Código Financiero, e incluso, con el mismo apercibimiento en caso de que no se presenten.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación establece las modalidades de que en el caso de los documentos que acrediten la personalidad de quien promueve a nombre de otro o de personas morales, éstos podrán acompañarse al escrito del recurso o en su caso será suficiente que se anexen los documentos en los que conste que la personalidad ya fue reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.

Esta situación surge con motivo de no duplicar los trámites administrativos al particular pues con que demuestre haber acreditado

previamente su personalidad ante la autoridad emisora del acto o resolución de molestia es suficiente. Esto significa, que ya no será necesario presentar los testimonios notariales o cartas poder nuevamente sino simplemente señalar o acompañar aquéllos en que ya fue reconocida por la autoridad, ejm., los expedientes personales que la autoridad fiscal lleva de los particulares.

Otro aspecto importante que maneja el Código Fiscal de la Federación, es el relativo a que los documentos que se deben acompañar al escrito del recurso, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Esta disposición de alguna manera agiliza los trámites administrativos entre el particular y la autoridad fiscal, además de que aquél ya no se desprenderá de sus originales salvo requerimiento de ésta por escrito.

Al respecto el Código Federal de Procedimientos Civiles en su artículo 207 maneja el principio de que las copias hacen fe de la existencia de los originales, pero si se pone en duda la exactitud, deberá ordenarse su cotejo con los originales de que se tomaron.

Las anteriores modalidades que se han analizado del Código Fiscal de la Federación fueron introducidas mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 15 de diciembre de 1995, sin embargo, el Código

Financiero del Distrito Federal en su correspondiente Título relativo a los recursos administrativos no prevé estas situaciones las cuales debería de contener pues como se ha señalado, producen la agilización en los trámites burocráticos respectivos.

3.1.3. Garantía del interés fiscal.

"Para que se conceda la suspensión del procedimiento de ejecución, cuando se va a intentar la promoción de recursos fiscales o juicios de nulidad, es necesario que se garantice el interés fiscal. Este consiste en el crédito fiscal que se haya determinado o requerido más los recargos devengados o por devengar, más los gastos de ejecución." (46)

Ahora bien, de conformidad a lo establecido en la fracción XVI del artículo 11 del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, es atribución de la Tesorería del propio Distrito, la de aceptar, previa calificación, las garantías que se otorgan por los contribuyentes, para asegurar el interés fiscal respecto de los créditos fiscales del Distrito Federal y los de carácter federal en los términos de las disposiciones fiscales aplicables y de los acuerdos del Ejecutivo Federal, así como registrarlas, autorizar su sustitución, cancelarlas, hacerlas efectivas, ordenar su ampliación o resolver su dispensa, cuando sea procedente.

En este orden de ideas, el artículo 41 del Código Financiero del

(46) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- op. cit., Derecho Financiero Mexicano, pag. 836.

Distrito Federal establece que los créditos fiscales podrán garantizarse en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por compañía autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.

En el caso de los ingresos locales como en el caso de los ingresos coordinados, la garantía del interés fiscal la otorgará el interesado a favor de la Tesorería del Distrito Federal, con la finalidad, como ya se mencionó, de que se suspenda el procedimiento de ejecución en tanto se resuelvan los recursos administrativos intentados, ya sea de los previstos en el Código Financiero o el de revocación que se contempla en el Código Fiscal de la Federación para asuntos derivados de ingresos federales coordinados.

De esta manera al suspenderse dicho procedimiento, se evitará que la determinación del crédito fiscal como la propia ejecución mediante el procedimiento económico-coactivo sigan adelante en perjuicio del particular.

El artículo 147 del Código Financiero del Distrito Federal establece al respecto, que se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución durante la tramitación de los recursos administrativos, cuando lo solicite el

interesado y garantice el crédito fiscal impugnado y los posibles recargos, en alguna de las formas señaladas por el artículo 41 del propio Código.

El precepto jurídico también indica que la suspensión podrá ser solicitada en cualquier tiempo ante la oficina recaudadora, acompañando copia del escrito con el que hubiera interpuesto el recurso administrativo. La autoridad recaudadora suspenderá provisionalmente el procedimiento y concederá un plazo de quince días para el otorgamiento de la garantía.

Constituida la garantía, la oficina suspenderá de plano el procedimiento hasta que se le comunique la resolución definitiva en el recurso.

En casos de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán ocurrir al superior jerárquico de la autoridad recaudadora. El superior pedirá a la autoridad recaudadora un informe que deberá rendirse en un plazo de tres días y resolverá de inmediato la cuestión.

3.2. De la impugnación de notificaciones

Originalmente en el Código Fiscal de la Federación, la impugnación de notificaciones se conocía como uno más de los recursos administrativos que se preveían en tal ordenamiento jurídico. En este sentido, la resolución que declarara la nulidad de notificaciones, traía como consecuencia la anulación de

las actuaciones posteriores a dicha notificación.

Sin embargo, este recurso tenía el inconveniente de que mientras el mismo no se resolviera, quedaría en suspenso el término legal para impugnar la resolución de fondo.

Otro inconveniente que se tenía era el que una vez resuelto el recurso de nulidad de notificaciones ordenándose reponer la notificación anulada, la autoridad fiscal al volver a notificar el acto en cumplimiento de la citada resolución incurría de nuevo en vicios del mismo carácter que al ser detectados por el contribuyente, originaba que de nueva cuenta se interpusiera el aludido recurso de nulidad de notificaciones haciéndose interminable la cadena de impugnaciones por el mismo motivo e impidiéndose entrar al fondo del asunto.

Por esta razón, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 1988, se suprimió como tal del Código Fiscal de la Federación el recurso de nulidad de notificaciones para pasar a ser una especie de incidente en la tramitación de los restantes recursos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución que se contemplaban en esa época.

El éxito que ha tenido la anterior reforma se ha mantenido hasta la actualidad.

3.2.1. Cuando se afirma o se niega conocer el acto

Quando a un particular se le notifica legalmente un acto administrativo que le impone una obligación tributaria como la de cubrir un crédito fiscal,

dicha persona, según el caso, podrá optar por pagarlo en los términos de ley o bien proceder a impugnarlo dentro del plazo legal.

El primer ejemplo no presenta mayor problema, pues el contribuyente cubre el crédito fiscal extinguiendo así su obligación ante la autoridad.

El segundo ejemplo muestra una variante en el sentido de que el contribuyente conoce dicha determinación pero no está de acuerdo con ella por lo que decide interponer en su contra, dentro del plazo legal, el recurso administrativo correspondiente.

Sin embargo, qué sucedería en este último caso si al contribuyente no se le hubiera notificado el acto administrativo o bien habiéndose practicado dicha diligencia lo hubiere sido ilegalmente.

Bueno, pues lo que sucedería muy probablemente es que con motivo de las irregularidades señaladas, el contribuyente conocería el acto administrativo en fecha muy posterior cuando ya no tuviera oportunidad de promover el recurso administrativo correspondiente por encontrarse fuera del plazo legal estipulado

Por eso es que el legislador, previendo estas situaciones, ha establecido una disposición que le permite al recurrente impugnar dicha notificación para, en su caso, tener la oportunidad de atacar el acto administrativo y ambas cosas dentro de un mismo procedimiento como enseguida se verá.

El Código Financiero del Distrito Federal al referirse en su artículo

554 a la impugnación de notificaciones, reproduce en forma muy similar las disposiciones que al efecto también señala el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación.

Por esta razón, y en obvio de repeticiones inútiles solo transcribiré el citado dispositivo jurídico previsto en el Código Financiero que es aplicable a los recursos administrativos de carácter local, y en cuanto al otro precepto contenido en el Código Fiscal de la Federación que es aplicable al recurso de revocación federal procedente en el caso de ingresos coordinados, únicamente se denotarán sus diferencias.

Señala el citado artículo 554 que cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme a los artículos 551, 552 y 553 (artículos que prevén los recursos de revocación; de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; y de oposición de tercero) de dicho Código Financiero, se estará a lo siguiente:

I. Si el recurrente afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra su notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

Para tal efecto, deberá impugnar tanto el acto como su notificación, de manera conjunta.

II. Si el recurrente niega conocer el acto, bajo protesta de decir verdad manifestará tal desconocimiento en el escrito por el que interponga el recurso administrativo. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el contribuyente señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada para tal efecto. Si no hace tal señalamiento, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación en el domicilio que se haya señalado para oír y recibir notificaciones o, en su ausencia, lo hará por estrados.

El recurrente tendrá un plazo de quince días (cuarenta y cinco días en el caso de ingresos coordinados según el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación), a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo impugnando, simultáneamente, el acto y su notificación.

III. La Procuraduría Fiscal para resolver el recurso administrativo estudiará los argumentos expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que haya hecho del acto administrativo.

IV. Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, se tendrá al recurrente como sabedor del acto impugnado desde la fecha en

que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efecto todo lo actuado con base en aquélla, y se procederá al estudio de la impugnación en contra del acto administrativo.

Si se resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, se desechará dicho recurso.

Como se desprende de la disposición transcrita, el procedimiento de la impugnación de notificaciones tiene como finalidad de acuerdo a los numerales III y IV el que la autoridad previamente al examen del acto administrativo estudie la notificación para decidir de acuerdo a la ley si entra al análisis del fondo del asunto o bien proceda a desechar el recurso por haberse interpuesto en forma extemporánea.

"Esta mediada plantea una solución moderna y razonable que permite que una instancia de impugnación se encauce en la secuela general del proceso y facilite a los particulares la interposición de la defensa simplificando la sustanciación correspondiente y acortando el tiempo para que se resuelva." (47)

3.2.2. El caso de actos regulados por leyes federales

En este punto analizaremos concretamente el caso de la impugnación de notificaciones que se llega a dar dentro del recurso de revocación previsto en

(47) *Ibidem*, pag. 863.

el artículo 117, apartado II, del Código Fiscal de la Federación que se interpone en contra de actos administrativos tendientes al cobro de las multas administrativas federales, mismas que se ubican dentro del rubro de los ingresos federales coordinados que debe administrar el Distrito Federal.

Un caso práctico que nos puede servir para ejemplificar este tipo de asuntos, lo tenemos cuando la Procuraduría Federal del Consumidor impone una multa a las personas domiciliadas en el Distrito Federal.

En este caso, una vez que se haya impuesto la multa por violación cometida a la Ley Federal de Protección al Consumidor, que es la aplicable en este ejemplo, la Procuraduría Federal en mención puede notificar la resolución sancionatoria al infractor con personal propio o bien la puede remitir, para los mismos efectos, a la Tesorería del Distrito Federal, quien además deberá encargarse de cobrarla incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución cuando dicha multa no sea cubierta por el infractor en forma voluntaria.

Cabe aclarar que por sí misma, la simple diligencia de notificación que efectúa la Tesorería del Distrito Federal no es un acto que pueda impugnarse a través del multireferido recurso de revocación.

En efecto, de acuerdo al ejemplo tomado y a lo estatuido en el último párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, tenemos que en el caso de actos regulados por otras leyes federales (Ley Federal de Protección al Consumidor) la notificación practicada por autoridades fiscales (Treasurería del

Distrito Federal) se impugnará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes federales (en este caso el recurso de revisión previsto en el artículo 135 de la Ley Federal de Protección al Consumidor mediante el cual se impugnará ante la propia Procuraduría Federal del Consumidor tanto la imposición de la multa como su notificación).

Por lo tanto, los actos de la autoridad fiscal que sí son materia del recurso de revocación previsto en el artículo 117, parte II, del Código Fiscal de la Federación, serán aquéllos a través de los cuales se llegue a exigir coactivamente el pago de la multa, es decir, los que se den con motivo del procedimiento administrativo de ejecución fiscal que se entable contra el deudor.

Una vez que ha quedado precisado lo anterior, es oportuno hacer aquí una nueva observación al Código Financiero del Distrito Federal, pues en su citado artículo 554, último párrafo, pretende regular otra cuestión relativa a la coordinación fiscal que es muy parecida a la mencionada en el inciso B) del punto 2.1.2.2., de esta tesis.

Dicho precepto de carácter local, establece que "En el caso de actos regulados por otras leyes federales, respecto de los cuales las autoridades fiscales del Distrito Federal tengan encomendado su cobro, la impugnación de la notificación de los mismos se hará a través del recurso que, en su caso, establezca la Ley respectiva y de acuerdo con lo previsto en la legislación federal aplicable".

Sin embargo, como se ha visto en párrafos anteriores, dichas cuestiones ya se encuentran previstas en el precitado último párrafo del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación que obviamente es el aplicable en estos asuntos de la coordinación fiscal de acuerdo al principio legal que la propia Ley de Coordinación Fiscal establece en su artículo catorce.

Por lo tanto, se propone también, que el referido último párrafo del artículo 554 del Código Financiero del Distrito Federal sea derogado pues lo que incorrectamente se pretende regular ahí no es asunto que se deba ventilar dentro de los recursos administrativos de carácter local sino dentro del recurso de revocación que prevé el Código Fiscal de la Federación.

3.3. Improcedencia del recurso

En el caso de la improcedencia en los recursos administrativos, nos encontramos que tanto en el artículo 549 del Código Financiero del Distrito Federal como en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, se manejan hipótesis similares, razón por la cual, su estudio se conjuntará sin olvidar las esferas de aplicación de cada uno de los ordenamientos, es decir, local en el primero y federal en el segundo.

No obstante lo anterior, en el Código Financiero del Distrito Federal existe una hipótesis en la fracción I del aludido artículo 549 que indica que es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que no sean de los previstos en los artículos 551, 552 y 553 de dicho Código Financiero, es decir, los que no encuadren en los casos relativos a los recursos

de revocación; de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; y de oposición de tercero.

Esta causal de improcedencia es propia del Código Financiero del Distrito federal ya que en el Código Fiscal de la Federación no se contempla, sin embargo, no es muy trascendente dicha disposición ya que puede utilizarse la interpretación lógica formal conocida como "contrario sensu" o argumento a contrario.

Al respecto de lo anterior el eminente tratadista Eduardo García Maynez señala que "cuando un texto legal encierra una solución restrictiva, en relación con el caso a que se refiere, puede inferirse que los no comprendidos en ella deben ser objeto de una solución contraria. Ejemplo: el artículo 8vo. de la Constitución federal establece que, en materia Política, -solo podrán hacer uso del derecho de petición los ciudadanos de la República-. Interpretando a contrario el precepto citado llegase lógicamente a la conclusión de que los no ciudadanos, un extranjero, verbigracia, o un menor, no pueden hacer uso, en materia política, de tal derecho." (48)

En este sentido, si el Código Fiscal de la Federación establece en el inciso a) del apartado I del artículo 117 que "el recurso de revocación procederá contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos".

(48) GARCIA MAYNEZ EDUARDO.- Introducción al Estudio del Derecho, trigésima sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1984, pág 335.

interpretando a contrario el precepto citado se llega a concluir que las resoluciones de mero trámite no podrán impugnarse a través del recurso de revocación.

Este método de interpretación puede ser utilizado de acuerdo al artículo 5to. de dicho Código Fiscal de la Federación que establece que "las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales (entre las que se encuentran las de procedimiento en el recurso administrativo) se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica...".

Antes de comenzar a desarrollar los puntos posteriores, conviene hacer una observación a las cuestiones de naturaleza procesal que más adelante se señalarán y que incluso ya venían vislumbrándose en la parte final del punto 1.1.4.2. del Capítulo I de esta tesis en donde se definieron los razgos más importantes de los recursos administrativos.

Por lo tanto es de señalar, que cuando se interpone alguno de los recursos administrativos que hemos venido analizando, no estamos ejercitando una acción, procesalmente hablando, ya que no se impulsa a la jurisdicción para que un juez decida sobre la pretensión planteada, sino simplemente recurrimos a la autoridad fiscal para que revise su acto y en su caso, lo deje sin efectos o lo modifique.

Entonces, el recurso administrativo no constituye un proceso, ya que este último nace con el ejercicio de la acción y donde intervienen básicamente un juez, un actor y un demandado, en aquél, solo intervienen la autoridad fiscal y el recurrente.

Además, cuando se resuelve un recurso administrativo no es a través de una sentencia, sino que lo es a través de un nuevo acto administrativo por lo que no se ejercita una función jurisdiccional.

