

885109



UNIVERSIDAD DEL INSTITUTO TEPEYAC
DE CUAUTITLÁN, S.C.

CLAVE UNAM 8851-09

REFORMA AL ARTICULO 26 DEL REGLAMENTO INTERIOR
DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO Y
ADICIÓN DEL ARTICULO 26 BIS.

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
MARISOL MARTÍNEZ BADILLO

ESTADO DE MÉXICO

2005

0348666



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.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**



*Zambúllete en el medio de las cosas
Ensúciate las manos, cae de rodillas
Y después, trata de alcanzar las estrellas.*

John L. Curcio

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e Impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Marisol Martínez
Badillo

FECHA: 22 / sep / 05

FIRMA: _____





AGRADECIMIENTOS

A DIOS:

Por permitirme dejar ver un día más de vida, por respirar un soplo más de aliento, por sentirme viva, por que hoy estoy aquí.

A MIS PADRES:

Reyna Badillo García y Alfredo Martínez Resendiz

Quisiera con palabras demostrarles todo mi agradecimiento pero no me alcanzarían todas las hojas del mundo para expresarles mi sentir.

Gracias por darme la vida, por su amor, sacrificios, dedicación, tolerancia, pero sobre todo por creer en mí, por tenerme fe y nunca dejarme sola en los peores momentos de mi vida, por sus palabras de aliento, por escucharme, por sus consejos, incluso por sus llamadas de atención y aun más por EXISTIR, por tenerlos a mi lado y brindarme un hogar, por que no hay amor más puro, sincero y noble que el amor de mis padres, es por eso que lejos de que ustedes se sientan orgullosos de mí yo lo estoy de ustedes, por permitirme crecer a lado de unos seres tan maravillosos que me han brindado el mejor ejemplo de lucha, sacrificio, sinsabores y soledad, todos estos obstáculos para volver a tenerlos juntos y de la nada se levantaron para restablecer lo que un día nos separo, en definitiva son lo mejor.

Ustedes son mi móvil en la vida para seguir adelante, sin ustedes, sin su amor, apoyo, ternura y cariño no sería quien soy.

Por que siempre tienen una palabra de aliento, un abrazo y un beso justo en el momento que más lo necesito, por que miro a mi alrededor y solo veo a dos Ángeles a mi lado, los cuales me dan las fuerzas suficientes para despegar de la tierra al cielo, con ustedes a mi lado no necesito a nadie más.

Pueden sentirse orgullosos de sí mismos por que lo que un día solo fue un sueño hoy es una realidad.

Todo esto es para ustedes para mis dos grandes Amores, mis PADRES los AMO CON TODAS MIS FUERZAS.





A MIS HERMANOS:

Nubia J. Martínez Badillo, Jaime Martínez Badillo y Victor Provincia.

Les doy infinitas gracias por compartir conmigo su tiempo, por ser mis hermanos, por su apoyo, tolerancia, comprensión y compañía, así como su amor, consejos y juegos saben bien que guardan un lugar demasiado especial en mi corazón a lado de mis padres. A Victor por que lejos de ser mi cuñado eres un hermano más para mí, con tu presencia llenas de alegría nuestras vidas realmente estoy feliz de que estés con nosotros.



INDICE.

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	----------

CAPITULO I. CONCEPTOS GENERALES.

1.1.- Actividad Financiera del Estado	4
1.2.- Concepto de Contribuciones y Tributos	7
1.3.- Concepto de Derecho Financiero	9
1.4.- Concepto de Derecho Fiscal y Tributario.	12
1.5.- Conceptos de las Diversas Contribuciones	16
1.6.- Concepto de Obligación Fiscal	25

CAPITULO II. FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.

2.1.- Fundamento Constitucional de la Potestad Tributaria del Estado	27
2.2.- El Procedimiento Fiscal, Aspectos Generales	41
2.3.- Facetas del Procedimiento Fiscal	42
2.4.- Autoridades Administrativas y Jurisdiccionales	47
2.5.- El Tiempo y su Importancia en el Procedimiento Fiscal	50

CAPITULO III. FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL.

3.1.- Inicio del Procedimiento Fiscal	55
3.2.- Las Facultades de Comprobación de la Autoridad Administrativa y de Revisión de Estados Financieros y Visitas Domiciliarias	58
3.3.- La Determinación de Tributos Omitidos	66
3.4.- Notificaciones	70
3.5.- Procedimiento Economico-Coactivo	74
3.6.- Desarrollo del Procedimiento	78

**CAPITULO IV.
LA INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION.**

4.1.-Concepto e Importancia del Recurso Administrativo	90
4.2.- Principio de Firmeza de la Resolución Administrativa	93
4.3.- Naturaleza Técnica y Jurídica del Recurso Administrativo	95
4.4.- Elementos, Formalidades y Clasificación del Recurso Administrativo	98
4.5.- Criterios Fiscales de los Actos Administrativos y Resoluciones que Dicte la Autoridad	117
4.6.- El Recurso Administrativo de Revocación en materia Fiscal, su Procedencia y Substanciación	128
4.7.- La Ineficacia del Recurso Administrativo de Revocación, en Materia Fiscal, respecto al interés jurídico del particular	135
4.8.- Exposición de Motivos y Propuesta de Derogación a la fracción XIX artículo 26, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y adición del artículo 26 Bis	137
CONCLUSIONES	142
BIBLIOGRAFÍA	145

INTRODUCCION

El presente trabajo tiene como objetivo principal, evidenciar la falta de eficacia práctica que tiene el recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en Materia Fiscal, en el sentido de que dicho recurso fue originalmente creado para que la autoridad administrativa al momento de dictar una resolución y ésta no se encuentre dictada conforme a derecho; ser la propia autoridad administrativa la que tuviera la facultad de corregir sus propios actos, sin embargo en la práctica, la finalidad por la cual se creó dicho recurso, ha quedado sin efectos, situación ésta que se tratará a lo largo de este trabajo.

En el caso concreto, en el transcurso de esta tesis, se pondrá en evidencia, que en el Recurso de Revocación en Materia Fiscal, lejos de ser un buen elemento para obtener una justicia pronta y expedita, pasa a ser todo lo contrario, ya que la autoridad al ser llamémosle juez y parte, no es imparcial, y por otro lado, el hecho de que se ponga a su consideración una resolución o acto por ella emitido, al declararlo ilegal, implica que aceptará que es deficiente ella misma en su actuar, razón por la cual, casi de manera automática y sistematizada, la autoridad administrativa tiende a confirmar sus fallos.

Las deficiencias a que me refiero y a las que se avocará este trabajo, tienen su origen en una indebida aplicación de las normas que regulan el procedimiento fiscal, entendido éste, desde el momento mismo en que se inicia, en el cual se deberá determinar quien es la autoridad competente para emitir el acto, las facultades de comprobación de esta autoridad, las resoluciones determinativas de Créditos Fiscales, el seguimiento coactivo que tiene la autoridad para hacer cumplir sus determinaciones y los recursos administrativos procedentes y a los cuales haremos mención con posterioridad; por supuesto sin hacer a un lado nuestro objetivo primordial mismo que es el abocarnos al estudio del Recurso de Revocación.

El recurso de revocación es un medio de defensa legal al que tiene derecho el gobernado, sin embargo este recurso en la actualidad es poco eficiente y quizá hasta obsoleto, debido a que la autoridad administrativa tiene la facultad de dictar una determinación y ante esa misma autoridad se promueve el recurso correspondiente, lo anterior implica que debe resolver sobre sus propias actuaciones, esta es la razón por la cual dentro del recurso de revocación de manera generalizada se tiende a confirmar el acto impugnado, sin avocarse al estudio del asunto planteado.

Para cumplir con la finalidad de este trabajo, nos permitiremos hacer un estudio de diversos elementos que nos den claridad ante el tema en cuestión que lo es: REFORMA AL ARTÍCULO 26 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO Y ADICIÓN DEL ARTÍCULO 26 BIS, para lo cual tendremos que hacer mención del punto de partida que puede dar motivo al recurso en comento, que lo es el procedimiento fiscal, en tal virtud este trabajo lo dividiremos en 4 Capítulos.

El primer capítulo se referirá a conceptos generales de derecho fiscal, como son la actividad Financiera del Estado, lo que debemos entender por contribuciones y tributos, lo que es el derecho tributario y derecho fiscal, haremos mención de los conceptos de las diversas contribuciones y lo que debemos entender por obligación fiscal.

En el segundo capítulo se da a conocer el fundamento constitucional que en materia de contribuciones, facultan a la autoridad para tal fin y obligación del gobernado para cumplir con ellas, lo que es el procedimiento fiscal en sus aspectos generales, las facetas en que se divide, las autoridades administrativas y jurisdiccionales de la materia, etc.