Las anteriores particularidades son referidas para que no se pierda de vista la naturaleza de los recursos administrativos, no obstante, es innegable, que éstos han adoptado dentro de su procedimiento muchas de las figuras de índole procesal como lo son las improcedencias, el sobreseimiento, las pruebas, la caducidad, etc., que no deben menospreciarse ya que revisten gran importancia al definir en un momento dado, el sentido de la resolución del recurso.

Humberto Briseño Sierra, señala que "el trámite de los recursos es como el de todo procedimiento contencioso en el que es menester dejar constancia de las razones y los medios que las conforman."

Continúa mencionando el citado autor, que "proceso o procedimiento impugnativo, juicio o recurso, el señalamiento de los datos de identificación de la promoción, la indicación de los antecedentes (supuestos), la precisión de los efectos (presupuestos; vía; competencia; etcétera) y el cumplimiento de los requisitos (condiciones actuales), son elementos que concurren a la integración

de ese primer escrito destinado a abrir el trámite." (49)

Por lo anteriormente citado podemos concluir que "nuestro legislador se ha esmerado en darle al recurso administrativo un carácter eminentemente técnico y jurídico, pues constituye la base o piedra angular de la que partirá toda defensa que ante los tribunales, administrativos o judiciales, hagan los particulares." (50)

Por estas razones aunque es indudable que el recurso administrativo no es un proceso sino que es un medio de impugnación que se presenta ante la propia autoridad emisora del acto, el mismo reviste características procesales en sus normas jurídicas como las que se aplican dentro de un juicio, por lo tanto, los ejemplos que se utilizarán más adelante, algunos serán tomados de actuaciones jurisdiccionales que por analogía bien pueden aplicarse a las hipótesis en los recursos administrativos.

Regresando a nuestro tema en estudio, es de hacer mención que "la improcedencia" se manifiesta en la imposibilidad jurídica del juzgador para entrar al estudio del fondo de la cuestión debatida, esta situación se presenta no porque la pretensión sea notoria e indudablemente infundada, sino el

(49) BRISÑO SIERRA HUMBERTO.- Derecho Procesal Fiscal Regímenes Federal y Distrital Mexicanos, Segunda edición, Editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1990 pag. 131.

(50) MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- op. cit., pag. 165.

impedimento de analizar algo que no procede considerar conforme a derecho," (51)

Ahora bien, cuando las hipótesis legales de improcedencia son advertidas al momento de presentarse el recurso, provocan que éste resulte improcedente, impidiendo que el medio de impugnación sea admitido y por tanto que el estudio del fondo del asunto llegue a darse.

Si se admite el recurso, y ya iniciada su tramitación apareciera o se configurara alguna de las hipótesis de improcedencia, la consecuencia sería el sobreseimiento del recurso, es decir, que las causales de improcedencia se transforman, una vez iniciado el medio de impugnación, en causales de sobreseimiento.

3.3.1. Cuando no se afecta el interés jurídico del recurrente

Genaro Góngora Pimentel señala que el "interés jurídico, reputado como un derecho reconocido por la ley, es lo que la doctrina jurídica reconoce con el nombre de derecho subjetivo; es decir, como facultad o potestad de exigencia cuya institución consigna la norma objetiva. Al interés jurídico lo tutela el derecho objetivo a través de alguna de sus normas". (52)

(51) Doctrina administrativa emitida por el Tribunal de lo Contencioso administrativo del Estado de México.- Revista "Memorial", Año I, No. 3, julio-agosto de 1987, Toluca México, pag. 68.

(52) GONGORA PIMENTEL GENARO.- Introducción al Juicio de Amparo, Segunda Edición, México, Editorial Porrúa, 1989, pag. 189.

Ahora bien, el recurso administrativo en materia fiscal requiere, para que proceda su interposición, la preexistencia de un agravio en la esfera jurídica de algún gobernado, con motivo de la emisión o ejecución de un acto de autoridad fiscal, por eso es que la concepción de la "afectación del interés jurídico" está directamente relacionada a la de "agravio", pues si un acto administrativo no causa éste, no puede surgir aquélla para intentar en forma válida el recurso administrativo.

Por esta razón es que solo podrá promover el recurso administrativo, el titular de los derechos afectados por el acto impugnado, debiendo acreditarse en forma indubitable dicha afectación para que prospere la impugnación.

Sirve de base para ejemplificar lo anterior, el siguiente precedente jurisprudencial emitido por la Sala Regional del Sureste del Tribunal Fiscal de la Federación:

"INTERES JURIDICO.- LO ACREDITA EL QUE PROMUEVE UN RECURSO DE REVOCACION EN CONTRA DE UNA MULTA IMPUESTA AL NEGOCIO DE SU PROPIEDAD, AUN CUANDO SE EMITA CON OTRO NOMBRE.- Resulta ilegal la resolución que desecha por improcedente un recurso de revocación al considerarse que la multa recurrida no afecta el interés jurídico del recurrente porque no va dirigida a su nombre, cuando el promovente alega que es propietario del negocio sancionado, pues con la interposición del recurso administrativo demuestra el interés que tiene de que la sanción se revoque, ya que de no impugnarla, ésta quedaría firme, con lo cual se le causarían molestias, pues de no cubrirse la sanción dentro del plazo legal se iniciaría el procedimiento administrativo de

ejecución en contra de su negocio." (53)

Con relación a la falta de interés jurídico como causal de improcedencia del recurso administrativo en términos del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, el tratadista Humberto Briseño Sierra señala que "la inatendibilidad es criterio legislativo (y también opinión doctrinal) que se aplica por igual en el procedimiento impugnativo -recurso administrativo- y en el proceso ante los tribunales como el Federal fiscal y el distrital de lo contencioso administrativo. La revisión de este artículo 124 resalta conceptos básicos a partir del atinente al interés. Por tal ha de entenderse la ubicación del sujeto en cualquiera de los extremos de una relación o una situación jurídica. Sea que se le concedan derechos, beneficios, privilegios o simples conveniencias, o que por el contrario se le imputen deberes, obligaciones, cargas o inconvenientes jurídicos."

"Esta presencia del interés jurídico se ha ejemplificado con la posición de los llamados terceros perjudicados, de manera que no se limita a las partes de una relación, sea contractual o administrativa, y se extiende a las situaciones en que los actos o las omisiones repercuten en la esfera jurídica de esos terceros."

"Si en el caso de la promoción del recurso la posición del interesado ha de ser la de un sujeto titulado por la relación en que se da el acto

(53) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, Tercera Epoca, Año I, ----
No. 11, noviembre 1988, p. 69.

impugnado, tratándose de otros casos, como los del simple peticionante, aunque no haya alcanzado la ubicación de un titular de un derecho concreto, tendrá interés por haber instado inútilmente."

"Hay por ende, diversos tratamientos de interés y aún se ha hablado del interés simple o no jurídico interés debilitado o defendido condicionalmente por el derecho objetivo, e interés jurídico que es el coincidente con una titularidad. Esto conduce a la relatividad jurisprudencial de manera que revisando los criterios de los tribunales se encuentran cambios que también obedecen a las alteraciones de la legislación. En resumen el tema del interés, pragmáticamente considerado, ha de considerarse desde la perspectiva del juzgador llamado a aplicarlo."

"Lo importante es que la falta de interés, o de lo que la autoridad juzgadora entienda por tal, es motivo de improcedencia en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación." (54)

3.3.2. Cuando sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de éstas o de sentencias

Para la mejor explicación de estas causales de improcedencia las dividiremos en tres partes como sigue:

- 1.- Cuando sean resoluciones dictadas en recursos administrativos.

Esta causal no presenta mayor problema y tiene por objeto el que una
(54) **BRISENO SIERRA HUMBERTO.**- op. cit., pag. 136.

vez emitida una resolución en el recurso administrativo promovido en contra de un acto determinado, no se permita dentro de la misma vía, por economía procesal, una nueva impugnación en contra de dicha resolución del recurso o contra del mismo acto, pues lo único a lo que se llegaría de no aplicarse dicha disposición, sería la de caer en un círculo vicioso indefinido dentro del procedimiento de impugnación.

2.- Cuando sea una resolución dictada en cumplimiento de la que previamente haya recaído al recurso administrativo.

Para entender este supuesto de improcedencia tenemos como ejemplo la siguiente situación:

Un particular acude a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal e interpone el recurso administrativo de revocación en contra de una determinación por varios bimestres del impuesto predial emitida por la Tesorería del propio Distrito.

En la resolución del recurso la citada Procuraduría Fiscal revoca parcialmente la determinación impugnada dejando sin efectos algunos bimestres del impuesto predial y confirmando otros, ordenándose en consecuencia a la Tesorería, que emita una nueva resolución en la que se abstenga de cobrar el crédito que se ha dejado sin efectos y proceda al cobro subsistente.

En un pretendido cumplimiento a la resolución del recurso, la Tesorería emite una determinación del impuesto de referencia en la que insiste

en cobrar nuevamente la totalidad del crédito fiscal.

Como es obvio, el recurrente no estará de acuerdo en la forma en que la Tesorería del Distrito Federal dio el controvertido cumplimiento, por lo tanto, al decidir aquél impugnar esta última resolución, ya no podrá hacerlo a través del recurso administrativo pues caería dentro de la causal de improcedencia que se analiza.

Ahora bien, tanto para el supuesto que se estudió en el punto marcado con el número 1 como el que se analizó en el presente numeral, el recurrente no queda en estado de indefensión, pues puede acudir en contra de aquellas resoluciones que han adquirido un carácter definitivo por ya no admitir recurso administrativo, al juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal en términos de la fracción III del artículo 23 de la Ley que rige a dicho Tribunal.

3.- Cuando sea una resolución dictada en cumplimiento de sentencias.

Para ejemplificar esta causal de improcedencia acudimos al mismo ejemplo señalado en el numeral anterior, relativo a la impugnación que ha sido resuelta al particular en forma parcial, pero ahora en lugar de que sea a través del recurso administrativo, será con motivo de la interposición del juicio de nulidad ante la Sala correspondiente del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

En este sentido, si una vez dictada la sentencia, la Tesorería del

Distrito Federal en un pretendido cumplimiento al fallo emite una resolución insistiendo en cobrar de nueva cuenta la totalidad del monto del crédito, el actor en este caso, no deberá de intentar el recurso administrativo en contra del evidente incumplimiento de la sentencia pues caería en la causal de improcedencia que se analiza.

En este otro caso, el referido actor tampoco queda en estado de indefensión pues puede acudir en queja por el incumplimiento de la sentencia ante la Sala respectiva de dicho Tribunal en términos del artículo 83 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Para concluir este punto me resta señalar, que las causales de improcedencia referidas en este apartado tienen por objeto el que los tres tipos de resoluciones administrativas debidamente identificadas en los numerales correspondientes, no puedan ser impugnadas mediante los recursos administrativos, es decir, que ya no deben de ser analizadas dentro del seno de la administración.

Esta consideración del legislador establecida en la norma, tiene que ver con el aspecto de que la autoridad fiscal ya ha establecido, de alguna manera, una línea definida de criterio en las resoluciones administrativas de estos casos concretos, por lo que obviamente si al particular se le permitiera la interposición del recurso administrativo en contra de tales resoluciones, lo más probable es que la autoridad fiscal al resolverlo no cambiaría su postura inicial de criterio.

3.3.3. Cuando existe consentimiento expreso o tácito

De esta causal de improcedencia se desprenden dos hipótesis las que se analizarán en la forma siguiente:

1.- Cuando existe consentimiento expreso.

El artículo 1803 del Código Civil para el Distrito Federal establece que el consentimiento es expreso cuando se manifiesta:

- a) Verbalmente.
- b) Por escrito.
- c) Por signos inequívocos.

Por lo tanto, el consentimiento del acto impugnado en los recursos administrativos si ha de considerarse expreso, deberá revestir cualquiera de las formas citadas.

Ahora bien, para que la autoridad fiscal que conozca del recurso en que se presente esta causal de improcedencia, pueda decretarla, se requiere que quede debidamente comprobada la aceptación o conformidad con el acto de autoridad y no solo basar la resolución correspondiente en indicios que hagan presumible la conducta de aceptación por parte del recurrente, haciendo de esta

manera imposible que dicha conducta sea demostrada con testimoniales.

Por consiguiente, debe quedar claro, que la declaratoria de improcedencia que se dicte con base en esta hipótesis tiene que ser emitida una vez que la autoridad fiscal quede debidamente cerciorada de la existencia de la aceptación o del consentimiento expreso, considerándose al caso, que la mejor prueba o tal vez la única es la documental pues es casi imposible que se acredite por otros medios la manifestación hecha por el recurrente en el sentido de admitir o conformarse con el acto de autoridad fiscal.

2.- Cuando existe consentimiento tácito, entendiéndose por tal cuando no se promovió el recurso administrativo dentro de los plazos señalados por la ley.

Como se advierte, el consentimiento tácito se da en el caso de la no promoción del recurso administrativo dentro del plazo legal establecido.

Tratándose de los recursos administrativos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal:

- a) De 15 días como regla general (artículo 548, fracción I, primer párrafo).
- b) De 10 días cuando no se esté de acuerdo con la valuación hecha de los bienes embargados (artículo 126)

En el caso del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación:

- a) De 45 días como regla general (artículo 121).
- b) De 10 días cuando no se esté de acuerdo con la valuación hecha de los bienes embargados (artículo 175).

3.3.4. Cuando ha sido revocado el acto impugnado

En el caso concreto de esta hipótesis de improcedencia, entendemos por revocación la extinción de un acto administrativo por la resolución unilateral de la autoridad que lo emitió cuando tal acto contiene vicios de ilegalidad.

Ahora bien, recordando lo manifestado en el punto 1.1.4.2. del Capítulo I de esta tesis, la autoridad fiscal en términos de los artículos 97 del Código Financiero del Distrito Federal y 36 del Código Fiscal de la Federación, no podrá revocar las resoluciones favorables al particular.

A contrario sensu, las autoridades fiscales sí podrán revocar las resoluciones no favorables al particular sea porque se encuentren viciadas de ilegalidad.

No obstante lo anterior, se considera por seguridad jurídica, que para que opere la revocación del acto impugnado como causa de improcedencia y en su caso de sobreseimiento del recurso administrativo, es menester que al recurrente

se le haya notificado dicha revocación y que esté de acuerdo con ella.

Sirve de apoyo a lo manifestado anteriormente, la siguiente jurisprudencia sustentada por la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal:

REVOCACION.- NO DA LUGAR AL SOBRESEIMIENTO EN EL JUICIO DE NULIDAD SI NO CONSTA LEGALMENTE NOTIFICADA.- En virtud de ser un acto administrativo recurrible, la revocación del acto impugnado no da lugar al sobreseimiento en el juicio de nulidad, si no es notificada en los términos del artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación. (55)

3.3.5. Cuando el acto se haya consumado de manera irreparable

Esta hipótesis previene que la consumación irreparable del acto impugnado produce la improcedencia,

En efecto, la promoción del recurso administrativo persigue, lógicamente, la destrucción del acto autoritario que se impugna con la finalidad de que se revoque en definitiva o se mande reponer el procedimiento administrativo. Por ello, la irreparabilidad de un acto produce la improcedencia ya que intentarlo carece de razón porque no existe manera de volver las cosas al estado en que se encontraban antes de producirse la violación.

(55) **COMPILACION DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL DISTRITO FEDERAL.-** Segunda Epoca, Jurisprudencia Número 5, pag. 51.

Por lo que si el acto administrativo que se impugna es ejecutado y físicamente resulta irreparable, de manera que sea imposible volver las cosas al estado en que se encontraban antes de la realización de dicho acto, el recurso administrativo carece de objeto.

El recurso administrativo por lo tanto, tiene como finalidad práctica, la de reparar la situación jurídica de que disfrutaba el recurrente y que resultó transgredida por el acto impugnado, pero si tal reparación no es factible, el recurso pierde su objeto y resulta improcedente.

3.3.6. Cuando no se amplía el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno

Este supuesto de improcedencia se encuentra ligado a la ampliación del recurso administrativo con motivo de la impugnación de notificaciones.

Recordemos que en el caso en que el recurrente niega conocer el acto, bajo protesta de decir verdad, manifestará tal desconocimiento en el escrito por el que interponga el recurso administrativo. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el contribuyente señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en el que se le deba dar a conocer y el nombre de la persona facultada para tal efecto. Si no hace tal señalamiento, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación en el domicilio que se haya señalado para oír y recibir notificaciones o, en su ausencia, lo hará por estrados.

El recurrente tendrá un plazo de 15 días en asuntos locales y 45 días en federales coordinados, a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo.

Como puede verse en este caso, el particular presenta su recurso manifestando desconocer el acto administrativo, es decir, que al momento de interponer el recurso correspondiente, dicha persona tiene indicios ya sea por manifestaciones verbales de la propia autoridad fiscal o por una serie de documentos de carácter secundario, de la preexistencia de un acto administrativo que es lesivo a sus intereses pero que no conoce en forma certera.

Por esta razón, la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal al recibir el recurso y con base en los elementos aportados por el recurrente, solicitará informes a la oficina recaudadora correspondiente, en el sentido de que sean proporcionados los documentos que contienen los actos administrativos impugnados y las constancias de su notificación.

Al recibir la Procuraduría los documentos citados, procederá a hacerlos del conocimiento del recurrente para que éste, dentro del plazo marcado, y previo apercibimiento, amplíe su recurso manifestando en contra del acto y su notificación lo que a su derecho convenga.

Es en este caso que si el recurrente una vez puestos en sus manos los documentos de referencia no amplía el recurso o si ampliándolo no expresa agravio alguno, será desechado su recurso, pues es de entenderse que el acto administrativo ha sido consentido por dicha persona.

3.4. Sobreseimiento del recurso

La figura jurídica del sobreseimiento está contemplada tanto en el artículo 550 del Código Financiero del Distrito Federal como en el artículo 133, fracción I del Código Fiscal de la Federación. En el caso del primer ordenamiento el precepto correspondiente establece las causales por las que el sobreseimiento se llega a dar, y en el caso del segundo ordenamiento no se mencionan las hipótesis correspondientes, por lo que se tiene que acudir en éste caso en particular por analogía, a las causales de sobreseimiento que se prevén en el artículo 202 del propio Código Fiscal de la Federación dentro del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El sobreseimiento en el caso concreto de los recursos administrativos de carácter fiscal, es una figura jurídica que hasta hace pocos años se ha reconocido como tal en estos medios de impugnación. El propio Código Fiscal de la Federación la contempló en su Título V, Capítulo I, a partir del año de 1988 aunque con las características mencionadas en el párrafo anterior.

El tratadista Humberto Briseño Sierra señalaba al respecto, que "por tratarse de recursos que, debe repetirse, están concebidos en un desarrollo unilateral porque solo el promovente insta, no se menciona el término sobreseimiento; pero es obvio que declarar la improcedencia es dar por terminado el trámite anticipadamente, esto es, antes de llegar a la revisión del fondo del recurso y, en consecuencia se presenta un verdadero sobreseimiento

administrativo." (56) similar al de los procesos en los juicios fiscales.

Ahora bien, según Ignacio Burgoa, "el sobreseimiento es un acto procesal proveniente de la potestad jurisdiccional, que concluye una instancia judicial, sin resolver el negocio en cuanto al fondo, sustantivamente, sino atendiendo a circunstancias o hechos ajenos, o al menos diversos, de lo substancial de la controversia subyacente o fundamental." (57)

Para el caso de los recursos administrativos, entonces, se entenderá por sobreseimiento la detención del curso de un procedimiento de impugnación por ausencia de alguno de sus elementos constitutivos esenciales.

De acuerdo con Ulises Schmill el sobreseimiento tiene las características de que:

- a) La resolución del sobreseimiento hace terminar el proceso;
- b) Esta terminación del proceso se realiza sin haberse estudiado el fondo del asunto;
- c) No se hace estudio de fondo sobre la legalidad del acto o resolución impugnada;

(56) BRIZO SIERRA HUMBERTO.- op. cit., pag. 136.

(57) BURGOA IGNACIO.- El juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México, 1966, ---
pág. 444.

d) Por ello, la resolución de sobreseimiento deja intacta en su validez la resolución o procedimiento que se impugnó en el juicio."(58)

3.4.1. Por desistimiento del recurrente

Para Rafael de Pina se entiende por desistimiento, en términos generales, el ejercicio de la facultad reconocida legalmente a una persona para hacer dejación, por propia voluntad, de un derecho, pretensión, cosa, ventaja o una actuación jurídica cualquiera."(59)

El desistimiento, en el presente caso de los recursos administrativos, es la renuncia hecha por el recurrente del medio de impugnación que hubiere iniciado, y por tanto la renuncia del derecho que, en su caso, le hubiera asistido.

Entonces, si el recurso administrativo es un medio tutelador de un interés jurídico afectado a un particular por un acto o resolución de autoridad fiscal, el desistimiento en este caso, se traduce en la renuncia que tal persona hace de continuar ejercitando ese medio de impugnación y de los derechos que la autoridad le hubiere reconocido en un momento dado en la resolución que del fondo del asunto también se hubiese llegado a emitir.

(58) SCHMILL ULISES, Código Fiscal de la Federación, Segunda Edición, Editorial Biblioteca Sistema, México, 1967, pag. 190.

(59) DE PINA RAFAEL Y OTRO.- Diccionario de Derecho, Decimocuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1986, pag. 232

3.4.2. Cuando durante la tramitación del recurso aparece o sobreviene una causal de improcedencia.

La resolución que se emita en un recurso administrativo, cuando durante su tramitación aparezca o sobrevenga una causal de improcedencia, debe necesariamente decretar el sobreseimiento del mismo, ya que, existiendo una circunstancia que invalida el medio de impugnación, lógicamente quien lo resuelve, no debe entrar al análisis del fondo del negocio planteado, sino que debe sobreseerlo.

3.4.3. Por muerte o extinción del recurrente.

La muerte o extinción del recurrente ocurrida durante la tramitación del recurso, si su pretensión es intransferible o si con tales eventos deja sin materia el medio de defensa, es causa de sobreseimiento del recurso.

Resulta manifiesto que si no existe el titular del derecho agraviado, el acto impugnado ya no lesiona a nadie, no existe por tanto, interés jurídico en la prosecución del recurso.

En efecto, la ley determina que solo pueden promover el recurso administrativo quienes tengan un interés jurídico que funde su pretensión, por lo que si el derecho violado por el acto impugnado es inseparable de la persona del recurrente y éste fallece (persona física) o se extingue (persona moral) durante la tramitación del recurso, el resultado de esta situación no puede ser otro que el de sobreseer el recurso.

Es evidente que aunque puede existir un derecho transgredido ya no hay un titular que pueda reclamarlo, pues no hay que olvidar, en este caso, que el acto impugnado solo afectaba al fallecido o al extinguido.

Un ejemplo de lo anterior, en el caso de las persona físicas, lo tenemos cuando se interpone el recurso en contra de un acto de autoridad cuando se alega que el embargo se trabó sobre bienes legalmente inembargables como sucede en el caso de los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el recurrente.

Otro ejemplo, pero ahora aplicado en el caso de las personas morales, lo tenemos cuando en el recurso se alega que el embargo se trabó sobre bienes legalmente inembargables como sucede tratándose de la maquinaria, enseres y semovientes propios para las actividades de una negociación, en cuanto fueren necesarios para su funcionamiento.

Como puede verse en ambos casos, el derecho violado por el acto impugnado es inseparable de la persona del recurrente y si éste fallece o se extingue durante la tramitación del recurso aún cuando subsista dicho acto impugnado, no puede surtir efecto legal o material alguno, pues con tales eventos se dejó sin materia el medio de defensa.

3.4.4. Por caducidad

La figura jurídica de la caducidad en los recursos administrativos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, se estableció

recientemente en el artículo 549 A como parte de las reformas y adiciones que se hicieron a este ordenamiento legal publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1996.

Dicho precepto jurídico establece que procederá la declaratoria de caducidad, cualquiera que sea el estado del recurso, si transcurridos doscientos días naturales, incluyendo lo inhábiles y contados a partir de la fecha en que se haya realizado el último acto procesal, no hubiera promoción del recurrente.

El término de la caducidad solo se interrumpirá por promociones del recurrente o su representante legal, o por actos de los mismos realizados ante otra autoridad administrativa diversa siempre que tengan relación inmediata y directa con la instancia.

Del texto legal transcrito, desprendemos que la caducidad es la extinción anticipada del procedimiento debido a la inactividad del recurrente en el lapso de doscientos días naturales, pues se entiende que existe un abandono de la instancia por esta persona.

En este sentido, el artículo 550 de dicho Código Financiero establece en su fracción IV el sobreseimiento del recurso por caducidad del procedimiento.

3.5. De las pruebas

Gramaticalmente hablando, prueba es la "acción y efecto de probar, o

bien, razón con que se demuestra una cosa."(60)

Francesco Carnelutti señala que el "juzgador tiene que valorar jurídicamente los hechos. La noción de hecho jurídico, esencial para la teoría del proceso, es una de aquellas que el estudioso debe aprender de la teoría general del derecho. Cuantas veces el hecho que hay que valorar no esté presente, el juzgador tiene que servirse de otros objetos que le permitan conocer el hecho ausente. Estos otros objetos son las pruebas".(61)

Ahora bien, "la lógica del derecho impone a quien alega un hecho en conflicto, la obligación de probar, puesto que la alegación misma no constituye de por sí una prueba."(62)

Por su parte, Eduardo Pallares señala que "probar es producir un estado de certidumbre en la mente de una o varias personas respecto de la existencia o inexistencia de un hecho, o de la verdad o falsedad de una proposición".(63)

Enrico Redenti indica que, "desde un punto de vista que llamaremos (60) DICCIONARIO PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO.- Undécima Edición, Editorial --- Larousse, México, 1987, pag. 848.

(61) CARNELUTTI FRANCESCO.- Instituciones del Proceso Civil, Tomo I, Editorial EJEA, Buenos Aires, 1959, pag 257.

(62) GIAN ANTONIO MICHELI.- La Carga de la Prueba, Séptima edición, Editorial EJEA, Buenos Aires, 1961, pag. 4.

(63) PALLARES EDUARDO.- Diccionario de Derecho Procesal Civil, Cuarta Edición Editorial Porrúa, México, 1975, pag. 624.

subjetivo, la prueba será dada por la síntesis de las observaciones e inferencias que el juzgador extraiga, por medio de los sentidos primeramente y de la inteligencia después, de cosas materiales o de episodios, actos o hechos del proceso, en cuanto determinen su convicción en cuanto al hecho. Pero muy frecuentemente se verán indicados con la misma denominación, pero tomada en sentido objetivo (medios de prueba) aquellas mismas cosas, episodios, actos o hechos de cuyo examen se pueda extraer un convencimiento o por lo menos elementos o argumentos de convicción. Y también en ese sentido, el significado oscila, ya que unas veces apuntará, por ejemplo a la cosa corporal o material, como puede ser un trozo de papel que contenga signos gráficos; y otra veces aún aludirá directamente a la manifestación del pensamiento considerada en sí y por sí, esto es, abstracción hecha del medio o de los medios materiales utilizados para manifestarlo. Y siempre con el mismo nombre de pruebas se podrán ver finalmente indicadas también ciertas actividades de las partes y del juzgador con finalidad de constatación o de descripción de cosas o hechos, o de su adquisición para los autos del proceso." (64)

Ahora bien, en los recursos administrativos que estamos estudiando, aunque no se trata de un proceso como ya se ha citado, es necesario que el recurrente a través de su escrito de impugnación, haga llegar los medios probatorios que demuestren su dicho, los cuales la autoridad fiscal que resuelve el recurso a pesar de que no tiene la calidad de un juzgador, deberá valorarlos como si lo fuera, y desde luego, extraer en consecuencia elementos o argumentos

(64) REDENTI ENRICO.- Derecho Procesal Civil, Tomo I, Editorial EJE, Buenos Aires, 1957, pag. 282.

de convicción respecto del caso concreto que se le presenta en el medio de impugnación.

3.5.1. Cuáles se admiten

Tanto el artículo 555, fracción I del Código Financiero del Distrito Federal como el 130 del Código Fiscal de la Federación establecen en forma muy similar el tipo de pruebas que se admitirán en el recurso administrativo.

Ahora bien, a continuación transcribiremos como referencia el citado artículo 555, fracción I, párrafo primero, del Código Financiero del Distrito Federal para conocer parte de las reglas en materia probatoria y además se hará una importante observación al ordenamiento ya que en el precepto en cuestión existe un error en su redacción como enseguida lo veremos:

Establece la norma que "I. En los recursos administrativos se admitirá todo tipo de pruebas, excepto aquéllas que no tengan relación con los hechos controvertidos, la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones directas. Por lo tanto, no se considera comprendida en esta fracción la petición de informes a las autoridades, respecto de los hechos que consten en sus expedientes."

Como puede verse existe una incoherencia pues el precepto primeramente indica cuáles son las pruebas que se admiten en el recurso y cuales no, posteriormente se señala que la petición de informes a las autoridades no se considera comprendida en dicha "fracción", esto da a entender que los informes

no tienen el carácter de prueba por lo que no es ni siquiera de considerarlos en dicho apartado.

Esta disposición legal de carácter local es muy semejante a la establecida en el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación de donde se considera fue tomada y que a la letra dice:

"En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considera comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos."

Considero que el error contenido en la precitada fracción I del artículo 555 del Código Financiero de utilizar la palabra "fracción" en lugar de la de "prohibición" que es la correcta, proviene desde la iniciativa de ley correspondiente, ya que incluso en la página 205 del respectivo Diario de los Debates de la Asamblea de Representantes (Legislativa) del Distrito Federal del 26 de diciembre de 1994, fecha en que se discutió la aprobación de dicho Código, ya se contemplaba la palabra "fracción" que no le da sentido lógico-jurídico a la última parte de la norma legal referida. (65)

En otro orden de ideas, pero continuando con el estudio de los

(65) Diario de los Debates de la Asamblea de Representantes del Distrito Federal.- I Legislatura, lunes 26 de diciembre de 1994, Tomo II, pag. 205.

párrafos anteriormente transcritos, no debe considerarse que se haya eliminado en el Código Financiero ni en el Código Fiscal de la Federación, la confesión de las autoridades, ya que tales ordenamientos autorizan el informe, el cual desde luego, surte efectos de confesión.

Si se aprecia más a fondo, la realidad es que en ambos ordenamientos local y federal, se han establecido dos limitantes a la confesión de la autoridad emisora del acto impugnado; primeramente no absolver posiciones directas y en segundo lugar no referirse a hechos propios sino de su competencia.

En este sentido, no se debe considerar que se haya eliminado la prueba de confesión de las autoridades responsables en los recursos administrativos, ya que se reitera que en los ordenamientos legales de referencia, se autoriza el informe de las autoridades en relación a los hechos que consten en sus expedientes o incluso en documentos agregados a ellos, por lo tanto, la admisión que hagan las autoridades vía informe de los hechos de su competencia, generará efectos de reconocimiento, es decir, de confesión con todas sus consecuencias legales.

A este tipo de confesión de hechos de la competencia de las propias autoridades, se les otorga pleno valor probatorio, acorde a lo que se dispone en el artículo 555, fracción I del Código Financiero y 130 del Código Fiscal de la Federación los cuales establecen que "harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos..."

Por otro lado, entre las pruebas que sí se admiten en los recursos administrativos tenemos a la documental tanto pública como privada, a la pericial y a las presuncionales que son las que más usualmente se presentan en este medio de impugnación.

Ahora bien, de acuerdo a la legislación procesal tienen el carácter de documentos públicos aquéllos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones.

La calidad de públicos se demuestra por la existencia regular, sobre los documentos, de sellos, firmas u otros signos exteriores que, en su caso, prevengan las leyes.

Por otra parte, son documentos privados los escritos extendidos por particulares sin la intervención de funcionario público o de persona autorizada para ejercer fe pública.

En otro orden de ideas, la prueba pericial es aquella que se lleva a efecto mediante el dictamen de peritos. El peritaje en este caso, es un informe que se presenta a la autoridad fiscal encargada de resolver el recurso administrativo, por una persona que posee especiales conocimientos en una ciencia o arte para conocer mejor los hechos cuya comprobación y calificación requieren de éstos conocimientos.