En el tercer capítulo entramos más a fondo a lo que es el procedimiento fiscal, desde su inicio, las facultades de comprobación de la autoridad administrativa y de

revisión de estados financieros, facultades de comprobación, visitas domiciliarias, la determinación de tributos, el procedimiento Económico-Coactivo, la constitucionalidad del procedimiento, la naturaleza jurídica del mismo y desarrollo del procedimiento.

En el último capítulo, entramos a la fase contenciosa del procedimiento, es decir, definiremos como primer punto lo que entendemos como recurso administrativo, veremos la importancia del mismo, la naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo, sus elementos y formalidades, su clasificación, los criterios fiscales de los actos administrativos y de las resoluciones que dicte la autoridad (como ejemplo de las arbitrariedad de la autoridad se hará mención de algunos casos que en la práctica hemos tenido conocimiento, y hemos verificado las irregularidades con que se conduce la autoridad), dando especial atención a lo referente al recurso administrativo de revocación, por lo que haremos nuestras respectivas argumentaciones, en relación al porque de la ineficacia practica del recurso de revocación en materia fiscal, para concluir con nuestra propuesta.

CAPITULO I.

CONCEPTOS GENERALES.

1.1.- ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO.

Para poder entender la actividad Financiera del Estado, comenzaremos por decir que la organización y funcionamiento del mismo Estado, presupone una realización de gastos y la procuración de ingresos, como recursos económicos indispensables para cubrir los primeros; en tal virtud, se origina la actividad financiera del Estado. Ahora bien, en este orden de ideas, se dice que "lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades" ¹

El autor Raúl Rodríguez Lobato, considera que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

Así pues, el gasto público se compone de los recursos que el Estado eroga en la consecución de sus fines y en la ejecución de las actividades que realiza.

Ahora bien, para cubrir ese gasto público, el Estado debe allegarse recursos económicos que pueden ser tanto en dinero como en especie; provenir unos de la explotación de su patrimonio o sus bienes y otros procurarlos de la economía de

¹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl: "Derecho Fiscal". Editorial Harla. 2ª. Edición. México 1986. Pág. 3.

los particulares, como resultado contratar con los mismos o de exigirlos de ellos obligatoriamente por la vía legal.

En fin, las clases y métodos de obtención de los ingresos y recursos públicos necesarios para cubrir el presupuesto de egresos del Estado, son varios y de diversa naturaleza jurídica y financiera, para cuya breve exposición se destinarán los párrafos siguientes:

Una primera clasificación de los ingresos públicos se hace consistir en diferenciar los ingresos que recibe el Estado en recursos originarios y recursos derivados. Los primeros, son aquellos que le son propios porque provienen de su mismo patrimonio, como ejemplo, los que proceden de la explotación de sus bienes, mientras que los segundos son recursos derivados, los que recibe de fuentes de riqueza de los gobernados o particulares.

Otra clasificación es que los ingresos del Estado "se catalogan como ingresos por funciones de Derecho Público, lo que provocará que también se dividan los ingresos por la explotación de sus bienes, en ingresos por la explotación de los bienes de dominio privado e ingresos por la explotación de los bienes del dominio público, que es la postura y clasificación que adopta el Código Fiscal de la Federación"²

Así tenemos que los ingresos del Estado por funciones de Derecho Privado y por la explotación de los bienes del Estado del dominio privado se definen en el Código Fiscal de la Federación como productos, pero están no tanto ligados a la idea de un derecho o de un dominio, sino a la manera de obtenerlos, no por la vía de la imposición o de la ley, sino por la vía de la negociación o del contrato, en una relación en la que se supone que el Estado actúa en igualdad de condición que los particulares. Quizá la referencia o dato más característico sea que no se trata de

² ROHDE PONCE, Andrés. "Derecho Aduanero Mexicano". 1ª. Edición. Ediciones Fiscales. México 2002. pág. 196

una prestación o carga al particular, sino de una contraprestación, esto es, que el particular hará pago del producto pero a cambio de un beneficio, de un servicio o de un bien. En términos concretos, el producto recoge la idea del Estado proveedor a cambio de sistemas de precios públicos. Por el contrario, el ingreso por funciones de derecho público, el Estado se procura esos recursos pero siempre actuando en su calidad de autoridad, en relaciones de supra-subordinación con respecto de los particulares y en aplicación de mandatos obligatorios establecidos por la ley.

Como podemos observar el contenido y efectos la actividad financiera del Estado, tiene muchos matices y repercute en diversas áreas, como son la económica, político, jurídico y sociológico.

Económico por que se trata de la obtención, administración o manejo y empleo de recursos monetarios.

Político porque forma parte de la actividad del Estado, como entidad soberana, para el cumplimiento y logro de sus fines.

Jurídico por que en un Estado de Derecho se encuentra sometido el Derecho Positivo, es decir los actos del Estado se sujeta a la Ley Vigente.

Sociológico por la influencia que ejerce y los efectos que produce sobre los diversos grupos de la sociedad que operan dentro del Estado.

En este tenor de ideas y dado el cúmulo de ámbitos que se encuentran inmersos en esta actividad del Estado, es precisamente el Derecho Financiero (al que nos referiremos párrafos posteriores), al que le corresponde el estudio general de esta actividad en su aspecto jurídico, en sus tres momentos que son: la obtención, la administración o manejo y el empleo de los recursos monetarios.

Por otra parte, cabe mencionar que para ejercer esta actividad el Estado hace uso de su potestad tributaria, misma que entendemos como el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide leyes que establecen tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos, en segundo lugar a través del poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

1.2.- CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, impone a los mexicanos la obligación, deber de contribuir para los gastos públicos de la Federación, los Estados o Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa y de conformidad a lo que dispongan las leyes.

Las contribuciones a que se refiere la constitución, son los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos definidos como cargas económicas impuestas a los particulares en pago de los servicios que reciben del Estado o en su caso por estar previstos en la Ley Tributaria.

“Las contribuciones se definen como los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con el apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos”³.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fijan la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

En cambio son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento etc.), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

Las contribuciones del primer tipo se les denominan tributos y abarcan diferentes exacciones, como son impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.

Existen autores que indican lo siguiente: “Los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales”⁴

A lo anterior, existe la siguiente consideración, “...sería un grave error conceptuar al tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del Estado, pues esto nos conduciría al extremo de considerar tan sólo el elemento formal de la norma jurídica impositiva, olvidando su contenido, lo cual resulta absurdo, pues en la norma tributaria como en todas las normas jurídicas, existe un mandato

³ MABARAK CERECERO, Doricela. “Derecho Financiero Público”. Editorial Mc Graw-Hill. México 1995. Pág. 59.

⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. Pág. 6.

derivado de la autoridad del Estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato, esto implica lógicamente que la norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del Estado la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas y advierte que una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, sería indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo⁵.

Por otra parte, cabe decir que los diversos tipos de contribuciones se indicarán de forma más precisa en el numeral 1.5 del presente capítulo, por el momento cabe decir, que todas tienen como común denominador que son ingresos del Estado, obligatorios para los gobernados, en los términos tanto de las disposiciones fiscales, como de los preceptos jurídicos que en su caso los regulen y el Estado los puede cobrar incluso en forma coactiva, mediante el empleo de las facultades que le otorgan las leyes fiscales.

1.3.- CONCEPTO DE DERECHO FINANCIERO.

Para conocer el concepto de derecho financiero, es menester conocer el significado de la palabra Finanzas, que deriva de la voz griega " finos" la cual al pasar a latín " finis", significaría fin o terminación, poner término mediante el pago.

Financiar es pagar, el pago con que concluyen los negocios jurídicos, el vocablo finanzas significa lo relativo al dinero, a los ingresos y egresos, ya de los particulares o bien del Estado. Con la palabra financiero se alude a lo que es relativo a la Hacienda Pública.

⁵ Ibí dem. Pág. 6.

El autor Gregorio Sánchez León, en su obra titulada "Derecho Fiscal Mexicano", en relación al Derecho Financiero, al respecto se apoya en diversas definiciones como las siguientes:

La de Sergio Francisco de la Garza, quien define al Derecho Financiero, diciendo que se ocupa de la actividad financiera del Estado, en cuyo desarrollo se distinguen como hemos visto, tres momentos fundamentales: Primero la obtención de recursos; Segundo la gestión o manejo de los recursos obtenidos; y Tercero el gasto que de los mismos se realiza para la prestación de los servicios públicos y la realización de las funciones del Estado.

El Lic. Flores Zavala, por su parte define al derecho Financiero como una rama autónoma del Derecho Administrativo, que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público.

Fernando Sainz de Bujanda, lo define como la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y que los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos.

Para Pugliese el Derecho Financiero, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y los entes públicos para el desarrollo de sus actividades, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los mismos ciudadanos, que derivan de la aplicación de esas normas.

Por su parte Giannini, lo define como el conjunto de las normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos.

Rossy H. a su vez afirma que el Derecho Financiero es la rama del Derecho Público que estudia y proclama los principios e instituciones jurídicas que deben regir la actividad del ente público, consistentes en la dotación dineraria para atender a las necesidades estatales y las generales del país, la obtención de tales medios dinerarios, su administración o inversión y la realidad dineraria de aquellas dotaciones y de estos medios.

De todas las anteriores definiciones, al autor Gregorio Sánchez concluye que: "El derecho Financiero Público, es una rama del Derecho Público, y a su vez del Derecho Administrativo, y se puede definir como el conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención, administración, inversión y erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los entes públicos para el cumplimiento de sus funciones y de los servicios públicos que deben realizar; aseguran también la gestión financiera encargada de regular la economía pública y nacional, y por lo mismo, reglamentan las relaciones de carácter financiero entre Estados soberanos y entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él."⁶

En relación a este punto cabe también la siguiente definición: "Derecho Financiero es la rama del derecho integrada por un conjunto de normas que tienen por objeto regular las actividades económicas de los órganos públicos, tanto en lo que corresponde a la percepción de ingresos, como en lo que respecta al ejercicio del gasto."⁷

⁶ SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Cárdenas. 9ª. Edición. México 1994. Pág. 31.

⁷ MABARAK CERECERO, Doricela. Op.Cit. Pág. 8.

1.4.- CONCEPTO DE DERECHO FISCAL Y TRIBUTARIO.

Al iniciar el estudio de Derecho Fiscal, el primer problema que se nos presenta y que debemos resolver es precisar cual es el contenido de la materia en estudio, paso fundamental para estar en aptitud de determinar cual es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o sólo una parte de otra rama más amplia y general.

Entendemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes.

En este mismo orden de ideas, el autor Rodríguez Lobato, en su libro titulado Derecho Fiscal, cita dos criterios de la Suprema Corte de Justicia, quien ha emitido diversas tesis que coinciden con este criterio, como son las siguientes:

MATERIA FISCAL.- Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo directo 3683/73. Petróleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 Votos. Ponente: Jorge Iñarritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

FISCAL.- Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934.
5 Votos. Ponente José López Lira.

Atento a lo que ambas jurisprudencias establecen, podemos observar que con la expresión créditos fiscales, las tesis hacen referencia exclusivamente a los créditos relativos a los tributos, por lo que podemos concluir que armonizan en este sentido ambas tesis planteadas.

En tal virtud, la materia fiscal se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones. Sin embargo lo anterior, cabe afirmar que en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aún de organismos descentralizados, que no son propiamente dicho contribuciones, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación más no a la naturaleza de tales ingresos, ejemplo de ello, lo encontraremos en párrafos posteriores de esta tesis, dentro del numeral 1.5.

Ahora que hemos logrado cierta precisión sobre cual es la materia fiscal, abordaremos el problema de la definición del Derecho Fiscal. Tenemos por principio que: "Es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación."⁸

"El derecho fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco"⁹

El autor Rodríguez Lobato, manifiesta que el derecho fiscal es el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas

⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op.Cit. Pág. 12.

⁹ Ibí dem, Pág. 13.

ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyente.

“Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo”¹⁰

Por su parte el autor Sánchez León cita en su obra diversas definiciones como la de A. Porras, López y Andrés Serra Rojas, quienes definen respectivamente al Derecho Fiscal como es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los causantes y el fisco. Como el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y de los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas.

“Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que suscite su aplicación, por medio de un tribunal administrativo”¹¹

“Derecho Fiscal es la rama del derecho financiero que tiene por objeto regular las relaciones jurídicas que se dan entre el Estado, en su carácter de autoridad

¹⁰ SANCHEZ LEÓN, Gregorio. Op.Cit. Pág. 33 y 34.

¹¹ MARTINEZ LOPEZ, Luis. “Derecho Fiscal Mexicano”. Editorial Ediciones Contables y Administrativas. 4ª. Edición. México 1979. Pág. 34.

fiscal y los gobernados, ya sea que estos asuman el papel de contribuyentes, responsables solidarios o terceros, y cuyo objetivo fundamental es el de la recaudación de los tributos".¹²

Como podemos observar de las anteriores definiciones, deducimos que el derecho fiscal tiene por objeto determinar la forma en que el Estado ha de declarar y recaudar las contribuciones o sea ejercer la función de cuestación, determinante de los impuestos, con separación de actividades hacendarias o financieras, consistentes en la no recaudación de los recursos del Estado, sino en su aplicación.

Una vez aclarado el concepto de Derecho Fiscal, cabe decir que por su parte el Derecho Tributario " es la rama del derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos".¹³

Así tenemos que el Derecho Tributario, es el conjunto de normas jurídicas relativas al establecimiento de los tributos, a la relación jurídica tributaria principal y a las accesorias, y a las que aseguran recaudación de tributos. El derecho tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Países en los cuales se pueden hablar de ambos como sinónimos, en México hay autores que no los consideran así, debido a que las disposiciones fiscales en nuestro país se aplica no solo a los impuestos o tributos, sino también a otros ingresos del Estado, como son aquellos que tradicionalmente se han denominado

¹² MABARAK CERECERO, Doricela. Op.Cit. Pág. 49.

¹³ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op.Cit. Pág. 12.

productos y aprovechamientos, es decir, los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios.

Pese al debate existente en este sentido, por el contrario hay autores como Rodríguez Lobato que si considera uno mismo al Derecho Fiscal y al Derecho Tributario, circunstancia que en la práctica y tradicionalmente queda reducida siempre a referirnos al derecho fiscal, pues pocas veces se hace distinción entre uno y otro, pese a que como se ha mencionado si existe diferencia entre ambos.

1.5.- CONCEPTO DE LAS DIVERSAS CONTRIBUCIONES.

Existen todo tipo de contribuciones que reciben las más variadas denominaciones; en el Derecho Positivo, las conocemos como tasa, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas etc. Estas diversas contribuciones están instituidas con fines de interés colectivo y están excluidos del presupuesto general del Estado, pues su destino es ingresar al patrimonio de entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo, distintas en estricto sentido del Estado, para subvenir sus necesidades y fines específicos.

La clasificación de los ingresos públicos previstas en el Código Fiscal de la Federación, se compone de las contribuciones, los productos y los aprovechamientos.

Las contribuciones se distinguen en la doctrina por el hecho generador, el cual simplemente refleja o recoge el criterio de distribución de las cargas públicas entre los ciudadanos o particulares a cubrir el gasto público.

Tenemos en este orden de ideas que el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se clasifican de la siguiente manera: Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de mejoras, Derechos y Accesorios.

Por su parte el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación, define a los productos y aprovechamientos, a estos nos referiremos a continuación.

CONTRIBUCIONES:

a) Impuestos.

El concepto doctrinario de impuesto es tan varado como escuelas o autores existen, en tal virtud preferimos citar en primera instancia lo que la propia ley establece en el artículo 2 del Código Fiscal, definiéndolos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las demás contribuciones, es decir, distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Sin embargo, el anterior concepto expresa de manera general lo que es el impuesto, por lo que para dar mayor claridad al mismo, cabe citar lo siguiente: "Impuesto es la prestación generalmente en dinero que el Estado fija con carácter general y obligatorio a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal."¹⁴

Ahora bien debido a la diversidad de definiciones al respecto, optamos por reducir el estudio de este concepto al determinar que la palabra impuesto tiene como común denominador el hecho de que es un tributo que puede cubrirse en dinero o especie, y que tiene como finalidad cubrir el gasto público. Entendiendo por gasto público el importe de lo recaudado por la Federación, mismo que destina a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales o los servicios públicos.

¹⁴ MABARAK CERECERO, Doricela. Op.Cit. Pág. 60.

Los impuestos son fijados unilateralmente por el Estado, y con carácter obligatorio para todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Los impuestos son contribuciones cuyo criterio de distribución se hace consistir en la capacidad contributiva de los particulares, y ciertamente no son contraprestaciones por servicios, no aportan por beneficios indirectos de obras públicas, y sí en cambio se destinan a los gastos públicos en lo general, es decir, son puramente cargas, sin una contra prestación.

El hecho imponible en el Estado moderno, para determinar los impuestos, se basa en elegir actos o bienes que manifiesten la capacidad económica para contribuir a los gastos públicos, lo anterior de entre las diversas formas en que puede obtener ingresos, pudiendo ser: la renta, el consumo o el patrimonio.