Existen dos clases de pruebas presuncionales que son las legales y las humanas. A través de las primeras el legislador determina a priori, mediante su razonamiento, tener por cierto un hecho, ya sea en forma definitiva (iuris et de iuri) o provisoria mientras no se suministre prueba en contrario (iuris tantum).

En el caso de la presuncional humana, es el juez, quien a través de su propio razonamiento y partiendo de los indicios llega a la demostración de un hecho cuya prueba directa ha sido imposible de concretar. Dicho en otras palabras, en las presunciones humanas, las consecuencias jurídicas las deduce el juzgador partiendo de la existencia de hechos (indicios) reales y probados.

Este tipo de probanzas surgen porque no siempre es posible la prueba directa de los hechos, porque en ocasiones ellos acontecen sin la presencia de testigos y desaparecen sin que pueda constatarse su existencia por el análisis personal del juzgador, ni aún con el auxilio pericial.

Como bien ya se había señalado en los puntos 3.1.1. y 3.1.2. de este Capítulo, en el escrito de interposición del recurso deberán de señalarse y acompañarse las pruebas que se ofrezcan, debiendo la autoridad acordar sobre su admisión y en su caso desechar aquéllas que no sean procedentes. Es importante manifestar que las probanzas que se ofrezcan, deberán ser las pertinentes e idóneas para demostrar los hechos y las argumentaciones que se hagan valer.

Finalmente en cuanto a la carga de la prueba no debemos de perder de vista el principio consistente en que los actos y resoluciones emitidos por la

autoridad fiscal gozan de la presunción de legalidad, por lo que si el recurrente no presenta pruebas eficaces ante la procuraduría fiscal del Distrito Federal, para derribar dicha presunción, ésta se encuentra obligada a reconocer su legalidad mediante la confirmación del acto.

No obstante, también debe considerarse, que las autoridades también deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

Estos principios encuentran su base legal tanto en el artículo 90 del Código Financiero del Distrito Federal como en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Como ejemplo de lo anterior el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido lo siguiente:

PRUEBA. CUANDO CORRESPONDE LA CARGA DE LA MISMA A LA AUTORIDAD FISCAL Y CUANDO AL CAUSANTE. La situación de un causante frente a las afirmaciones de la autoridad fiscal difiere de cuando esas aseveraciones se hacen sin base alguna o cuando se hacen con base en datos asentados en un acta levantada de conformidad con los preceptos legales aplicables. En el primer caso la negativa por parte del causante traslada la carga de la prueba a la autoridad; en el segundo, habiéndose dado a conocer al contribuyente los hechos asentados en el acta, será él quien tenga la carga de la prueba para desvirtuar tales hechos. Si bien es cierto

que los hechos asentados en el acta no implican su veracidad absoluta, puesto que admiten prueba en contrario, también lo es que si esta prueba no se aporta o no es idónea, deberá estarse a la presunción de legalidad de tales elementos.(66)

3.5.2. Pruebas supervenientes

Tanto el artículo 555, fracción I del Código Financiero del Distrito Federal como el 130 del Código Fiscal de la Federación, establecen que en los recursos administrativos se podrán presentar pruebas supervenientes siempre y cuando no se hubiera dictado la resolución del recurso.

La prueba superveniente es aquella cuya existencia ignoraba el recurrente y que al llegar a su conocimiento y favorecerlo, puede presentarla en el medio de impugnación. Debemos excluir de éstas a los documentos que el recurrente legalmente puede tener a su disposición, ya que en el caso de estos últimos, será suficiente que se acompañe al escrito de interposición, copia del escrito mediante el cual conste que se hubieren solicitado previamente.

Respecto a las pruebas supervenientes la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido:

"PRUEBAS SUPERVENIENTES. LA AUTORIDAD ANTE LA QUE SE PROMUEVE UN RECURSO ADMINISTRATIVO DEBE ADMITIRLAS O DESECHARLAS Y, EN SU CASO, VALORARLAS.- A fin de cumplir con

(66) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Revisión 1729/81, septiembre de 1982, p. 124.

la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional y conforme a lo establecido en el numeral 324 del Código Federal de Procedimientos Civiles, la autoridad ante la que se promueva un recurso administrativo debe admitir o desechar los medios probatorios supervenientes ofrecidos por la recurrente, pues en caso contrario incurriría en violación a los preceptos antes mencionados..."(67)

3.5.3. Su valoración

En el presente punto abordaremos un tema bastante interesante concerniente a la valoración de las pruebas y la repercusión que ésta tiene en la resolución del recurso administrativo.

Antes de entrar en materia conviene señalar que de acuerdo a la doctrina procesal, existen tres sistemas de valoración de las pruebas y que son los siguientes:

1.- El de "libre apreciación de las pruebas" o también llamado de "libre convicción", que se refiere a que al juzgador se le concede arbitrio judicial, es decir, goza de libertad para apreciar los resultados probatorios empleando desde luego las reglas de la lógica, la experiencia y el conocimiento de la vida.

(67) Ibidem, Revisión número 1602/84, Revista del mes de octubre de 1985, pag. 337.

2.- El de la "tarifa legal" o sistema de la "prueba tasada" o simplemente conocido como "prueba legal", consiste en que la ley le señala al juzgador por anticipado el grado de eficacia que debe atribuir a determinado medio probatorio.

3.- El "sistema mixto" que se encuentra ubicado entre los dos sistemas de valoración anteriormente referidos y que consiste en una posición intermedia entre la prueba de libre convicción y la prueba tasada, sin la excesiva rigidez de la segunda y sin la excesiva incertidumbre de la primera, mediante el correcto entendimiento humano, la vinculación de la lógica y de la experiencia.

Si ubicamos en un marco histórico los distintos sistemas enlistados, tenemos que el de la prueba tasada se originó en las antiguas España, Francia e Italia y que en la actualidad se ha ido abandonando poco a poco pues se considera muy rígido.

Por otro lado, el sistema de la libre apreciación de las pruebas surge de Inglaterra y los Estados Unidos, siendo adoptado por el derecho moderno.

Nuestra legislación mexicana adopta el sistema mixto de valoración como se deja entrever en la siguiente jurisprudencia del Poder Judicial Federal:

"PRUEBAS, APRECIACION DE LAS, POR AUTORIDAD JUDICIAL.
Tratándose de la facultad de los jueces para la apreciación de las pruebas, la legislación mexicana adopta el sistema mixto de valoración, pues si bien concede arbitrio judicial al juzgador, para la apreciación de ciertas pruebas

(testimonial, pericial o presuntiva), ese arbitrio no es absoluto, sino restringido por determinadas reglas basadas en los principios de la lógica, de las cuales no debe separarse, pues al hacerlo, su apreciación, aunque no infrinja directamente la ley, si viola los principios lógicos en que descansa, y dicha violación puede dar materia al examen constitucional." (68)

Es el caso que en el campo de los recursos administrativos tanto el Código Fiscal de la Federación como el Código Financiero del Distrito Federal, adoptan este sistema mixto de valoración de las pruebas, ya que respecto a determinadas probanzas se señala el grado de eficacia que se les debe de atribuir (prueba tasada), y en cuanto a las no comprendidas en éstas, deja a la autoridad fiscal en libertad para estimarlas (libre apreciación).

Tales Códigos establecen que los medios probatorios que hacen prueba plena y por lo tanto se les reconoce legalmente su eficacia (prueba legal o tasada), serán la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, pero si en éstos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos solo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

(68) **APENDICE AL SEMINARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.**- Segunda Sala, tesis --- 1493, 1988, Segunda Parte, pag. 2379.

Por otra parte, de entre las pruebas cuyo valor se deja a la "prudente apreciación" de la autoridad fiscal, tenemos a la pericial, a la presuncional humana, a la documental privada, a las fotografías y en general todos aquellos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.

Con relación a este último punto cabe hacer una reflexión muy importante, pues en el caso de las pruebas mencionadas en el párrafo anterior, es evidente que se le otorga a la autoridad fiscal la libertad de valorarlas conforme a su "prudente apreciación", es decir, que no tiene la obligación de sujetarse a regla legal alguna a ese respecto.

No obstante, sin menospreciar la capacidad intelectual de muchos de los servidores públicos de la administración, encargados de resolver los recursos administrativos, pienso que la facultad de libre apreciación de las pruebas se debe dar solamente en el campo jurisdiccional, es decir, en relación a los jueces de los tribunales correspondientes.

La razón de esta opinión es en el sentido de que los jueces, además de tener la licenciatura en derecho, se presume tienen toda una trayectoria o carrera judicial dentro del medio jurisdiccional, lo que los hace más idóneos para emitir una libre apreciación de pruebas.

Sin embargo, se dan los casos que de la noche a la mañana e incluso sin tener la carrera de leyes u otra carrera profesional idónea, algunos funcionarios de la administración pública "previa designación", se encuentran decidiendo la resolución de un recurso administrativo sin tener conocimiento

pleno de lo que ésto implica, e incluso sin criterio alguno para emitir una "prudente apreciación" respecto de la valoración de las pruebas.

Por tal motivo surge la propuesta de una reforma tanto al Código Financiero como al Código Fiscal de la Federación de que se restrinja esa libertad de apreciación del valor de las pruebas que otorgan dichos Códigos a la autoridad fiscal, pues se evitarían posibles indebidas lesiones a los intereses de los recurrentes e incluso a los de la propia administración pública.

Ahora bien, bastaría señalar en los referidos ordenamientos fiscales que respecto de la valoración de las pruebas en comentario tendría que acudirse a las disposiciones supletorias del Código Federal de Procedimientos Civiles o en el otro caso al Código de Procedimientos Civiles del Distrito Federal, sin embargo, la solución no es tan sencilla como lo veremos enseguida.

En efecto, tanto de la citada prueba pericial, la presuncional humana, la documental privada y las fotografías y otros elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, los Códigos de procedimientos antes aludidos establecen en la mayoría de estos casos el principio de la libre apreciación de las pruebas.

Por lo tanto, dichos ordenamientos procesales en sí mismos, no son de gran apoyo a nuestro propósito, pues no establecen reglas determinadas para la valoración de la mayoría de los citados medios probatorios.

Por esta razón la propuesta es en el sentido de que tanto en el Código Financiero como en el Código Fiscal de la Federación, se establezcan en sus preceptos, dentro del apartado relativo a los recursos administrativos, las respectivas reglas de valoración de la prueba a que deba sujetarse la autoridad fiscal encargada de resolver dichos medios de impugnación.

Para iniciar tenemos que señalar que las reglas de valuación incluso deberán estar sustentadas, como ha sido referido en la jurisprudencia antes transcrita, en los principios de la lógica jurídica y de la justicia como valor supremo del derecho.

No se tratará en la presente tesis de hacer un estudio completo del contenido que deberán tener las normas de valuación que se propone sean creadas, por lo que solo me enfocaré a señalar algunos puntos interesantes que considero se deben tomar en cuenta para ese efecto.

1.- En el caso de la valuación de la prueba pericial la autoridad fiscal deberá atender entre otros aspectos, a la competencia o profesionalidad del perito; los principios científicos en que se funda el dictamen; la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica; la posibilidad de introducir observaciones formuladas por consultores técnicos o los letrados; incluso se puede contemplar el que la propia autoridad fiscal pueda tener acceso al dictamen pericial como contraprueba para mejor proveer sus resoluciones.

2.- Tratándose de la presuncional humana, que las consecuencias jurídicas deducidas por la autoridad fiscal partan de la existencia de hechos

(indicios) reales y probados, y que sus apreciaciones abarquen los elementos consistentes en un hecho que sirva de antecedente, un razonamiento, y un hecho que se presume.

No dudando que es arduo apreciar este tipo de prueba, se debe de considerar que para hacerla más efectiva debe de correlacionarse con las otras pruebas hasta que se llegue a la plena convicción de los hechos.

3.- Por lo que corresponde a la valuación de la prueba documental privada se puede establecer en la respectiva normatividad, que el documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, solo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, en este caso del recurrente.

Además, de que el escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración, más no de los hechos declarados.

También se tendría que establecer a quién se debe reputar como autor de un documento privado e incluso se pueden introducir reglas para la valoración de las copias en general, y de los documentos rotos, tachados o enmendados.

4.- En el caso de las pruebas fotográficas, deberán contener la certificación correspondiente que acredite el lugar, tiempo y circunstancias en que fueron tomadas, así como que corresponden a lo representado en ellas. Esta probanza desde luego se valorará con lo que surja del conjunto de las otras pruebas aportadas en el procedimiento.

Por lo que toca a otro tipo de elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia, como los documentos electrónicos, se puede acudir a algunas de las reglas de valuación para las pruebas documentales y en cuanto a la reputación de su autor a quien tenga uso de una clave o código de acceso asignado a su titular para ingresar al sistema.

Finalmente, se puede agregar una excepción a toda esta serie de reglas y que sería en el sentido de que si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas las autoridades fiscales adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso administrativo, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a las formalidades que al efecto se establezcan en dichos Códigos tributarios respectivamente, debiendo en ese caso fundar razonadamente esa parte de su resolución.

Esta excepción a toda la serie de reglas de valuación antecitadas viene a equilibrar la situación, ya que a la autoridad fiscal en casos muy especiales se le permitirá apartarse de las formalidades preestablecidas al respecto, pero siempre con la obligación de fundar razonadamente esa decisión.

3.6. Resolución del recurso y sus efectos

Tanto el artículo 555, fracción V, del Código Financiero del Distrito Federal como el respectivo 133 del Código Fiscal de la Federación, establecen en forma muy parecida los sentidos de la resolución que pone fin al recurso administrativo, mismos que serán analizados en los puntos que a continuación se indicarán.

Antes de comenzar el análisis de los referidos puntos, se debe señalar que por lo que corresponde al efecto de la resolución del recurso cuando se tiene por no presentado o por no interpuesto, debemos de remitirnos a lo señalado en el punto 3.1.1. denominado "Formalidades del escrito" de este mismo Capítulo para evitar repeticiones en este apartado.

3.6.1. Desestimación por improcedente o sobreseimiento

Este apartado se encuentra relacionado a lo manifestado en el punto 3.3. denominado "Improcedencia del recurso" y punto 3.4. denominado "Sobreseimiento del recurso" de este mismo Capítulo, por lo que a continuación solamente procederemos a mencionar los efectos de dichas figuras jurídicas.

Quando existen causas de improcedencia al momento de presentarse el recurso administrativo, provocará que éste resulte improcedente, impidiendo que el recurso sea admitido, y por tanto que el medio impugnativo llegue a iniciarse.

En el caso de que ya admitido el recurso e iniciada su tramitación se configurará alguna causal de improcedencia, la consecuencia es el sobreseimiento del recurso, esto quiere decir, que las causales de improcedencia se convierten en causales de sobreseimiento que se suman a las que, como tales, se comprenden en los preceptos legales correspondientes.

En este sentido, tanto en la improcedencia como en el sobreseimiento existe un impedimento para avocarse al fondo del asunto, por lo que resulta

evidente, que ambas figuras jurídicas traen consigo la conclusión del medio de impugnación sin que se toque el fondo del negocio.

De esta manera el efecto será que la resolución o acto administrativo impugnados queden confirmados, toda vez que si la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal no revisó la legalidad de éstos, quedarán entonces en la misma situación en que se encontraban hasta antes de la presentación del recurso administrativo.

En este sentido, la resolución o acto administrativo impugnados, continuarán produciendo sus efectos jurídicos, siempre que la resolución del recurso administrativo hubiese quedado firme, esto es, cuando no se haya interpuesto en su contra el juicio de nulidad.

3.6.2. Confirmación del acto impugnado

Este supuesto se da cuando el recurrente no logra demostrar la argumentación hecha valer tendiente a desvirtuar la legalidad de la resolución o acto administrativo impugnados.

La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, en este caso, pronunciará en la resolución del recurso, los motivos y fundamentos por los cuales no quedó acreditada la pretensión del recurrente en la impugnación.

La resolución que declare la confirmación del acto, producirá las siguientes consecuencias:

1.- Dar por sentada la legalidad de la resolución o acto administrativo impugnados.

2.- Tener por legales todas las actuaciones de la autoridad fiscal que emitió la resolución o acto administrativo impugnados.