Por ejemplo de lo anterior, es si el hecho generador se define por el patrimonio, que es el aspecto estático de la riqueza, adoptará la forma de gravar a la propiedad ya sea sobre muebles o inmuebles, como son los casos de los impuestos por tenencia de automóviles o el impuesto predial.

Si el hecho generador prefiere gravar la riqueza por el aspecto dinámico, definirá los impuestos respecto al ingreso o a la renta de las personas, como el impuesto sobre productos del trabajo o el impuesto sobre las sociedades mercantiles o el ISR.

En el caso de los impuestos que elige como hecho generador el consumo, como una manifestación de la capacidad de aportar al gasto público, se encuentran los impuestos a las ventas o a los negocios, como es el caso al impuesto al valor agregado o el impuesto general de la importación o exportación.

b) Aportaciones de Seguridad Social.

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

También podemos definir las aportaciones como los ingresos que percibe el Estado por determinados organismos descentralizados, los cuales se integran con los pagos que realizan las personas que tienen la obligación constitucional de prestar servicios de seguridad social a sus trabajadores, pero son sustituidas por el Estado en la prestación de éstos. También son contribuyentes por este concepto, las personas que se benefician directamente con los servicios de seguridad social.

Así tenemos que inmerso en el criterio anterior, quedan comprendidas las cuotas patronales, obrero patronales, los recargos y los capitales constitutivos a favor del IMSS, ISSSTSE, ISSFAM, a los cuales se les da el carácter de créditos fiscales.

Podemos definir también a las aportaciones de Seguridad Social, como las contribuciones que establece la ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, destinadas a proporcionar los servicios de seguridad social que reciben los sujetos beneficiados por aseguramiento, de parte de los organismos para estatales que los otorgan.

En las aportaciones de seguridad social, el criterio de distribución de las cargas públicas será que el pagador contribuya a sufragar los gastos en que incurre el Estado por cumplir, en su lugar con las obligaciones que las leyes de seguridad social le imponen o bien por beneficiarse en lo individual de los servicios de seguridad social. Es obvio que este concepto, incluye las cuotas patronales y las cuotas obreras, respectivamente y de seguridad social. Así pues, el hecho

generador será en el primer caso constituirse en patrón, mientras que en el segundo caso, será tener la calidad de trabajador asegurado. Como ejemplo de este tipo de contribuciones encontramos las aportaciones de vivienda.

c) Contribuciones de Mejoras.

Son las establecidas por la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

En efecto si partimos de que en una clase de distribución de las cargas, consistente en atribuir una parte del costo de obras públicas a particulares, que sí bien benefician a la colectividad en lo general también provocan un beneficio directo a ciertos particulares. En este caso, una parte del costo de esos servicios u obras se cubren con los ingresos generales del Estado y otra parte se reparte entre los beneficiados directos.

Así tenemos que las contribuciones de mejoras, son las que corren a cargo de las personas, tanto físicas como morales, que obtiene un beneficio directo de las obras públicas que realiza el Estado. En estos casos tales personas, deben pagar una contribución que esta en relación directa con el beneficio obtenido.

Existen autores, entre los cuales ubicamos al Lic. Gregorio Sánchez León, que se refiere a este tipo de contribuciones y las denomina también como contribuciones especiales; lo anterior, debido a que la generalidad de los autores así se refieren a ellas, argumentando que este tipo de contribuciones están en una posición intermedia entre derechos e impuestos, debido al beneficio especial para el contribuyente y por el gasto que el Estado realiza.

Dentro de esta clase de contribuciones especiales podemos distinguir a las que nos hemos referido, que son las contribuciones de mejoras. Tenemos que son aquellas que deben pagarse por los propietarios o poseedores de bienes

inmuebles que experimentan una ventaja económica como consecuencia de la realización de una obra pública de planificación o urbanización. Como ejemplo de esta podemos citar la contemplada por el artículo 115 fracción IV inciso a), del Constitución Federal, como las contribuciones por gasto que deben pagar quienes ejercitan una actividad comercial, industrial o de otra clase, lo cual provoca un gasto o un aumento del gasto del ente público. Otro ejemplo sería una obra de pavimentación de una calle, en la que el Estado reparte, el costo de la obra pública entre los propietarios de los predios que directamente van a beneficiarse con la realización de tal obra. Este reparto es el costo, con el fin de determinar el momento de la contribución que correrá a cargo de cada uno y se hace generalmente en proporción al tamaño de su propiedad.

d) Derechos.

Estas contribuciones pueden definirse como las contraprestaciones que el Estado recibe y, en su caso exige, por la realización de servicios administrativos prestados a favor de una persona, esta es la concepción más aceptada en la doctrina fiscal; sin embargo, en México, el concepto se ha ampliado e incluso modificado, y así lo expresa la fracción IV del artículo 2º. del Código Fiscal, en el que se incluye dentro del rubro de los derechos a los ingresos que no participan de los caracteres de la definición tradicional como: Son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público.

En efecto, en los derechos el criterio de distribución es atribuir al contribuyente el costo de un servicio de carácter administrativo que si bien se dirige a regular alguna actividad que es de la utilidad exclusiva del solicitante o beneficiario, por lo que también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado, como es, por ejemplo, la expedición de un pasaporte, que solo es útil para su portador. Por lo

tanto, el hecho generador será solicitar la prestación de un servicio de carácter administrativo de utilidad únicamente al pagador del derecho. En este caso, el monto del derecho está limitado también al costo que se ocasiona por la prestación de ese servicio, lo que ha llevado a pensar en la doctrina que se trata de una contraprestación.

El carácter obligatorio que caracteriza a las contribuciones en este caso no se aplica en estricto sentido, debido a que en los derechos son contra prestaciones que se pagan al Estado únicamente cuando se le solicite sus servicios.

e) Los accesorios.

Para el Código Fiscal de la Federación, son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización por librar y entregar al fisco federal, se clasifican de accesorios a las contribuciones y participan de la naturaleza de ellas, o sea, los accesorios de los impuestos son impuestos, los accesorios de los derechos son derechos, etc. lo anterior, en el sentido de que pese a que se generan con motivo de la falta de cumplimiento o pago, en estricto sentido estos accesorios, siguen siendo créditos que se dan por consecuencia y siguen la misma suerte del impuesto que les dio origen.

Estos ingresos fiscales, se definen como aquellos que percibe el Estado, en condiciones especiales, cuando una persona:

- 1.- No cubre con sus contribuciones dentro de los plazos establecidos por la ley, en este caso reciben el nombre de recargos.
- 2.- Paga determinadas sumas de dinero al fisco, por concepto de comisión de infracciones administrativas, a las que se les denomina sanciones o multas.

3.- El Estado se ve obligado a realizar gastos derivados de notificaciones, embargos, publicaciones, actos de remate, etc. a efecto de recuperar las contribuciones que el contribuyente no cubrió de manera voluntaria y que en conjunto se denominan gastos de ejecución.

4.- Efectúa el pago de la contribución con cheque a cargo de institución de crédito y ésta por alguna causa no pagó ese documento. En este caso se está frente a una indemnización.

f) Productos.

Son aquellos ingresos que el Estado obtiene cuando actuando en su carácter de persona moral de derecho privado, presta servicios a las personas, o bien cuando permite el uso o aprovechamiento de bienes de dominio privado; por último, cuando realiza alguna enajenación de estos bienes.

El Estado tratándose de estas contraprestaciones, celebra contratos con los particulares para prestarse bienes o servicios recíprocamente. En la anterior situación, el Estado actúa como persona privada y sus derechos y obligaciones se rigen por las estipulaciones del contrato, los cuales no son propiamente objeto de estudio de Derecho Fiscal, ya que en esos casos el Estado no obtiene ingresos por la aplicación de una ley fiscal.

Como ejemplo de los ingresos por servicios, podemos citar los que obtiene el Estado por permitir el acceso a la exhibición de películas o cualquier otro espectáculo o representación que este a cargo de Institutos de Historia, de Bellas Artes o de Antropología, etc.

También podemos citar como ejemplo de ingresos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio privado del Estado, aquellos que provienen de la aplicación

de cuotas cobradas en estacionamientos ubicados en predios del Estado, anexos, por ejemplo a instalaciones de las artes, museos, zonas arqueológicas.

Como ejemplo de enajenación de bienes de dominio privado del Estado, podemos decir que son los que recibe de los gobernados determinadas sumas de dinero a cambio de venderles predios o terrenos de propiedad federal, o cuando los percibe en las zonas históricas o arqueológicas por la venta de replicas, fotografías u objetos diversos.

g) Aprovechamientos.

Son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público, distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Es decir son diversos de lo impuestos, derechos o productos.

De acuerdo al párrafo segundo del artículo 3º. del Código Fiscal, son aprovechamientos además de lo anterior, los recargos, o multas las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el último párrafo del artículo 2 del Código Fiscal.