3.- En el caso de que hubiere quedado firme la resolución recaída al recurso, continuar con el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo el pago del crédito fiscal determinado en la propia resolución que fue debatida.

4.- En el caso de que previamente a la interposición del recurso ya se hubiese pagado el crédito principal y sus accesorios, y que la resolución confirmatoria hubiese quedado firme, el pago se considerará definitivo.

5.- En el caso concreto de que el recurso se hubiera iniciado por un tercero que afirmara ser propietario o titular de los bienes o derechos embargados, el efecto de la resolución confirmatoria del procedimiento económico-coactivo, por no haberse acreditado la legítima propiedad o titularidad correspondiente, será el de confirmar la validez del embargo por lo que deberá de continuarse con el procedimiento administrativo de ejecución.

6.- Cuando el recurso se interponga por un acreedor del ejecutado alegando su preferencia sobre los créditos a favor del fisco, la resolución podrá ser en el sentido de declarar preferente el derecho del fisco y por consiguiente la validez del procedimiento económico-coactivo.

3.6.3. Reposición del procedimiento administrativo

Tiene lugar la reposición del procedimiento administrativo cuando el impugnante haya logrado demostrar que realmente se cometieron violaciones durante el desarrollo del mismo. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal en la resolución que emita, deberá hacer mención de cuáles son las violaciones formales que se cometieron para declararlas insubsistentes y señalar a partir de cuál acto debe orientarse la reposición.

El efecto de este tipo de resoluciones es el de retirar del campo del derecho a la resolución o acto administrativo impugnados, para dar lugar a la reposición del procedimiento.

Ahora bien, los efectos mencionados son muy similares a los que produce la resolución revocatoria del acto debatido, con la diferencia de que por virtud de ésta última se dejan sin efectos todas las actuaciones de la autoridad fiscal que se realizaron dentro del procedimiento administrativo, así como las que hayan derivado del propio acto, mientras que la resolución que ordena reponer el citado procedimiento tiene como efecto dejar insubsistentes únicamente las actuaciones posteriores al acto a partir del cual se debe proceder a la reposición, quedando las autoridades en aptitud de dictar una nueva resolución después de que queden subsanadas las irregularidades cometidas.

3.6.4. Revocación del acto impugnado

De acuerdo con el tratadista Sergio Francisco de la Garza, son causas

de revocación en el recurso administrativo las siguientes:

- a) La falta de competencia del funcionario o del órgano para determinar los créditos fiscales.
- b) La falta de fundamento legal, o un fundamento legal mal aplicado.
- c) La falta de motivación o la indebida motivación del acto recurrido.
- d) El desvio de poder en el caso de sanciones.
- e) La caducidad de las facultades de la autoridad para hacer la determinación. (69)

Los efectos que producen este tipo de resoluciones son el de eliminar del campo del derecho a la resolución impugnada y por consiguiente los efectos que se hayan producido, y en su caso, dar de baja el crédito fiscal.

Otro efecto es el de frenar definitivamente el procedimiento económico-coactivo como en el caso de que se haya demostrado que el crédito fiscal exigido en dicho procedimiento se ha extinguido.

Ahora bien, la declaratoria que deje sin efectos la resolución o acto administrativo impugnados, tendrá como consecuencia que los gastos de ejecución

(69) DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO.- op. cit. pag. 857

que se hayan causado con motivo de las diversas diligencias efectuadas no se cobren en razón de su carácter de accesorios del crédito fiscal principal.

En el caso de que el recurrente, previamente a la fecha en que se haya dictado la resolución revocatoria en el recurso, ya hubiese pagado el crédito fiscal declarado insubsistente, tendrá con base en élla la acción para solicitar la devolución correspondiente.

En el supuesto de que se haya impugnado una resolución que niega la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, la revocación de dicha resolución en el recurso, tendrá por efectos, el que la autoridad recaudadora proceda a devolver las cantidades que en forma improcedente fueron pagadas, con sus respectivos intereses que se hayan generado en favor del recurrente.

CAPITULO IV

EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD FISCAL ANTE EL RECURSO ADMINISTRATIVO

Han transcurrido ya casi 7 décadas desde que los recursos administrativos en materia fiscal tomaron gran relevancia en el campo jurídico del Distrito Federal.

Durante ese lapso de tiempo se han suscitado importantes acontecimientos que han impactado directa e indirectamente a dichos medios de impugnación como lo son la creación en el año de 1936 del Tribunal Fiscal de la Federación; las expediciones en el año de 1938 del primer Código Fiscal de la Federación y en los años de 1941 y 1982 de las entonces Leyes de Hacienda del Departamento del Distrito Federal; en el año de 1971 la creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y la iniciación en 1979 de su competencia en materia fiscal; finalmente en el año de 1994 la expedición del Código Financiero del Distrito Federal el cual entró en vigor a partir del 1ro. de enero de 1995.

Obviamente que de la simple instancia de reconsideración en materia fiscal que se presentaba por el año de 1929 a los recursos administrativos que al efecto se conocen en la actualidad, existe un gran trayecto recorrido que ha implicado una constante transformación en estos medios de impugnación.

Por estas razones en este Capítulo de la presente tesis, analizaremos

los beneficios y las desventajas que en la actualidad reportan los recursos administrativos en materia fiscal en el Distrito Federal desde el ángulo de vista del contribuyente y de la propia autoridad, así como lo que se espera de aquéllos en un futuro, y finalmente veremos algunos razgos de la impugnación de la resolución del recurso ante los tribunales administrativos.

4.1. El contribuyente ante el recurso administrativo

4.1.1. Ventajas

Los contribuyentes en el Distrito Federal, ya sea en el caso de ingresos locales o de ingresos federales coordinados, que acuden al recurso administrativo cuentan con las siguientes ventajas.

Cuando el contribuyente decide optar por el recurso administrativo lo hace generalmente con la intención de encargarse personalmente del desarrollo y vigilancia de su asunto sin la intervención de un abogado o cuando menos de un contador.

En el caso de los contribuyentes de escasos recursos económicos, que son el grueso de la población, acuden al recurso administrativo sin la asesoría del abogado, pues en muchas ocasiones el monto del crédito fiscal impugnado, que aunque para el recurrente importa una suma considerable de dinero para su economía personal, no es redituable para cubrir los honorarios de dicho profesional.

Las decisiones que tales contribuyentes toman para la elección del recurso administrativo, también se ven influenciadas por la idea de que ante un Tribunal se verán envueltos en situaciones más complicadas por el desconocimiento del procedimiento y terminología jurisdiccionales que le son características.

En este sentido cuando el contribuyente acude a la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal tiene la oportunidad, previa a la interposición del recurso administrativo, de entrevistarse con los funcionarios y empleados encargados de la tramitación de estos medios de impugnación, quienes por razones obvias no orientarán al impugnante en cuanto al fondo del asunto, pero sí en lo que se refiere a los términos y formalidades a que deben sujetarse.

Este contacto personal origina mayor confianza al recurrente quien incluso tiene la oportunidad de comentar las circunstancias del caso concreto que plantea y que al funcionario le pueden auxiliar al momento de emitir la resolución al medio de defensa.

En el caso de los documentos que deben acompañarse al escrito del recurso, el funcionario también puede orientar al recurrente en estos aspectos, pues entre mejor quede integrado el expediente más rápido y ágil será el trámite y la emisión de la resolución correspondiente.

Por estas razones, la atención a los contribuyentes, que aunque no es imprescindible, juega un papel muy importante en el desarrollo del procedimiento del recurso, pues acerca más a la autoridad a la realidad de las cosas.

Ahora bien, independientemente de las características personales de los recurrentes, es claro que entre más completa y contundente sea la impugnación que se haga valer en el recurso administrativo, y se cumplan con todos los requisitos de ley, la resolución final que se emita puede darse en menor tiempo que la sentencia que se llegase a dictar en un juicio que se intentara ante los tribunales competentes.

Con las distintas reformas efectuadas al Código Financiero del Distrito Federal, publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 24 de abril de 1995 y 31 de diciembre de 1996, y al Código Fiscal de la Federación publicadas en el mismo órgano informativo del 15 de diciembre de 1995, los diversos recursos administrativos que en su conjunto prevén dichos ordenamientos adquieran la totalidad de ellos el carácter de optativos al juicio de nulidad respectivo, ésta situación provoca un beneficio al contribuyente pues queda a su total elección decidir cuál es la vía que intentará.

Además, si el contribuyente elige el recurso administrativo, previamente al juicio contencioso, es claro que tendrá una oportunidad más de defensa lo que implica una mayor probabilidad de un resultado favorable.

Con dichas reformas también se otorga mayor seguridad jurídica al particular, pues ya no corre el riesgo de que al acudir directamente a los tribunales administrativos, se le resuelva en ellos, en determinados casos, desechar por improcedente su demanda por no haber agotado previamente el recurso administrativo de carácter obligatorio que hubiera correspondido.

En otro orden de ideas, cuando el contribuyente advierte que el acto administrativo es notoriamente ilegal y arbitrario, es conveniente que agote el recurso administrativo, pues a la autoridad fiscal no le quedará más remedio que revocar o en su caso mandar a reponer el acto en la resolución que emita, ya que si la misma se atreviese a confirmarlo, solo lograría agigantar dichos vicios y obviamente provocar su descrédito ante los propios recurrentes y tribunales que conocieran del asunto con posterioridad.

Por otra parte, en el caso de que la autoridad fiscal prolongue demasiado la resolución del recurso, el impugnante cuenta con la negativa ficta para terminar con la incertidumbre y tensión que aquéllo le provoca.

Ahora bien, el recurso administrativo de alguna manera suscita un enfrentamiento franco entre el recurrente y la administración, sin mediar parte arbitral como lo es un juez, por lo que cuando la resolución de dicho medio de defensa favorece al impugnante, puede provocarle a la citada persona una mayor satisfacción, pues le ha hecho ver a la autoridad en forma directa los errores o arbitrariedades que se llegan a cometer al emitirse los actos administrativos para que ésta los corrija.

4.1.2. Desventajas

Cuando el contribuyente elige interponer el recurso administrativo no debe de subestimar este medio de defensa pues debe de tomar en cuenta que por lo que se refiere a formalidades legales pareciese que estuviera ante un tribunal, y más aún, debe de expresar cuidadosamente sus argumentaciones y

agravios en contra del acto impugnado y presentar las pruebas idóneas que apoyen su dicho.

Lo anterior obedece a que el recurso administrativo en materia fiscal en el Distrito Federal tiene un carácter eminentemente técnico, además, de que si los argumentos del impugnante no son contundentes y las pruebas no son las idóneas, la autoridad que resuelve el recurso no dudará en aprovechar dichas situaciones para emitir una resolución favorable para la administración.

Estas situaciones se convierten en una desventaja para el contribuyente pues debe de tomar incluso más precauciones cuando acude al recurso administrativo que cuando acude al juicio contencioso administrativo ya que en aquél la autoridad actúa como juez y parte y por lo mismo la balanza ya no se encuentra equilibrada desde un principio.

Otra situación que de alguna manera se torna injusta en el recurso administrativo se da porque el impugnante cuenta con un plazo fatal para promover el medio de defensa de referencia, dentro del cual deberá de preparar su escrito y allegarse de los elementos probatorios que juzgue convenientes, sin embargo, una vez que dicha persona presenta su recurso, la autoridad no tendrá la premura del tiempo para emitir con toda calma una resolución favorable al fisco local, en su caso.

En muchas ocasiones cuando la autoridad fiscal al resolver el recurso, se da cuenta de que el recurrente tiene la razón en cuanto al fondo del asunto, busca tomar otras alternativas como el estudio de los agravios esgrimidos en

contra de los vicios en las formalidades para escabullirse del análisis principal y constreñirse únicamente a mandar reponer el procedimiento administrativo, por lo que se recomienda en esos casos que el recurrente solo exprese los argumentos decisivos en cuanto al fondo del asunto.

Margarita Lowelí Cerezo hace una crítica severa a la forma en que se manejan los recursos administrativos señalando que "constituyen, más que un medio de defensa, un obstáculo para ésta, en virtud de que en la mayoría de los casos resultan ineficaces y sólo complican y retardan la resolución justa de las cuestiones contrivertidas. La observación de la realidad lleva a sostener que en general las autoridades administrativas, al resolver los recursos que se promuevan ante ellas, no lo hacen de una manera imparcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, que mantienen muchas veces de manera injustificada por una apreciación errónea de lo que es el interés público." (70)

4.2. La autoridad fiscal y el recurso administrativo

Hemos visto en el punto anterior, que una de las desventajas para el contribuyente en el recurso administrativo lo constituye la manera en que la autoridad fiscal responsable de tramitar y resolver el medio de defensa lo asume, es decir, las políticas que se adoptan para el desempeño de esa función.

(70) **LOWELÍ CEREZO MARGARITA.**- citada por Sergio Francisco de la Garza, "Justicia Administrativa" Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho - fiscal y Finanzas Públicas, A.C., Ed. Trillas, México, 1987, pag. 31.

En muchas ocasiones la autoridad fiscal al resolver el recurso lo hace olvidándose de los principios rectores del propio medio de defensa, sin pensar que con tal actitud contraviene la legitimidad de la administración y provoca la desconfianza de quienes llegan a utilizar dicha vía.

Por estas razones el Poder Judicial Federal ha señalado mediante criterio jurisprudencial lo siguiente:

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

juicio de garantías para suplir el error en que haya incurrido la parte agraviada al citar la garantía cuya violación reclame, y aún en los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación se admite que no es necesario que se expresen en forma concreta en la demanda los agravios ya que también pueden estudiarse los que implícitamente se han hecho valer al negar los hechos. En materia administrativa o fiscal, y en orden a los recursos, ésta amplitud de criterio se explica porque, si en su origen los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los administrados, este criterio ha sido substituido por una concepción social en la que, sin desentenderse de los intereses particulares, se tiene presente como objetivo principal el asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación. De ahí que no sea aceptable desechar recursos o promociones por razones de forma o por exigencias de expresión, cuando sea posible suplir su obscuridad por medio de la interpretación; pues la acción de los particulares en el control administrativo concurre no solo a la defensa de sus derechos e intereses, sino también, en forma principal, a garantizar la legitimidad administrativa; va de suyo que no existe interés alguno en eliminar esa intervención por meras deficiencias formales, ya que ello implicaría obrar contra esa legitimidad de la administración."(71)

(71) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION.-- Tesis que no constituye jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, -- Epoca 7A, Volumen 63, Parte Tercera, pag. 37, tesis visible también en el Apéndice 1917-1985, Tercera Parte, Segunda Sala, décima teís relacionada con la jurisprudencia 399, pág. 695.

De la transcripción anterior tomaremos aquella parte que se refiere a que en los recursos administrativos se tiene presente como objetivo principal el asegurar la juridicidad de la acción administrativa.

Esto significa, que para la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, el recurso administrativo se transforma en una especie de ventana a través de la cual se pueden ver las repercusiones de las actuaciones administrativas, ya que el recurrente al manifestar en su escrito sus agravios y demás argumentaciones, hace notar, entre otros, los errores, ineficacias y arbitrariedades en que llegan a incurrir algunas oficinas tributarias, y algo muy importante, es que a través del conjunto de los escritos impugnativos también se hace llegar a administración misma el sentir de la sociedad por cuanto a estas actuaciones.

Una vez que la citada Procuraduría se percató de las anteriores ilegalidades, no solo debe de dar la razón al recurrente en el caso concreto que se haya planteado en el recurso, sino que debe informar a las unidades administrativas correspondientes para que se tomen medidas ya sea preventivas o correctivas para evitar que en casos futuros se vuelvan a presentar esas irregularidades en la actuación hacendaria.

De aquí que sea muy importante tener en consideración, que si al resolverse el recurso administrativo el funcionario encargado de esa actividad se da cuenta de que a la autoridad fiscal no le asiste la razón por alguna ilegalidad manifiesta cometida en agravio del recurrente, así debe de reconocerlo en la resolución, ya que de no hacerlo, solo alentaría a que se siguieran emitiendo en lo futuro más actos administrativos de la misma especie.

Por esta razones el recurso administrativo de naturaleza fiscal es valioso para el conjunto de las autoridades hacendarias del Distrito Federal.