Como ejemplo de estos, podemos citar los ingresos derivados de aportaciones que entregan los Estados, los municipios y cualquier otro organismo público, para la construcción de una obra pública, así como las regalías que provienen de la explotación de fundos mineros.

1.6.- CONCEPTO DE OBLIGACION FISCAL.

El concepto de obligación fiscal no difiere sustancialmente del concepto general de la obligación jurídica, en virtud de que las instituciones fundamentales que forman al derecho fiscal no son en última instancia diferentes a las de la ciencia jurídica en general.

“Podemos definir a la obligación fiscal diciendo que esta es “ un vinculo jurídico que se establece entre el fisco y el gobernado, mediante el cual este debe dar, hacer, no hacer o tolerar algo, à favor de aquel, en la forma y términos previstos por la ley fiscal.” ¹⁵

Acerca del nacimiento del crédito fiscal podemos decir que no es necesaria la resolución de la autoridad para que se genere un crédito, pues este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal, la resolución de la autoridad es declarativa de la existencia de dicho crédito.

Por ejemplo, nace una obligación fiscal, derivada del impuesto predial cuando una persona física o moral adquiere la propiedad de un inmueble.

Ahora bien, cuando la obligación fiscal se determina en cantidad líquida, tenemos lo que se llama crédito fiscal, esta liquidación se encuentra prevista en su caso en el artículo 6º. del Código Fiscal, segundo párrafo, de cuya norma se desprende que las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación.

Una vez que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida esta debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones fiscales

¹⁵ Ibí dem, Pág. 130.

respetivas, so pena de dar inicio al procedimiento administrativo de ejecución para obtener el cobro de tal cantidad por incumplimiento en la obligación.

Las obligaciones fiscales no se rigen por estipulaciones contractuales, nacen de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el Estado cuente oportunamente con los recursos económicos necesarios para cubrir sus gastos.

Se crean este tipo de obligaciones entre el particular y el Estado y por esa razón, las obligaciones fiscales se rigen por el derecho público, que norma la actividad del Estado o de un organismo encargado de una función de interés público, como es la recaudación de los fondos con que el propio Estado ha de sufragar sus gastos y los de la comunidad.

En materia fiscal la obligación no esta sujeta a renuncia de ninguna disposición de la ley.

En caso de incumplimiento de las obligaciones tributarias, el particular incurre en mora en el cumplimiento de su obligación, y puede ser responsable de daños y perjuicios que se traducen en el pago de intereses cuando la prestación consistía en dinero.

En el caso de que la obligación consista en hacer o no hacer, o sea el cumplimiento de formalidades que las leyes imponen para la debida observancia de sus preceptos o la abstención actos que contraigan sus disposiciones, las propias disposiciones fiscales autorizan a las autoridades a emplear medios de apremio.

CAPITULO II

FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.

2.1.- FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO.

Antes de determinar cual es el fundamento Constitucional de la Potestad Tributaria del Estado, cabe mencionar que por potestad tributaria del mismo, entendemos que, es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.

Para poder dar claridad a lo anterior, podemos decir que contribución: "Es todo ingreso fiscal que recibe la Federación por parte de las Personas Físicas y Personas Morales, aportando de esta forma el Gasto Público. De acuerdo a lo previsto en el Artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, que se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos" ¹⁶

"El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva y, finalmente, a través de Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la

¹⁶Página de Internet, [www. Impuestum.com/biblioteca.am#CFF](http://www.Impuestum.com/biblioteca.am#CFF).

constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo”¹⁷

En términos de lo anterior, observamos que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los poderes legislativo, ejecutivo y judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

La potestad tributaria del Estado, su estructura y Poderes en que se divide la Autoridad Estatal, así como la composición y atribuciones de cada uno de ellos, es regulada por nuestra Carta Magna en diversos artículos, de los cuales estudiaremos los más significativos, en los párrafos siguientes.

En este orden de ideas, cabe decir que el Estado respalda su poder tributario, primordialmente a través del derecho fiscal, siendo la ley la que desempeña papel fundamental en lo tocante a la configuración, nacimiento, exigibilidad y cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En relación con la expedición de estas leyes fiscales, se pueden plantear las siguientes interrogantes:

¿En donde se apoya la potestad del Estado para dictar normas tributarias?

¿Hasta donde puede llegar la facultad tributaria del Estado?

1.- Para contestar la primera pregunta, es necesario invocar los ordenamientos jurídicos que faculta a los órganos estatales para expedir normas de carácter

¹⁷ RODRIGUEZ LOBATO Raúl; “Derecho Fiscal”, Editorial Harla, 2ª. Edición, México 1986, Págs. 8 y 9.

tributario. Para este efecto, se debe partir de la base de que la sociedad vive en un régimen de derecho, lo que se traduce en lo siguiente:

El Estado solo puede hacer aquello que le esté expresamente permitido por la ley. En consecuencia, en el ámbito federal mexicano, el apoyo jurídico de la potestad tributaria del Estado se encuentra. En los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y XXIX y 124 de la Carta Magna.

La fracción IV del artículo 31 constitucional, le otorga al Estado la facultad exclusiva de figurar como sujeto activo de las contribuciones, pues en esta fracción se establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, tanto de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan; es decir, aparece la obligatoriedad de los mexicanos al pago de las contribuciones.

En términos de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución, se aportan los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria que surge, como ya se dijo, entre el fisco y los contribuyentes. Así mismo, son precisamente estos elementos los que limitan la Potestad Tributaria del Estado, ya que deben ser condicionantes para que el pueda actuar lícitamente.

Esta norma constitucional contiene varias reglas que se refieren a distintos, pero muy estrechamente ligados, elementos de las contribuciones, como los siguientes:

a) **Sujetos pasivos de las contribuciones.**

En este precepto se expresa que todos los mexicanos tienen obligación de pagar contribuciones.

b) **Sujetos activos de las contribuciones.**

De acuerdo con lo dispuesto por este precepto constitucional, tienen derecho a cobrar contribuciones además del gobierno federal, el gobierno del distrito federal, las entidades federativas y los municipios.

c) **Lugar en donde deben cobrar y pagar las contribuciones.**

El precepto constitucional ahora analizado señala que los fiscos que simultáneamente tienen derecho a cobrar contribuciones, son los que ejerzan jurisdicción sobre el lugar de residencia del gobernado. La regulación jurídica de las contribuciones se ubica en el ámbito en donde se genere en hecho gravado por la Ley tributaria en forma independiente del lugar de residencia del contribuyente

d) **Proporcionalidad y equidad en la determinación y pago de las contribuciones.**

En este precepto constitucional, se establece que los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, a condición de que éstas tengan el carácter de proporcionales y equitativas.

e) **Principio de la justicia en la imposición.**

Este principio expresa que las contribuciones que paguen los gobernados deben estar lo más cercanas que sea posible a su capacidad económica. La justicia en la imposición a su vez se divide en dos aspectos fundamentales: la generalidad y la uniformidad.

1.- La generalidad.

Aquí se expresa que todos los gobernados que tengan capacidad económica deben pagar las contribuciones que implemente el Estado cuando queden colocados dentro de los correspondientes supuestos legales.

2.- La uniformidad.

Esta se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria. Esta igualdad, para estar acorde con el concepto de proporcionalidad, se traduce en lo siguiente: todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria.

f) Principio de certidumbre en la imposición.

En todas las disposiciones tributarias debe haber una absoluta claridad en cuanto se refiera a hechos generadores de la obligación, cuotas o tasas de la contribución, lugar y época.

g) Principio de comodidad en la imposición.

En este principio se expresa que el Poder Público debe siempre buscar en el momento en que se le dificulte menos al contribuyente cumplir con el pago tributario. Es decir la ley correspondiente debe señalar, la época de pago.

h) Principio de economía en la recaudación de los tributos.

Este principio expresa que con el fin de que el sacrificio fiscal del contribuyente sea más eficaz, y en efecto el pago de la contribución se dedique en su mayor parte a satisfacer los gastos públicos, se debe buscar en todo momento que los gastos de recaudación y administración de un tributo sea lo menos elevado

posible, porque de no ser así y resultar que la maquinaria gubernamental encargada de recaudar y administrar la contribución es demasiado onerosa, se estará desvirtuando el objetivo primordial de la contribución, que es la de satisfacer los gastos públicos.

i) **Las contribuciones sólo pueden establecer mediante una ley.**

Este elemento se asienta en la parte final de la fracción IV del artículo 31 constitucional que se está comentando, y significa que sólo mediante la expedición de una ley que reúna los requisitos, tanto formales como materiales, puede crearse una contribución. El requisito formal consiste en que la disposición debe ser creada por el Poder Legislativo y promulgada por el Poder ejecutivo, ajustándose para ello a un procedimiento de iniciación, discusión, aprobación y promulgación que señalan los correspondientes preceptos constitucionales. Incluso, en este aspecto es importante hacer notar que con apoyo en lo dispuesto por el inciso h) del artículo 72 de la Carta Magna mexicana, las leyes tributarias deberán necesariamente iniciarse en primer lugar en la Cámara de Diputados.

Por su parte, la fracción VII del artículo 73 otorga al Congreso de la Unión la facultad exclusiva de imponer mediante leyes que al efecto expida, las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

“Como ya se expuso en los párrafos precedentes, las leyes mediante las que se decretan las contribuciones emanan del Poder Legislativo. En el Sistema Constitucional mexicano el fundamento se encuentra en primer lugar, en la fracción VII artículo 73 de la Carta Magna, donde se expresa que este órgano de gobierno tiene la facultad de expedir todas las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto. A este respecto al gobierno federal no tiene ninguna limitante en relación con la materia tributaria. Es decir, contrariamente a lo que expresan algunos tratadistas, en el sentido de que existen contribuciones que sólo pueden ser decretadas por los gobiernos estatales o municipales, el sistema

constitucional de la Federación mexicana permite a su congreso nacional la posibilidad, sin límite alguno, de expedir todas las contribuciones que se consideren necesarias para cubrir los gastos determinados en el Presupuesto de Egresos, con una sola limitante: que esas contribuciones sean proporcionales y equitativas.

Inclusive la fracción XXIX del propio artículo 73 de la Constitución mexicana señala que, en determinadas actividades económicas, la Federación tiene facultad privativa para imponer contribuciones. Es decir, que únicamente el Gobierno Federal puede decretar determinado tipo de contribuciones, con exclusión, desde luego, de las haciendas públicas estatales y municipales que están privadas de la posibilidad de gravar estas actividades con contribuciones locales ya que, como se dijo, eso es facultad exclusiva del Gobierno Federal¹⁸

2.- La respuesta a la segunda pregunta es la siguiente: la facultad de imponer una contribución tiene en el sistema jurídico mexicano dos limitantes de gran importancia:

La primera consiste en que las contribuciones que imponga el Estado deben ser proporcionales y equitativas y la segunda en que esas contribuciones deben ser las estrictamente necesarias para cubrir los gastos públicos señalados en el presupuesto de egresos. En consecuencia, si el Estado al imponer una contribución, viola los principios de proporcionalidad y equidad, o si rebasa las necesidades de cubrir los gastos previstos en el presupuesto, estará transgrediendo el límite jurídico que enmarcará su derecho para establecer contribuciones.

¹⁸ MABARAK CERECEDO Doricela; "Derecho Financiero Público", Editorial Mac. Graw Hill, México 1995, Pág. 69.

Como podemos ver el Estado debe hacer frente a sus gastos, allegándose de recursos, pero estos recursos, deberán estar autorizados y previstos por la ley.

Así mismo, el Estado una vez obtenidos dichos recursos deberá elaborar programas y subprogramas de actividades para prever el gasto público aplicable, lo anterior, a efecto de prever los montos necesarios para su actividad, así como la forma en que se destinarán tales ingresos.

Por lo anterior, el Estado debe elaborar "El documento jurídico denominado presupuesto de egresos que debe comprender única y exclusivamente los gastos gubernamentales, es decir, las previsiones de los entes públicos, pero de ninguna manera debe incluirse en dicho documento alguna precisión de gasto para desarrollar alguna actividad particular o de cualquier organismo que no tenga el carácter de organismo del Estado"¹⁹

"El Congreso de la Unión, debe decretar anualmente las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto de Egresos, de tal suerte, que al expedir la Ley de Ingresos, se establecen en la misma las contribuciones que estarán en vigor durante un año. Por consecuencia, los impuestos, solo tienen vigencia de un año, si no se renueva su existencia en la siguiente Ley de Ingresos"²⁰

Un presupuesto claro debe prescindir de tecnicismos innecesarios para ser comprensible. En este, se preverán todos los ingresos de la Federación, ya se trate de Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Derechos, Productos, Aprovechamientos y otros ingresos, es decir, todos los ingresos del Estado, sean fiscales o no fiscales y para dar publicidad tanto a la Ley de Ingresos como al presupuesto de egresos y hacerlos del conocimiento del gobernado se deberán publicar en los medios legales exigibles para tal fin.

¹⁹ Ibidem, Pág.31.

²⁰ SANCHEZ LEON Gregorio; "DERECHO FISCAL MEXICANO", 9ª. Edición, Cárdenas Editores, México 1994, Pág. 291.

Así mismo y en este orden de ideas, cabe decir que existen diversas disposiciones constitucionales que marcan la pauta para formular y ejecutar el presupuesto, lo anterior en ejercicio de la Potestad Tributaria del Estado a que nos hemos estado refiriendo; encontrando que es menester en primer instancia observar lo contemplado en el artículo 31 fracción IV de la Constitución que como hemos dicho, expresa la obligación que tienen los gobernados para contribuir al gasto público. Aquí desde luego, se encuentra la correlación que hay entre las contribuciones, como fuentes de ingresos por excelencia y los gastos del Estado, los cuales se cubren fundamentalmente con recursos tributarios.

De igual forma, entre los preceptos constitucionales más importantes que tienen relación con esta facultad tributaria del Estado, podemos citar el inciso h) del artículo 72 antes aludido, que estipula que cualquier proyecto sobre gasto público deberá conocer en primer lugar la cámara de diputados, por tal motivo son éstos los representantes más directos de la población que se encarga de aprobar o rechazar un proyecto de ley o decreto que verse sobre la materia tributaria.

Así mismo, la fracción IV del artículo 74 faculta a la cámara de diputados para estudiar y aprobar en su caso el presupuesto de egresos que el ejecutivo cometa a su consideración.

Como ya se expuso con anterioridad, la especialidad del presupuesto consiste en que deben asentarse partidas genéricas, sino que a cada actividad programada debe corresponder la partida presupuestaria determinada.

Los gastos deben estar previstos de manera clara e indubitable en cada uno de los renglones presupuestarios. A este respecto el artículo 75 Constitucional, señala que al momento de ser aprobado un presupuesto de egresos por la cámara de diputados, no deberá dejarse ningún empleo establecido por la ley, sin la correspondiente retribución.

Como complemento a estos aspectos relacionados con la especialidad y la previsión presupuestaria, el artículo 126 Constitucional señala categóricamente que no podrán hacerse pagos que no estén previstos en el correspondiente presupuesto de egresos o en alguna ley posterior que los autorice.

Por su parte el artículo 134 Constitucional, señala lineamientos para que los servidores públicos que laboren en las diferentes unidades administrativas, manejen los recursos económicos de que disponga el Estado con eficiencia, eficacia y honradez, a fin de satisfacer los objetivos a que estén destinados.

Los lineamientos fundamentales establecidos para las autoridades administrativas, encargadas de la realización de las actividades presupuestales, están contenidas dentro de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en donde las facultades presupuestales están encomendadas a una dependencia del ejecutivo denominada Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esta dependencia, es la unidad administrativa que tiene a su cargo, las tareas fundamentales en materia presupuestaria. En efecto, esta Secretaría de Estado se encuentra facultada en los términos previstos por la parte conducente del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Debido a la complejidad que encierra el manejo del presupuesto en esta Secretaría de Estado, existen una serie de oficinas que se encargan de manejar en sus diferentes aspectos y modalidades la actividad presupuestaria. El reglamento interior de esta Secretaría, es el ordenamiento que se encarga de dar la estructura organizacional y funcional de esta importante actividad del gobierno federal, así como de precisar las facultades de esta dependencia en el ramo presupuestario.

Por otra parte, cabe mencionar que toda y cada una de las facultades del Estado, a las cuales nos hemos referido, deben regirse primordialmente por las

Garantías denominadas de seguridad jurídica, de legalidad y de audiencia en materia fiscal.

A fin de poder entender lo anterior, cabe mencionar que el vocablo "garantía" proviene del término anglosajón, "warranty" o "Warrantee" que significa la acción de asegurar, proteger, defender, o salvaguardar. Su connotación, como puede verse es muy amplia y equivale, en sentido lato "al aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguarda o apoyo"²¹

Tenemos pues que, en la relación entre el gobernado y el Estado (relación de supra a subordinación), aquel actuará en base a la Constitución, relevándose así las garantías individuales. En otras palabras, las garantías contienen los derechos del hombre, proveyendo el Estado su salvaguarda a través del Poder Judicial, de evadirse esa esfera, salvo casos excepcionales que la propia Constitución señala, estaríamos ante actos inconstitucionales.