Por otro lado, también debemos hacer referencia de que la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal como autoridad fiscal encargada de resolver los recursos administrativos de carácter fiscal, no debe tratar con rigorismo las formalidades de dichos medios de defensa pues es una actitud contraria a la seguridad jurídica de los recurrentes como se desprende de la tesis de jurisprudencia transcrita anteriormente en este mismo apartado y como se advierte también en el fallo que a continuación se indica:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE CARECEN DE REQUISITOS FORMALES.- Deberán admitirse y darles trámite. Los recursos administrativos han sido creados para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos y no para confundirlos y entorpecer esta defensa, que en algunos casos se convierte en verdadera trampa procesal, de tal manera que cuando la promoción de los particulares se encuentra interpuesta dentro del plazo que la Ley señala y en la misma se expresan los argumentos que pretenden anular el acto administrativo, la autoridad deberá admitirlos aunque carezcan de ciertas formalidades cuya ausencia no desvirtúa la naturaleza de la pretensión del recurrente."(72)

(72) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Revisión número 119/83,-- mes de octubre de 1984, fallo sustentado por la Sala Superior del citado Tribunal, pag. 263.

Ahora bien, la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal es una autoridad diversa a las que emiten los actos administrativos sujetos a impugnación, por eso al encargarse de la resolución de los recursos administrativos lo hace, de acuerdo con la denominación que en estos casos da la doctrina, con el carácter de un órgano especializado.

Este carácter de la autoridad mencionada provoca las siguientes situaciones que deben de tenerse en consideración por la importancia que revisten:

1.- Al no ser la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal la autoridad que dicta los actos impugnados mediante el recurso administrativo, implica que al emitirse las resoluciones en dichos medios de defensa exista mayor imparcialidad por parte de dicha Procuraduría, pues la misma, no tiene a través de sus funcionarios y empleados un interés personal directo en que subsistan los actos sometidos a impugnación.

2.- Al establecerse en el artículo 548, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal que el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la citada Procuraduría Fiscal, los recurrentes no tienen la molestia de andar investigando los domicilios de las autoridades emisoras de los actos impugnados para presentar sus promociones, e incluso, ya no tienen la incomodidad que provoca tener que acudir directamente ante los propios funcionarios cuyos actos se recurren.

3.- La Procuraduría Fiscal al estudiar directamente los agravios y

demás argumentaciones manifestados en el recurso administrativo, tiene la oportunidad de elaborar criterios jurídicos importantes que le servirán en la defensa que se haga de los asuntos ante los tribunales en un caso dado.

4.- Del análisis del recurso administrativo la citada autoridad fiscal también tendrá la posibilidad de detectar deficiencias y lagunas en las normas jurídicas aplicables, para que se promuevan sus reformas o adiciones mediante el procedimiento correspondiente, o incluso, para promover la creación de nuevas disposiciones legales.

5.- El hecho de que en la Procuraduría Fiscal exista una Subprocuraduría encargada del trámite y resolución de los recursos administrativos, permite tener personal especializado a esos efectos, lo que también facilita el que se implementen programas de actualización tanto técnica como jurídica que se traduzcan en un beneficio de la propia función.

Finalmente y relacionado con el punto denominado "Perspectiva de los recursos administrativos" que más adelante trataremos, me permito transcribir el siguiente texto del jurista Alfonso Nava Negrete, que me parece muy oportuno añadir al tema en estudio:

"Nuestra opinión siempre ha sido en el sentido de que los medios de defensa (los recursos administrativos) deben subsistir en la legislación mexicana, mientras no se encuentre un sustituto mejor para quienes tienen necesidad de inconformarse, aun con la asesoría de peritos en derecho."

"Bastaría tener en cuenta que el recurso administrativo se considera un vehículo jurídicamente idóneo para cumplir con la garantía de audiencia a fin de sostenerlo como institución vigente. Además la realidad actual prueba que el recurso administrativo no solo se utiliza como lo impuso la tradición (como un medio de defensa de los particulares), sino también las autoridades administrativas lo emplean para defenderse de la ilegalidad cometida en su perjuicio por otras autoridades administrativas."

"Es difícil suprimir de la tradición jurídica mexicana un instrumento como el recurso administrativo, al cual se ha atribuido, entre otras cosas, alargar exageradamente en el tiempo la resolución final a la controversia y, asimismo, que como instrumento de justicia no lo es, en tanto que la Administración Pública suele ratificar sus resoluciones administrativas."

"Ahora se podrían aportar estadísticas acerca de lo que realmente sucede con lo antes apuntado; pero, a nuestro juicio, no se trata de números, ni es una cuestión cuantitativa, sino cualitativa. Independientemente de los resultados apuntados como factores negativos para desmentir la existencia de los recursos administrativos en el derecho positivo mexicano, debe verse en ellos un camino idóneo para la primera inconformidad que siente todo ciudadano frente a las ilegalidades, o arbitrariedades incluso, en que frecuentemente incurren las autoridades administrativas."

"En la eficacia de los recursos administrativos influye el personal técnico que los atiende y los resuelve, pero también desempeña un papel definitivo la calidad del promovente, quien no siempre es una persona dotada de

la preparación técnica y experiencia administrativa y legal que aconseja la práctica. Más aún, muchos de los promoventes de los recursos administrativos carecen de esa asistencia técnica."

"Por otro lado, en los recursos administrativos no debe verse un auténtico medio o recurso jurisdiccional para obtener una justicia, de acuerdo con lo que esta palabra significa ante los tribunales. En consecuencia, no es un medio jurisdiccional, sino genéricamente un medio legal que reparte por igual una defensa a quien lo promueve y una oportunidad de rectificación para el que lo resuelve."(73)

4.3. Perspectivas de los recursos administrativos

Durante el desarrollo de este Cuarto Capítulo, se han conocido opiniones y tratado aspectos de lo que son los recursos administrativos en nuestro actual sistema jurídico, algunos favorables y otros no tanto, sin embargo, en este momento considero pertinente hacer una breve sinopsis crítica y plantear propuestas respecto de las normas jurídicas correspondientes que se contienen por un lado en el Código Financiero del Distrito Federal y por el otro en el Código Fiscal de la Federación.

En base a lo analizado a lo largo de esta tesis, podemos anticipar que en la actualidad el Código Financiero del Distrito Federal, en cuanto a la

(73) NAVA NEGRETTE ALFONSO.- Recursos Administrativos, Estudio publicado dentro del libro "Justicia Administrativa", op. cit., pags. 41 y 42.

normatividad de los recursos administrativos se refiere, constituye una legislación que en lugar de simplificarse en beneficio de los recurrentes y del mismo personal a quien se encomienda su atención, tiende a ampliarse con una variedad de disposiciones de las cuales algunas son muy rigurosas, otras muy confusas y otras más son obsoletas.

En este orden de ideas, el Código Fiscal de la Federación, aplicable en el Distrito Federal en cuanto a los ingresos federales coordinados, constituye una legislación más flexible y simplificada, que tiende a facilitar la defensa de los derechos de los recurrentes. Esta característica del ordenamiento jurídico se ha venido haciendo más patente en los años recientes con las distintas reformas y adiciones realizadas a dicho Código Federal.

Continuando con el tema y para llevar un orden, resumiré las disposiciones contenidas en el Código Financiero del Distrito Federal que considero merecen por sus características una mención especial, enunciando las que ya hayan sido analizadas anteriormente en esta tesis y abundando en aquellas en que no. Posteriormente se hará lo mismo con las que lleguen a resultar del Código Fiscal de la Federación, aprovechando la ocasión para hacer algunas propuestas de modificaciones en ambos ordenamientos.

A) Código Financiero del Distrito Federal:

1.- Para hacer más dúctil el medio de defensa, se propone que deben fusionarse los tres recursos administrativos previstos en el artículo 547 del Código en cita a uno solo el cual será denominado de "revocación", pues como se

encuentran en la actualidad solo confunden al recurrente al no poder distinguir en muchas ocasiones cuál de ellos debe intentar en el caso concreto, e incluso para el personal que los atiende también resulta a veces un embrollo esta situación.

2.- Por seguridad jurídica del recurrente, debe de eliminarse el último párrafo del artículo 547 del ordenamiento legal en estudio que establece:

"Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas. Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior de la que hubiera dictado la resolución si ésta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiera modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución solo podrá ser declarada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal."

Esta disposición que en sí misma no se justifica, solo se presta para que la autoridad fiscal pueda cometer desvíos de poder al tener a su libre arbitrio la posibilidad de calificar y después nulificar ella misma las resoluciones del inferior que considere no debieron de ser emitidas por no provenir de recursos establecidos en la ley.

3.- En el caso del artículo 548, fracción III, incisos c) y d), del referido Código Financiero, si en el escrito del recurso el promovente no realiza la descripción de los hechos o no señala las pruebas que ofrece, la autoridad requerirá al recurrente para que los indique en un plazo de cinco días

hábiles y si éste no lo hace se tendrá por no interpuesto el recurso.

Es evidente que si se hace efectivo el apercibimiento en el sentido que actualmente marca la ley, se transgrede la garantía de audiencia del recurrente.

Lo anterior se da porque en la realidad aparecen muchos casos en que sin necesidad de que se realice la descripción de los hechos o sin que se señalen pruebas, el recurso administrativo puede seguirse tramitando, e incluso, puede llegarse a dar sin tales elementos una resolución favorable al recurrente.

Por lo que se propone que el apercibimiento por incumplimiento, previo requerimiento desde luego, sea en el sentido de que el recurrente pierda el derecho a señalar los citados hechos o en el otro caso se tengan por no ofrecidas las pruebas. Esta situación no impide que el recurso siga su tramitación.

4.- Debe de adicionarse a dicho Código Financiero en el artículo 548, fracción II, inciso a), relativo a la presentación de los documentos que acrediten la personalidad cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales, que no será obligatorio acompañar dichos documentos cuando se anexen otros en los que conste que la personalidad ya fue previamente reconocida por la autoridad que emitió la resolución o acto impugnados.

Incluso debe establecerse por lo que toca a la propia Procuraduría

Fiscal de Distrito Federal, que si un promovente ya acreditó fehacientemente su personalidad en un recurso administrativo previo, y así le fue reconocida ésta por dicha autoridad, en recursos posteriores que promueva la misma persona en su mismo carácter, ya no tenga que presentar de nueva cuenta estos documentos, sino que solo baste que señale el número del expediente del recurso en donde ya le fue reconocida la personalidad para que la autoridad simplemente se cerciore de tal situación.

Esta medida además de ser práctica ahorraría un espacio considerable en los archivos de la citada Procuraduría.

5.- Se debe establecer en dicho Código Financiero el principio de que en el recurso pueden presentarse copias fotostáticas simples con la posibilidad de que puedan ser requeridos por la autoridad los originales cuando se dude de su autenticidad o existencia.

6.- En el caso del artículo 549 del citado ordenamiento local relativo las impropiedades del recurso deben de adicionarse las siguientes:

a) Cuando de las constancias del recurso apareciese fehacientemente que no existen las resoluciones o actos que se pretenden impugnar.

Lo anterior en razón de que contra los simples rumores que llega a emitir la autoridad fiscal no procede el recurso.

b) Cuando se impugnen resoluciones o actos de carácter general,

abstracto e impersonal.

Lo anterior en razón de que contra las circulares administrativas de carácter interno, los folletos o los manuales generales de apoyo a los contribuyentes, por citar algunos ejemplos, no procede el recurso.

c) Cuando las resoluciones o actos no tengan un carácter definitivo.

Lo anterior en razón de que contra actos de mero trámite no procede el recurso.

d) Cuando sean resoluciones o actos que hayan sido juzgados por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Lo anterior en razón de que si dicho Tribunal ya analizó el fondo del asunto y resolvió lo conducente, no procede impugnar vía recurso las mismas resoluciones o actos que ya fueron decididos por tal Tribunal.

7.- Independientemente de la fusión que se propone de los tres recursos previstos en el citado Código Financiero, se sugiere que en el actual recurso de revocación (artículo 551) se precise que el mismo procederá en contra de "resoluciones definitivas" en lugar de "actos administrativos".

Lo anterior principalmente para que se distinga ordenadamente a las determinaciones o liquidaciones de créditos fiscales (resoluciones definitivas) de los actos que se dan en el procedimiento administrativo de ejecución (actos

administrativos).

8.- En el citado recurso de revocación debe extenderse su aplicación a otros casos no previstos actualmente, mediante la adición de que el mismo procederá contra cualquier resolución de carácter definitivo en materia fiscal que cause perjuicio al particular.

9.- En cuanto al actual recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto en el artículo 552 del referido Código Financiero, se propone sea reformado el primer párrafo de la fracción II del propio precepto.

La disposición se refiere a que cuando dicho recurso se haga valer en contra de actos administrativos dictados en el procedimiento económico-coactivo, cuando se alegue que éste no se ajustó a la Ley, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la convocatoria en primera almoneda.

La razón de la propuesta estriba en que la citada mediada hace tortuoso el procedimiento administrativo de ejecución para el impugnante pues tiene que esperarse hasta la citada convocatoria para promover su recurso.

También porque en algunos casos el procedimiento económico-coactivo, por causas imputables a la autoridad, no llega a esa etapa de la convocatoria, subsistiendo latentes los actos ya efectuados que incluso pueden causar molestias a los particulares como en el caso de que el embargo trabado haya quedado inscrito en el Registro Público de la Propiedad.

10.- Que la causal de procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución consistente en que dicho medio de defensa se podrá interponer en contra del avalúo que se haga de los bienes embargados, que se encuentra dispersa en el artículo 126 del Código Financiero se incluya en el correspondiente artículo 552 del citado Código ya que actualmente la causal no se prevé dentro del citado numeral.

11.- Que en el artículo 553 del Código en cita, se prevea que el tercero quien no siendo la persona contra la que se dictó el mandamiento de ejecución, afirme ser el propietario de los bienes embargados, pueda promover su recurso de oposición en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco local, ya que a dicha persona no se le notifican directamente los actos de molestia.

12.- Que se eliminen de los artículos 552, penúltimo párrafo y 554, último párrafo del citado ordenamiento local, las disposiciones procedimentales correspondientes a los recursos administrativos de naturaleza federal coordinada pues son cuestiones ya previstas en el Código Fiscal de la Federación que además es el aplicable en tales casos.

13.- Deben de adicionarse en el artículo 555, fracción IV del Código tributario local, correspondiente a las características generales de las resoluciones en los recursos administrativos, los siguientes aspectos:

Que quien resuelva el recurso administrativo pueda corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y

examinar en su conjunto los agravios así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso.

Igualmente que la autoridad pueda revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero debiendo fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Lo anteriormente transcrito se refiere a lo que conocemos como suplenencia de la queja cuya máxima expresión la encontramos en el juicio de amparo. "Se puede caracterizar como el conjunto de atribuciones que se confieren al juez del amparo para corregir los errores o deficiencias en que incurran los reclamantes que, por su debilidad económica y cultural, carecen de un debido asesoramiento, y que puede extenderse, como ocurre en el proceso social agrario, a los diversos actos procesales de la parte débil incluyendo el ofrecimiento y desahogo de los medios de prueba."(74)

Esta institución es adoptada dentro del procedimiento de los recursos administrativos previstos por el Código Fiscal de la Federación a partir del año de 1985, manteniéndose con buenos resultados hasta la fecha.

Ahora bien, esta facultad que se otorga a quien resuelve el recurso administrativo no solo se limita a corregir errores de cita de preceptos que se (74) INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM.- Diccionario Jurídico Mexicano, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1993, Tomo P-Z, pag. 3017.

consideren violados, sino que incluso cuando se descubra una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, la autoridad fiscal podrá revocar los actos fundando cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

B) Código Fiscal de la Federación

Por lo que al Código Fiscal de la Federación se refiere, cabe reiterar que hasta el año de 1994 el mismo se venía utilizando en el Distrito Federal en los recursos administrativos en dos aspectos, primeramente en forma supletoria a la Ley de Hacienda del propio Distrito en los asuntos de carácter local, y en segundo lugar en forma directa a los asuntos derivados de los ingresos federales coordinados.

Con la aparición en el año de 1995 del Código Financiero del Distrito Federal, el Código Fiscal de la Federación dejó de ser aplicable a los asuntos locales del citado Distrito, pero mantuvo su aplicación en los federales coordinados de dicha Entidad.