Así pues, atento a lo dispuesto por el artículo 14 de la Carta Magna, el cual señala en su segundo párrafo que a ninguna persona se le puede privar de sus intereses jurídicos, de entre los que ocupan un importante lugar, sus propiedades, posesiones y derechos, que no le pueden ser arrebatados arbitrariamente por la autoridad, ni siquiera con el pretexto de aplicar el producto de esos bienes al pago de créditos fiscales, pues en este caso sería necesario que antes se siguiera un proceso legal, ya que de no ser de esa forma, o si no se efectúa así el acto de privación, éste será considerado ilegal e inconstitucional, y el particular podrá impugnar tal actuación, utilizando para ello los medios de defensa que se le otorgan por la violación de sus garantías constitucionales. Esto es lo que se conoce con el nombre de garantía de legalidad.

²¹ DIEGO ROSAS Jorge; " Los Artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en Materia Tributaria", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 1994, Pág. 15 y 16.

En materia fiscal esta garantía consiste en que, para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario en primer lugar, que antes exista una ley que la obligue al pago de una contribución; y en segundo término que ésta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución; en tercer lugar, que en la propia ley fiscal existan los dispositivos necesarios para que, cuando el contribuyente se niegue a cumplir con su obligación de pago, la autoridad fiscal pueda sustituir al particular en el procedimiento de determinación y liquidación, y llegue incluso, a la etapa del cobro coactivo del crédito fiscal insoluto, mediante el procedimiento de embargo y remate de los bienes propiedad del contribuyente.

Por su parte, el artículo 16 Constitucional, consagra de igual forma la garantía de legalidad, "a criterio de diversos doctrinarios, este numeral Constitucional es el que ofrece mayores seguridades y protección al gobernado: la garantía de legalidad, como hoy la conocemos, tiene un ámbito generalísimo de aplicación en todas las actividades de los poderes públicos. Su extensión y efectividad jurídicas, pone a la persona a salvo de todo acto de mera afectación a su esfera de derecho que no sólo sea arbitrio sino contrario a cualquier precepto..."²²

La citada garantía se consigna en tres requisitos esenciales para su ejercicio:

1.- La regla general es que nadie podrá ser molestado en su integridad corporal, en su domicilio, en sus posesiones o papeles. Dicho requisito aparece como la premisa fundamental de tal garantía, y se extiende en sus beneficios a todos los intereses particulares de los gobernados;

2.- La excepción a la regla antes mencionada, consiste en que la autoridad podrá inferir molestias, siempre y cuando cuente con la existencia de un mandamiento escrito, emitido por autoridad competente.

²² Ibi Dem, Pág. 23.

3.- Que para inferir una molestia en el sentido que prescribe la norma constitucional, deberá existir por fuerza un mandamiento fundado y apoyado en ley. Luego entonces, "cualquier autoridad podrá ejecutar única y exclusivamente lo permitido por disposición legal; de no ser así sus actuaciones serían arbitrarias.

En conclusión, la garantía de legalidad, si bien se contrae a que todo acto de autoridad, para ser válido, deberá estar fundado y motivado, dicha circunstancia reviste singular importancia, al conjugarse los requisitos antes mencionados, de tal forma que la autoridad:

- a) En ningún momento deberá actuar sin competencia;
- b) Señalará las causas o motivos legales que prevea la fundamentación invocada al caso; y
- c) Entonces, procederá a realizar la afectación o perturbación de la esfera del gobernado.

En atención a lo dispuesto con antelación, de igual forma podemos mencionar que la Potestad tributaria del Estado, tiene a su vez la facultad de imponer sanciones, entendida esta "como la facultad de castigar las transgresiones que no constituyen delitos, ha sido considerada en la doctrina como esencial para la función administrativa y con atributo derivado de la lógica y naturalmente del carácter de poder estatal que la autoridad administrativa tiene"²³

Lo anterior, lo podemos observar cuando se recuerda el poder sancionador del Estado al determinar particularmente en materia fiscal multas y en materia administrativa en su caso, al decretar arrestos etc.

²³ LOMELI CERESO Margarita; "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", Compañía Editorial Continental, 1ª. Edición, México 1961, Pág. 73.

“Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque la ley reprime la violencia antijurídica y no la coacción fundada en la ley puede usarse lícitamente la presión para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligación, o para la satisfacción de cualquier interés legítimo y aún cuando en tales circunstancias pudiera encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, esto no produce su nulidad que no se funda exclusivamente en la alteración de la voluntad sino que el hecho sea ilícito. La cuestión por resolver consiste en determinar si las medidas coercitivas empleadas por la autoridad para obtener el pago de una prestación son ilegales y bastantes para viciar la voluntad de la persona que lo hizo y desvanecer el valor del consentimiento. El problema jurídico tienen importancia, porque si se admite que las medidas coercitivas tienen carácter de violencia y, en consecuencia, destruyen el valor del pago aparentemente voluntario, se pondrían en el mismo plano casi todas las prestaciones el fisco exige a los contribuyentes, para cuyo pago siempre es necesario prevenir una sanción legal o de procedimiento de coacción activa o pasiva, porque sería demasiado optimismo creer que los causantes cumplen con sus obligaciones fiscales, de manera espontánea y fácil”²⁴

En este orden de ideas, podemos ejemplificar que al referirnos al poder coactivo del Estado (que da sustento a la potestad tributaria de que sea hablado a lo largo de este capítulo), es la facultad de las autoridades para emplear medidas de apremio, a fin de hacer cumplir sus determinaciones, las que han de estar dentro de sus facultades.

Como podemos observar “La relación jurídica tributaria que en estos casos surge entre el fisco y los contribuyentes está delineada en su aspecto fundamental por el texto Constitucional. En ausencia de estas normas básicas el cobro de los

²⁴ MARTINEZ LOPEZ Luis; “Derecho Fiscal Mexicano”, 4ª. Edición, Ediciones Contables y Administrativas, México 1979, Págs. 215 y 216.

tributos carecería del necesario apoyo legal, y podría tornarse en un sistema arbitrario e injusto²⁵

Por lo anterior, podemos concluir que la base fundamental de nuestro sistema tributario se ubica en la Constitución, en donde se faculta al Estado a expedir y aplicar la ley para que el poder público pueda crear y cobrar los tributos que los gobernados deban pagar.

2.2.- EL PROCEDIMIENTO FISCAL, ASPECTOS GENERALES.

En el Derecho Formal Fiscal, se manejan dos conceptos, procedimiento y Proceso que es necesario distinguir con claridad, pues son diferentes. Procedimiento según el autor Rodríguez Lobato, en su obra denominada Derecho Fiscal, define al primero como el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional.

Por Proceso entiende, la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso.

Todo procedimiento, incluyendo el fiscal, se integra por actos de trámite y de actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y resuelve el asunto correspondiente.

Igualmente, en todo procedimiento, el fiscal incluido, debe haber tres momentos:

a) Expositivo. Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien, en el que se

²⁵ MABARAK CERECEDO Doricela; Op.Cit. Págs. 64 y 65.

plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.

b) Probatorio. Es el momento en el que se deben aportar los elementos de convicción y, en su caso, los alegatos.

c) Decisorio. Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente.

2.3.- FASES DEL PROCEDIMIENTO FISCAL.

El Procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa, la primera de ellas, es a la cual nos avocaremos con mayor énfasis, en virtud de que es en ésta en la cual se da trámite al recurso de revocación y es el objeto primordial de este trabajo.

A.- La fase oficiosa del procedimiento tributario "Es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación"²⁶

En el procedimiento oficioso, la autoridad actúa sin intervención del particular, solamente en los casos que la ley la concede, tienen derecho a que se les oiga antes de que la resolución sea emitida, pero cuando esto sucede, no puede decirse que la autoridad conoce de una controversia, que nace cuando el agraviado recurre la resolución que le perjudica.

²⁶ MARTINEZ LOPEZ Op.Cit. Pág. 209.

En atención a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, antes aludido, la actuación de la autoridad se debe ajustar a lo citado por tal norma constitucional, entendiendo por esto, cuando la autoridad fiscal en el procedimiento que marca la ley tributaria practique diligencias por haberse generado un crédito, sea por conceptos de impuestos o multa por infracción a la ley.

Lo anterior significa que las resoluciones que la autoridad fiscal dicta, se tienen por legítimas hasta que el perjudicado demuestre su ilegalidad, esta presunción está fundada en que la autoridad, antes de emitir su decisión, reunió en un expediente elementos materiales suficientes para demostrar que alguien es deudor del fisco. La actuación de las autoridades fiscales, en el sentido indicado son las "formalidades esenciales del procedimiento", en la fase oficiosa del procedimiento tributario.