El Código Fiscal de la Federación es un ordenamiento, que por lo que a los recursos administrativos se refiere, se ha mantenido a la vanguardia en cuanto a sus reglas procedimentales.

A últimas fechas, específicamente con las reformas y adiciones

publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995, el citado Código , en cuanto a nuestro tema corresponde, se ha tornado más dúctil y simplificado en su uso, atendiendo así a las inquietudes y propuestas que muchos doctrinarios venían planteando desde hace varios años.

En cuanto a las observaciones que considero pertinentes hacer a dicho cuerpo normativo, solo se encuentran las relativas a que debe incluirse dentro del procedimiento del recurso las causales de sobreseimiento para no tener que acudir a las disposiciones del procedimiento contencioso administrativo.

Finalmente se propone que se integre al texto del artículo 124 del aludido Código Federal, las impropiedades del recurso marcadas con los incisos a), b) y c) del numeral 6 de este apartado que se propusieron de igual manera para el Código Financiero.

Ahora bien, una vez que se han hecho las observaciones anteriores tanto para el Código Financiero del Distrito Federal como para el Código Fiscal de la Federación, podemos ya emitir un juicio más eficaz en cuanto a la perspectiva de los recursos administrativos de naturaleza fiscal en el Distrito Federal.

Simplemente señalaré en resumen, que el Código Financiero desde su nacimiento adoptó, en nuestra materia a estudio, una postura demasiado estricta y rigurosa que finalmente es en perjuicio de los recurrentes y desde luego más provechosa para el interés de la autoridad fiscal.

Esta condición es contraria a los principios rectores de los recursos administrativos pues se desvirtúa su naturaleza como medios de defensa para convertirlos en trampas procesales.

El problema no solo se queda en ese punto sino que al estarse intentando proteger cada vez más el interés de la administración pública, con esta actitud, también se está propiciando la creación de una normatividad muy confusa aún para el personal profesional que la aplica.

Ahora bien, es evidente que la sociedad que integra el Distrito Federal es cada vez más conciente de su situación ante la administración pública, por lo que la creación de normas legales en extremo rigurosas al cabo provocará el descontento de la población, revirtiéndose su efecto en perjuicio de la propia autoridad.

Es conveniente destacar que el legislador del Distrito Federal desempeña un papel muy importante en estos aspectos, pues basta señalar que la normatividad rigurosa de los recursos administrativos del multireferido Código Financiero fue votada para su aprobación tanto por la entonces mayoría priísta como por la fracción de la oposición de la entonces Asamblea de Representantes del Distrito Federal en el año de 1994 según se puede apreciar en el Diario de los Debates de dicho Órgano Legislativo.

Esta situación es muy delicada porque las iniciativas de leyes en materia fiscal que se presentan ante dicha Asamblea de Representantes ahora denominada Asamblea Legislativa, no son estudiadas a fondo por el legislador

aunado a esto su impericia en la materia tributaria.

Con base en lo planteado y sumando además el que a quien corresponda resolver los recursos administrativos lo haga aplicando criterios extremadamente rigurosos, mi augurio para estos medios de defensa previstos en el Código Financiero no es muy alentador, pues es obvio que los particulares poco a poco irán abandonando su interposición para acogerse al juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal el cual les ofrece menos trabas y más garantías de justicia en la actualidad.

Ahora bien, en cuanto al Código Fiscal de la Federación se refiere, mi augurio es más prometedor pues el recurso de revocación actualmente previsto en dicho ordenamiento es más dúctil y se presta más para que la autoridad fiscal que lo aplica, en este caso la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, pueda en un momento dado en beneficio del recurrente, corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados; revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes; en el caso de que por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas dicha autoridad adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, pueda valorar las pruebas sin sujetarse a las formalidades establecidas al efecto, por citar algunos ejemplos.

Como ya se había señalado anteriormente, han sido constantes en los últimos años, los reclamos de los tratadistas e incluso de la propia jurisprudencia respecto a la normatividad del recurso administrativo fiscal federal, lo que ha propiciado de alguna manera que el legislador, al atender

dichas sugerencias, ha ido ajustando y de alguna manera suavizando el medio de defensa para dar mayor seguridad jurídica a los recurrentes que eligen esa vía administrativa.

Por lo tanto espero que la tendencia del Código Fiscal de la Federación siga en el mismo sentido, con lo que se logrará que este ordenamiento siga a la vanguardia en materia procedimental fiscal en nuestro país.

Finalmente mis puntos de vista y críticas a ambos ordenamientos tributarios y a la forma en que la autoridad debe asumir su papel ante los recursos administrativos, se suman al deseo de que no desaparezcan estos medios de defensa de nuestro sistema jurídico, pues son en beneficio de la propia función pública y de los particulares que confían su defensa en esta vía legal.

4.4. Impugnación de la resolución del recurso ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y Tribunal Fiscal de la Federación.

La resolución expresa del recurso emitida por la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, finalmente constituye otro acto administrativo de autoridad, mismo que el particular tiene la libertad de impugnarlo ante los tribunales contencioso-administrativos. Igualmente podrán impugnarse en la misma vía contenciosa, aquéllas resoluciones negativas fictas que recaigan al citado medio de defensa, según se desprende de los artículos 555, fracción III del Código Financiero del Distrito Federal y 131 del Código Fiscal de la Federación en sus distintas esferas de aplicación.

En el caso de que la resolución adversa del recurso administrativo se refiera a asuntos derivados de ingresos locales del Distrito Federal, dictada con base en las disposiciones del referido Código Financiero, la impugnación se hará mediante la demanda respectiva ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal en términos del artículo 23, fracción III y V de la Ley que rige a dicho Tribunal.

Por otra parte, si la resolución adversa se refiere a asuntos derivados de ingresos federales coordinados dictada de conformidad al Código Fiscal de la Federación, la impugnación se hará mediante la demanda correspondiente ante el Tribunal Fiscal de la Federación en términos del artículo 11, fracción XIII de la Ley Orgánica del propio Tribunal.

4.5. Cumplimentación de sentencia.

En el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, de ser fundada la demanda del actor, las sentencias dejarán sin efecto el acto impugnado y las autoridades responsables quedarán obligadas a otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos que le hubieren sido indebidamente afectados o desconocidos, en los términos que establezca la sentencia, lo anterior de conformidad al artículo 82 de la Ley del citado Tribunal.

Asimismo, el artículo 83 de la Ley en comentario indica que el actor podrá acudir en queja ante la Sala respectiva, en caso de incumplimiento de la sentencia y se dará vista a la autoridad responsable por el término de cinco días para que manifieste lo que a su derecho convenga.

Una vez cumplido el término de cinco días, la Sala resolverá si la autoridad ha cumplido con los términos de la sentencia; de lo contrario, la requerirá para que cumpla en un término de otros cinco días, amonestándola y previniéndola de que en caso de renuencia se le impondrá una multa de 50 a 180 días de salario mínimo diario general vigente para el Distrito Federal.

Si la autoridad persistiere en su actitud, la Sala Superior resolverá, a instancia de la Sala respectiva, solicitar al Jefe del Distrito Federal, como superior jerárquico, obligue al funcionario responsable para que dé cumplimiento a las determinaciones del Tribunal en un plazo no mayor de cinco días, sin perjuicio de que se reitere cuantas veces sea necesario, la multa impuesta.

En el caso del Tribunal Fiscal de la Federación si es fundada la demanda de acuerdo al artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, dicho Tribunal declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución, pudiendo indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa.

Finalmente, el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

I. Procederá en contra de los siguientes actos:

a) La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que

incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.

b) Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en la ley (cuatro meses).

II. Se interpondrá por escrito ante el magistrado instructor o ponente, dentro de los quince días siguientes al día en que surte efectos la notificación del acto o la resolución que la provoca. En el supuesto previsto en el inciso b) de la fracción anterior, el quejoso podrá interponer su queja en cualquier tiempo, salvo que haya prescrito su derecho.

En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, repetición de la resolución anulada, o bien se expresará la omisión en el cumplimiento de la sentencia de que se trata.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a quien se impute el incumplimiento de la sentencia, que deberá rendir dentro del plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el magistrado dará cuenta a la Sala o Sección que corresponda, la que resolverá dentro de cinco días.

III. En caso de que haya repetición de la resolución anulada, la Sala hará la declaratoria correspondiente, dejando sin efectos la resolución repetida y la notificará al funcionario responsable de la repetición, ordenándole que se

abstenga de incurrir en nuevas repeticiones.

La resolución a que se refiere esta fracción se notificará también al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que ordene el acto o lo repita, para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa equivalente a quince días de su salario.

IV. Si la Sala resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, dejará sin efectos la resolución que provocó la queja y concederá al funcionario responsable veinte días para que dé el cumplimiento debido al fallo, señalando la forma y términos precisados en la sentencia, conforme a los cuales deberá cumplir.

V. Si la Sala resuelve que hubo omisión total en el cumplimiento de la sentencia, concederá al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo. En este caso además se procederá en los términos del párrafo segundo de la fracción III de este precepto.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- De acuerdo con los elementos obtenidos tanto de la doctrina como de la propia jurisprudencia, podemos definir al acto administrativo de naturaleza fiscal como el acto jurídico de carácter ejecutivo emanado de la hacienda pública, a través de sus autoridades fiscales, que consiste en una decisión del ejercicio de sus facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de los créditos fiscales, que provoca en los contribuyentes, derechos y obligaciones respecto de los órganos fiscales de la Administración Pública.

SEGUNDA.- El recurso administrativo de carácter fiscal en la Ciudad de México, es un medio de defensa legal al alcance de los particulares regulado en el ámbito local por el Código Financiero del Distrito Federal y en el ámbito federal coordinado por la Ley de Coordinación Fiscal, Acuerdo de colaboración respectivo y Código Fiscal de la Federación, que se interpone ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal en contra de un acto administrativo que lesiona una esfera jurídica de derechos o intereses para que el mismo sea revisado y en su caso revocado o modificado, una vez que se demuestre su ilegalidad o inoportunidad.

TERCERA.- Lejos de lo que pudiese llegar a pensarse, los recursos administrativos como los conocemos en la actualidad, tienen su antecedente inmediato en la llamada "reconsideración" que sin más formalidades, en las primeras décadas del presente Siglo, solicitaban los particulares a las oficinas

administrativas, con la finalidad de que éstas "reconsideraran" sus resoluciones previamente dictadas. El beneficio que reportaba en aquellas épocas la práctica de la citada "reconsideración", originó que la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconociera esa figura como un justo derecho de petición con sus particulares efectos legales. No obstante, para terminar con la incertidumbre que llegó a generar la anterior situación, en el año de 1938 en el Código Fiscal de la Federación, se establecen los recursos administrativos en materia fiscal.

CUARTA.- Considero que cuando en la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal se conoce de un recurso, se está ejercitando una función que tiene un carácter administrativo y no jurisdiccional, lo anterior en razón de que al resolver la vía intentada por el particular, las autoridades al efecto competentes solo están, en su caso, emendando o corrigiendo una falla, error o arbitrariedad cometida por la propia administración de la que forman parte, y en otros sentidos, simplemente confirmando esas actuaciones. Es decir, que sin salirse del marco de sus atribuciones administrativas inherentes, la administración ejerce una función de revisión de sus propios actos por impulsión del contribuyente.

QUINTA.- De conformidad al contenido de la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal y del Reglamento Interior de la Administración Pública del propio Distrito, son competentes para resolver los recursos administrativos en materia fiscal local y federal coordinada, el Jefe (Governador) del Distrito Federal, el Secretario de Finanzas, el Procurador Fiscal de esta Ciudad y el Subprocurador de Recursos Administrativos de dicha Entidad.

SEXTA.- El Código Financiero del Distrito Federal surge en el año de 1995, con motivo de la Reforma Política del Distrito Federal llevada a cabo en años recientes, y tiene como propósito regular en forma integral las finanzas públicas de la Ciudad de México. Es decir, establecer la normatividad que permita no solo la obtención de ingresos sino también la forma en que éstos serán administrados y en su momento erogados.

A pesar de ser un ordenamiento de reciente creación el Código Financiero, en cuanto a los recursos administrativos se refiere, se ha quedado estático en muchos aspectos en comparación a las disposiciones que se prevén actualmente en el mismo rubro en el Código Fiscal de la Federación, además, se ha tornado más riguroso para el recurrente en algunas cuestiones.

Por esta razón mis conclusiones SEPTIMA a DECIMACUARTA serán dirigidas en forma concreta para el citado Código Financiero del Distrito Federal, agrupándolas de la siguiente manera:

EN CUANTO A LA SUPLENCIA DE LA QUEJA

SEPTIMA.- Para la estructuración del Título relativo a los recursos administrativos del aludido Código Financiero, se tomaron preceptos tanto del Código Fiscal de la Federación como de la entonces Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, pero debe hacerse la observación que del mencionado Código Federal, la Asamblea de Representantes (Legislativa) del propio Distrito, solo eligió aquellas disposiciones técnicas que se refieren a la estricta tramitación de los citados medios de defensa haciendo a un lado la

disposición que se refiere a la "suplencia de la queja" y que fue creada con la finalidad de asistir a aquéllos contribuyentes de escasos recursos económicos, que son el grueso de la población, y que generalmente carecen de un debido asesoramiento.

En este sentido, se propone se adicione una fracción más al artículo 555 de dicho ordenamiento local que establezca que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente, que la autoridad pueda revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero que deba fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precise el alcance de su resolución.

EN CUANTO A LA SEGURIDAD Y CERTEZA JURIDICAS

OCTAVA.- Se resta seguridad jurídica, indudablemente, cuando el Código Financiero del Distrito Federal otorga a la autoridad la posibilidad de nulificar las resoluciones del inferior cuando se considere fueron dictadas como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, pues hay que tomar en consideración que en un principio el recurso es admitido, después tramitado y finalmente resuelto para que posteriormente con toda tranquilidad el superior decida que no debió admitirse el recurso por no estar previsto en la ley y tenga facultades para nulificarlo.

Esta disposición contenida en el artículo 547 del mencionado Código Financiero prácticamente no reporta aplicabilidad en la actualidad, más sin embargo, se presta para que en un momento dado la autoridad pueda cometer desvíos de poder, por lo tanto, debe de derogarse en el ordenamiento jurídico de referencia.

NOVENA.- Dentro de la actual estructura del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución previsto en el citado Código Financiero del Distrito Federal, existe una causal de procedencia que retarda la defensa del recurrente al condicionarle la promoción del medio de impugnación hasta la convocatoria en primera almoneda. Esta medida se ha sostenido en la legislación argumentándose que cuando se llega a la etapa de ejecución el crédito fiscal se encuentra firme y que además si se permitiera promover el citado medio de defensa en cada momento que surja una violación dentro de la ejecución, esto traería como consecuencia el retraso del procedimiento económico coactivo en perjuicio de la autoridad.

Considero que por la forma en que se encuentra estructurada actualmente esa disposición en concreto, se transgrede la garantía de audiencia de los recurrentes, además, de que las justificaciones que se dan al respecto son insuficientes para seguir sosteniendo en la actualidad una cuestión de esa índole.

Por lo tanto propongo se reforme el primer párrafo de la fracción II del artículo 552 del Código Financiero del Distrito Federal debiendo quedar el precepto como sigue:

"II. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ajustó a la ley. En este caso, la oposición por violaciones cometidas desde el inicio del procedimiento ejecutorio hasta la convocatoria en primera almoneda, se hará valer dentro de los quince días siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado".

DECIMA.- Debe de reformarse el artículo 553, fracción I, del Código Financiero del Distrito Federal, para que se permita que el tercero quien no siendo la persona contra la que se dictó el mandamiento de ejecución que afirme ser propietaria de los bienes embargados, pueda promover su recurso de oposición de tercero sin sujetar su interposición al plazo de quince días establecido al efecto, ya que a esta persona no se le notifican los actos administrativos correspondientes, de manera que pueda promoverlo en cualquier tiempo hasta antes de que se finque remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco local.

DECIMAPRIMERA.- En el caso concreto del artículo 548, fracción III, incisos c) y d), del Código Financiero del Distrito Federal, si en el escrito del recurso el promovente no realiza la descripción de los hechos o no señala las pruebas que ofrece, la autoridad requerirá al recurrente para que los indique en un plazo de cinco días hábiles y si éste no lo hace se tendrá por no interpuesto el recurso administrativo.

Es evidente que si se hace efectivo el apercebimiento en el sentido que actualmente marca la ley, de alguna manera se vulnera la garantía de

audiencia del recurrente porque en la realidad aparecen muchos casos en que sin necesidad de que se realice la descripción de los hechos o sin que se señalen pruebas, el recurso administrativo puede seguirse tramitando, e incluso, puede llegarse a dar sin tales elementos una resolución favorable al recurrente, bastando en ocasiones el que la persona esgrima argumentos o agravios eficaces para desvirtuar el acto impugnado.

Por esta razón se propone una reforma para que el apercibimiento por incumplimiento, previo requerimiento desde luego, sea en el sentido de que el recurrente pierda el derecho a señalar los citados hechos o en el otro caso se tengan por no ofrecidas las pruebas. Esta situación no impide que el recurso administrativo siga su tramitación.

EN CUANTO A LA DICTIBILIDAD, CLARIDAD Y AMPLIACION DE COBERTURA DEL MEDIO DE IMPUGNACION

DECIMASEGUNDA.- Siguiendo la pauta del Código Fiscal de la Federación, en el Código Financiero del Distrito Federal deben, mediante la reforma correspondiente, fusionarse los recursos administrativos actualmente previstos en este ordenamiento.

Por lo que las normas de procedencia actualmente previstas tanto en el recurso de revocación, como en el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y recurso de oposición de tercero, quedarían fusionadas en un mismo recurso administrativo al que se denominaría en términos generales como de revocación. De esta manera el manejo del medio de impugnación

se hace más dúctil para el recurrente y más dinámico para la autoridad encargada de tramitarlo y resolverlo.

Asimismo, se propone sean ampliadas las hipótesis de procedencia del recurso contra cualquier resolución de carácter definitivo en materia fiscal que cause perjuicio al particular, pudiéndose entonces ya impugnar, una negativa al otorgamiento de una exención de impuestos, la resolución a una consulta formulada a las autoridades fiscales, e incluso conocer de una negativa al otorgamiento de una autorización para el pago en parcialidades que presentan los contribuyentes, actos que en la actualidad no pueden impugnarse a través de los recursos administrativos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal por no existir causal al respecto.

Por otro lado, se sugiere para dar mayor claridad en la procedencia de los recursos administrativos del referido Código Financiero, se reforme el texto legal en cuanto a hacer una distinción en la denominación entre las determinaciones o liquidaciones de créditos fiscales (resoluciones definitivas) de los actos que se dan ya iniciado el procedimiento administrativo de ejecución (actos administrativos) ya que actualmente a la totalidad de supuestos de procedencia se les denomina genericamente como "actos administrativos" lo que desde luego no es incorrecto pero sería más práctico en cuanto a su manejo la distinción que se propone.

Además, se debe incorporar al Título de los recursos administrativos, la hipótesis de procedencia relativa a la impugnación del avalúo que se haga de los bienes embargados que en la actualidad se encuentra dispersa en el artículo

126 del propio Código Financiero del Distrito Federal.

EN CUANTO A LA SIMPLIFICACION DE LOS TRAMITES

DECIMATERCERA.- Es conveniente se adicione al Código Financiero del Distrito Federal en el artículo 548, fracción II, inciso a), relativo a la presentación de los documentos que acrediten la personalidad cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales, que no será obligatorio acompañar tales documentos cuando se anexen otros en los que conste fehacientemente que la personalidad ya fue previamente reconocida por la autoridad que emitió la resolución o acto impugnados.

Incluso se puede establecer por lo que toca a la propia Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, que si un promovente ya acreditó debidamente su personalidad en un recurso administrativo previo, y así le fue reconocida ésta por la citada autoridad, en recursos posteriores que promueva la misma persona en su mismo carácter, ya no tenga que presentar de nueva cuenta esos documentos, sino que solo basta que señale el número del expediente del recurso en donde ya le fue reconocida la personalidad para que la autoridad simplemente se cerciore de tal situación.

Esta medida además de ser práctica ahorraría un espacio considerable en los archivos de la citada Procuraduría.

EN CUANTO A LA TÉCNICA LEGISLATIVA

DECIMACUARTA.- El legislador local del Distrito Federal cometió un desatino al incluir en el Título relativo a los recursos administrativos del multireferido Código Financiero, disposiciones procedimentales que tienen que ver con la materia federal coordinada y que además ya se encontraban previstas en el Código Fiscal de la Federación que es el ordenamiento realmente aplicable en esos aspectos junto con la Ley de Coordinación Fiscal y Acuerdo del Ejecutivo Federal respectivo.

Por lo que se propone que las controvertidas disposiciones sean derogadas de los artículos 552, penúltimo párrafo y 554, último párrafo del citado Código, ya que provocan un descontrol en la procedencia de los recursos administrativos de carácter local con los federales coordinados.

DECIMAQUINTA.- Del análisis realizado en este trabajo de tesis, nos damos cuenta que entre las disposiciones legales relativas a cuestiones procedimentales en los recursos administrativos del Código Fiscal de la Federación y del Código Financiero del Distrito Federal, se está abriendo una brecha que con el paso del tiempo se está haciendo más pronunciada.

Este punto nos lleva a una reflexión porque en la actualidad en la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, al resolverse los recursos administrativos de naturaleza local con base en el Código Financiero y los de naturaleza federal coordinada con base en el Código Fiscal de la Federación, se presenta el problema de que en casos semejantes el trato de un mismo aspecto

tiene soluciones procedimentales distintas e incluso contrarias según, como ya se dijo, al ordenamiento que corresponda aplicar.

Esta situación provoca en la autoridad una desventaja para la unificación de criterios, además, genera un trato desigual en los recurrentes simplemente porque unos son contribuyentes de ingresos locales y otros son contribuyentes de ingresos federales coordinados.

Por lo tanto, no vería inconveniente en que los preceptos correspondientes a los recursos administrativos del Código Financiero del Distrito Federal tendieran a asemejarse a los del Código Fiscal de la Federación en los aspectos que son más fundamentales del medio de defensa. Pero que quede claro, que no estoy diciendo que sean idénticos en todos sus aspectos, y menos en aquéllos casos que propicien se vulneren las esferas de aplicación entre los asuntos de naturaleza local con los de carácter federal coordinado, sino solo que sean semejantes en cuestiones estructurales y de procedimiento.

DECIMASEPTA.- Tanto en el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 555, fracción I, como en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 130, es conveniente, mediante la reforma que corresponda, restringir la libertad que la autoridad tiene para valorar las pruebas que se deja a su "prudente apreciación", ya que por la impericia que a ese respecto puede llegar a tener el servidor público encargado de resolver el medio de impugnación, se llegan a provocar perjuicios a los intereses de los recurrentes e incluso a los de la propia Administración Pública.

DECIMASEPTIMA.- Los recursos administrativos constituyen un elemento valioso para la Hacienda Pública, pues el que la misma tenga a su cargo esta función, la acerca más a la realidad de las cosas, permitiéndole ver en forma directa, las repercusiones que tienen sus resoluciones y actos administrativos en la población, para en su caso, corregir aquéllos aspectos en los que se esté fallando.

Además, la citada función le permite a la autoridad ir formando criterios de defensa que le servirán cuando tenga que acudir ante los tribunales como autoridad demandada, y la aplicación que se hace constantemente de la ley, le da la oportunidad de descubrir deficiencias y lagunas en la misma para que se promuevan sus reformas, adiciones o incluso la creación de nuevas disposiciones legales.

DECIMAOCTAVA.- La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, respecto de los recursos administrativos, funciona como un órgano especializado de la Administración Pública del propio Distrito, ésta característica la tiene porque élla no es la que emite los actos debatidos mediante esa vía, sino que solo se encarga de conocerlos en el medio de impugnación, revisarlos y resolverlos.

Esta condición propicia que la función sea asumida por los servidores públicos con mayor objetividad e independencia, lo que trae como resultado, mayor imparcialidad en el sentido de las resoluciones que se emiten.

DECIMNOVENA.- Es importante tener en consideración, que actualmente ninguno de los recursos administrativos de naturaleza fiscal en el Distrito

Federal es obligatorio en cuanto su agotamiento, por lo que si hay una tendencia a hacerlos cada vez más rigurosos en cuanto a su normatividad legal como en su aplicación , ésto suscitará que los particulares los vayan abandonando poco a poco, para que con el paso del tiempo tiendan a desaparecer de nuestra legislación.

VIGESIMA.- En el desarrollo de esta tesis hablamos en algún momento sobre las responsabilidades resarcitorias y su relación con los recursos administrativos previstos en el Código Financiero del Distrito Federal, No obstante lo anterior, quiero aprovechar la oportunidad para manifestar una inquietud sobre un punto en particular que me llamó la atención al elaborar esta investigación aunque el mismo no necesariamente tiene una relación directa con el presente tema de tesis.

En el caso del quebrantamiento patrimonial que llega a sufrir el Distrito Federal por acciones u omisiones dolosas cometidas por sus servidores públicos en el ejercicio de sus funciones, el Código Financiero establece que a dichos sujetos se les fincará, por la Secretaría de Finanzas, una responsabilidad resarcitoria para reparar o resarcir los daños o perjuicios causados.

Ahora bien, en el aspecto penal el artículo 525 del citado Código Financiero establece que los referidos sujetos, por las conductas dolosas cometidas, la autoridad judicial correspondiente les impondrá una sanción de tres meses a seis años de prisión.

Sin embargo, considero que la ley tiene que ser más rigurosa en cuanto a la penalidad que se deba de imponer a dichos servidores públicos deshonestos pues no se debe perder de vista, que el patrimonio del Distrito Federal tiene su origen en los bolsillos del pueblo.

Por lo tanto, se propone, que la penalidad establecida en el precepto anteriormente citado, se modifique, de manera de que la sanción vaya aumentando (incluso a más de los seis años establecidos) a medida que sea mayor el monto de lo quebrantado por el servidor público.

BIBLIOGRAFIA

DOCTRINA

- BIELSA, Rafael.- Principios de Derecho Administrativo, Tercera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1966.
- BRISEÑO SIERRA, Humberto.- Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federal y Distrital Mexicanos, Segunda Edición, Editorial Miguel Angel Porrúa, México, 1990.
- BURGOS ORIHUELA, Ignacio.- El Juicio de Amparo, Editorial Porrúa, México, 1966.
- CADENA ROJO, Jaime.- Los Recursos Administrativos, Obra Conmemorativa de los 50 Años del Tribunal Fiscal de la Federación, Tomo V, publicación del propio Tribunal, México, 1987.
- CARNELUTTI, Francesco.- Instituciones del Proceso Civil, Tomo I, Editorial EJEA, Buenos Aires, 1959.
- CARRILLO FLORES, Antonio.- Memoria de las Conferencias Sustentadas con Motivo del XXX Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Tercer Número Extraordinario, México, 1966.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano, Decimaquinta edición, Editorial Porrúa, México, 1988.

- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto.- Principios de Derecho Tributario, Tercera edición, Editorial Limusa, México, 1990.
- ESCOLA, Héctor Jorge.- Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1967.
- FLORES ZAVALA, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Vigésimoctava edición, Editorial Porrúa, México, 1989.
- FRAGA, Gabino.- Derecho Administrativo, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 1944.
- GARCIA MAYNEZ, Eduardo.- Introducción al Estudio del Derecho, Trigesimasexta edición, Editorial Porrúa, México, 1984.
- GONGORA PIMENTEL, Genaro.- Introducción al Juicio de Amparo, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1989.
- LERDO DE TEJADA, Francisco.- Código Fiscal de La Federación Comentado y Anotado, Tercera edición, Editorial IEESA, México, 1977.
- LUCERO ESPINOSA, Manuel y DELGADILLO GUTIERREZ; Luis Humberto.- Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso, Editorial Limusa, México, 1989.
- MARGAIN MANU/TOU, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Décima edición, Editorial Porrúa, México, 1991.

MARTINEZ LOPEZ, Luis.- Derecho Fiscal Mexicano, Cuarta edición, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979.

MICHELI, Gian Antonio.- La Carga de la Prueba, Séptima edición, Editorial EJEA, Buenos Aires, 1961.

NAVA NEGRETE, Alfonso.- Recursos Administrativos, Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México, 1987.

FUGLIESE, Mario.- Instituciones de Derecho Financiero, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 1976.

REDENTI, Enrico.- Derecho Procesal Civil, Tomo I, Editorial EJEA, Buenos Aires, 1957.

SANCHEZ LEON, Gregorio.- Derecho Fiscal Mexicano, Parte General, Segunda edición, no ostenta editorial, Morelia Mich. México, 1970.

SCHMULL, Ulises.- Código Fiscal de la Federación, Segunda edición, Editorial Biblioteca Sistema, México, 1967.

SERRA ROJAS, Andrés.- Derecho Administrativo, Tomo I, Decimacuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1988.

LEGISLACION Y JURISPRUDENCIA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 117a. edición, Editorial Porrúa, México, 1997.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. 34a. edición, Editorial Porrúa, México, 1996.

Código Fiscal de la Federación. Décima edición, Editorial Themis, México, 1997.

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 1995.

Código Federal de Procedimientos Civiles. 59a. edición, Editorial Porrúa, México, 1995.

Ley de Coordinación Fiscal. Editada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1997.

Estatuto de Gobierno del Distrito Federal. Diario Oficial de la Federación del 26 de julio de 1994.

Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Gaceta Oficial del Departamento del Distrito Federal del 27 de diciembre de 1993.

Código Financiero del Distrito Federal. Tercera edición, Editorial Sista, México, 1997.

Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal. Diario Oficial - de la Federación del 30 de diciembre de 1994.

Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal. Diario - Oficial de la Federación del 19 de diciembre de 1995.

Código Civil para el Distrito Federal, en Materia Común y para toda la República en Materia Federal. 63a. edición, Editorial Porrúa, México, 1994.

Código Penal para el Distrito Federal en Materia del Fuero Común, y para toda la República en Materia del Fuero Federal. Primera edición, Editorial Greca, - México, 1997.

Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal. Diario -- Oficial de la Federación del 15 de septiembre de 1995.

Acuerdo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal para la Colaboración Administrativa de este último en Materia Fiscal Federal. Diario Oficial de la Federación del 23 de mayo de 1997.

Poder Judicial de la Federación:

- Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Fallos pronunciados de --- 1917 a 1965, Tercera parte, pag. 74.
- Informe del año 1978, rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación,- Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, -- pag. 195.

- Informe del año 1983, rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación,- Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito,--- Tercera parte, pag. 92.
- Informe del año 1988, rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación,- Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito,--- Tercera parte, pag. 157.
- Semnario Judicial de la Federación:
 - Quinta Epoca, Tomo XLI, pag. 944.
 - Quinta Epoca, Tomo LV, pag. 3002.
 - Quinta Epoca, Tomo CXXVIII, No. 1, pag. 257.
 - Séptima Epoca, Vol. 63, Parte Tercera, pag. 37.
 - Séptima Epoca, Vol. 133-138, Sexta Parte, pag. 239

Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal:

- Compilación de Jurisprudencia del propio Tribunal, Secretaría General de -- Compilación y Difusión, Segunda Epoca, pags. 48, 49 y 54.

Tribunal Fiscal de la Federación:

- Revista del Tribunal Fiscal de la Federación:
 - Segunda Epoca, Año II, No. 8, sep. oct., 1979, pags. 79 y 261.
 - Segunda Epoca, Año IX, No. 93, sep. 1987, pag. 277.
 - Tercera Epoca, Año I, No. 9, sep. 1988, pag. 54.

E C O N O G R A F I A

ASAMBLEA DE REPRESENTANTES (LEGISLATIVA) DEL DISTRITO FEDERAL, Diario de los Debates, I Legislatura, lunes 26 de diciembre de 1994 y martes 11 de abril de 1995, Tomo II.

DE PINA, Rafael, Diccionario de Derecho, Decimocuarta edición, Editorial Porrúa, México, 1986.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS DE LA UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1993.

PALLARES, Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Cuarta Edición, Editorial Porrúa, México, 1975.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO, Revista Investigación Fiscal, Número - 43, julio de 1969.

TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MEXICO, Revista Memorial Número 3, Año I, julio-agosto de 1987, Toluca, Edo. de México.