Cuando la ley establece normas para la actuación de la autoridad su violación origina que el procedimiento se reponga. Si la ley tributaria no establece normas procesales solo podrá reclamarse violación del procedimiento cuando se recurra la resolución final que la autoridad dicte.

En aplicación del artículo 14 Constitucional, la ley otorga al perjudicado facultad de presentar pruebas y alegaciones, en cumplimiento a la garantía de audiencia.

La molestia a que se refiere el artículo 16 Constitucional, no es de aspecto material sino jurídico; esto es, que se traduzca en la privación de un derecho o en la imposición de una obligación en contra de la ley. En consecuencia, los actos de investigación que la autoridad fiscal practica en la fase oficiosa del procedimiento tributario, en tanto no entrañen una molestia jurídica, no constituyen violación al precepto Constitucional que se indica.

“Si bien es cierto que las autoridades tienen facultad para declarar unilateralmente la existencia de los créditos fiscales y determinar las bases para su liquidación, puesto que como se ha expuesto, al dictar su resolución no resuelve una controversia entre el fisco y los contribuyentes, también es verdad, que su decisión no ha de ser arbitraria, pues además de los datos que el causante ministre en sus declaraciones, manifestaciones o avisos, las autoridades deben recibir y valorar las pruebas que la ley determine, las que la autoridad en uso de una facultad legal pueda solicitar o las que el contribuyente esporádicamente ofrezca”²⁷

El anterior razonamiento tiene sustento en diversas ejecutorias que en esencia indican la facultad que tienen los causantes para rendir pruebas en la fase oficiosa del procedimiento, por ser un derecho concreto que encuentra su fuente en el acto de la autoridad que exige, la rendición de la prueba, o en el precepto legal que lo reconozca.

Atento a lo anterior, pueden entonces los causantes rendir en la fase oficiosa del procedimiento, las pruebas que autoriza el Código Fiscal de la Federación, con excepción de la pericial, que se opone a la naturaleza del procedimiento.

En esta fase, podemos ver que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa, salvo el caso en que se plantea a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley a un caso concreto, en que por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular, pero sin que se desvirtúe la oficiosa del procedimiento, porque una vez planteada la consulta, corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio en el cual aplica o marca, como debe ser la aplicación de la ley al caso concreto.

²⁷ Ibidem. Pág.211.

Como podemos observar, esta fase del procedimiento tributario, es esencialmente oficiosa porque el interés que procura es fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos, o sea, porque es responsabilidad de la administración, el lograr el objetivo que se propone que no es sino ingresar recursos al erario para la satisfacción del presupuesto.

A esta fase del procedimiento, asimilamos todos los actos que realiza el contribuyente para dar cumplimiento voluntario y espontáneo a sus obligaciones fiscales, tanto las sustantivas como las formales, no porque la autoridad fiscal tome iniciativa alguna para impulsar el procedimiento, pues ocurre precisamente lo contrario, o sea, que es el particular el que obra por iniciativa propia, sino solamente para distinguir estos actos procedimentales de los que integran la fase contenciosa y porque en última instancia la finalidad de estos actos es la de dotar al Estado de los recursos económicos para satisfacer el gasto público, que como hemos dicho, es el interés que se persigue en esta fase del procedimiento. Por lo tanto, hay aquí una excepción como la señalada en el caso de la presentación de una consulta, pues una vez cumplida la obligación y para el control del contribuyente, corresponde a la autoridad realizar por propia iniciativa los actos que considere convenientes.

Para tener una noción de lo que es la fase oficiosa del procedimiento fiscal, podemos adoptar diversos conceptos que apunta el maestro Rodríguez Lobato, respecto a lo que se entiende por Derecho Administrativo, pues como el mismo lo indica, aquí nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación.

Al respecto y con relación a los conceptos que se mencionan, resaltan los siguientes:

Sierra Rojas señala que el Procedimiento Administrativo esta constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la Administración Pública.

Pedro Guillermo Altamira, define al procedimiento administrativo como la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la Administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la Administración como de los particulares; es la forma, dice, por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad.

Ya en el campo del Derecho Fiscal, Luis Martínez López, ha definido a la fase oficiosa del procedimiento tributario como el conjunto de diligencias que práctica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.

De los anteriores conceptos, entendemos que por fase oficiosa del procedimiento fiscal, es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales. El procedimiento fiscal oficioso por su contenido o finalidad puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

B.- En cuanto a la fase contenciosa del procedimiento, es de mencionar que ésta se caracteriza por estar regida por el principio dispositivo que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar o impulsar el procedimiento,

estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la ley.

Este principio, se basa en la suposición absolutamente natural, de que en aquellos asuntos en los cuales sólo se dilucida un interés privado, los órganos del poder público no deben ir más allá de lo que desean los propios particulares. Adaptando la idea anterior al campo fiscal, tenemos que esta fase del procedimiento es esencialmente dispositiva por que el interés que procura es fundamentalmente un interés particular.

En efecto, por fase contenciosa del procedimiento fiscal entendemos la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay una oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el Recurso Administrativo, el Juicio de Nulidad y el Juicio de Amparo, su finalidad es el control de la legalidad y en su caso de constitucionalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

2.4.- AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES.

La tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo entre autoridades administrativas o jurisdiccionales, según se trate de Recurso Administrativo o Juicio de Nulidad. Para los efectos de esta distinción, son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto del SAT y los órganos correspondientes de las Entidades Federativas y Municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactotas:

Las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y, por lo tanto, para la ejecución de las leyes impositivas son las que se efectúan las

interpretaciones legales, las determinaciones de tributos, la resolución de consultas, etc.

Las segundas, son las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco, cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en tribunales administrativos y judiciales, según formen parte del Poder Judicial o de tribunales autónomos, es decir, la clasificación atiende exclusivamente al aspecto formal u órgano de la autoridad, ya que desde el punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional.

En este sentido entendemos por Jurisdicción, la potestad de conocer y fallar en asuntos civiles, criminales o de otra naturaleza, según las disposiciones legales o el arbitrio concebido.

En virtud de lo anterior, se puede distinguir la jurisdicción, perteneciente al orden judicial y al orden administrativo.

JURISDICCION ADMINISTRATIVA. Es la potestad que reside en la Administración, o en los funcionarios o cuerpos que representan esta parte del Poder Ejecutivo, para decidir sobre las reclamaciones a que dan ocasión los propios actos administrativos. La jurisdicción administrativa se divide en contenciosa y voluntaria. La primera es el derecho o potestad que se tiene en el orden administrativo para conocer y sentenciar con las formalidades de un juicio en los asuntos contenciosos administrativos; esto es, aquellos en que hay opción legítima entre el interés público y el privado, o bien, las reclamaciones u

oposiciones de los que se creen perjudicados en sus derechos por los actos de la Administración. La jurisdicción administrativa voluntaria es la que se ejerce por reclamación de uno o varios particulares, sin controversia ni figura de juicio, para atacar los actos emanantes del poder discrecional de la Administración, y que hieren, no los derechos, sino los intereses de los reclamantes.

Las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tienen a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera conoce y resuelve los recursos administrativos, en tanto que, la segunda los juicios contenciosos administrativos.

En la doctrina se discute si la autoridad administrativa, al resolver el recurso administrativo, ejecuta un acto jurisdiccional o administrativo. Sobre este particular, existen fundados argumentos a favor de una y otra solución Gabino Fraga en su obra Derecho Administrativo hace relación de ellos, haciendo mención también que no se ha llegado a un criterio unánime.

En relación a este mismo tema, el autor Rodríguez Lobato, da su opinión es en el sentido de que en lo extrínseco o formal, indudablemente se trata de un acto administrativo; pero en lo intrínseco o material, igualmente es indudable que se trata de un acto jurisdiccional. Esto último es así, porque la autoridad administrativa para resolver el recurso administrativo, ineludiblemente debe analizar la legalidad del acto impugnado a la luz de las alegaciones y pruebas aportadas por el recurrente, para así decidir en su pronunciamiento si es legal la pretensión del fisco contenida en el acto objeto del recurso y, por tanto, debe prevalecer; o si es procedente la pretensión del particular contenida en su recurso y debe quedar sin efecto el acto de la autoridad por ilegal.

2.5.- EL TIEMPO EN EL PROCEDIMIENTO FISCAL.

La influencia del tiempo en el procedimiento fiscal es de importancia decisiva, pues la eficacia y efectos de los actos de la autoridad y del particular dependerán de la oportunidad con que se efectúen. En el caso de la autoridad, por ejemplo, si no ejercita en tiempo sus facultades de comprobación, éstas se extinguen por caducidad, no siéndole ya posible verificar la situación fiscal del contribuyente o no pudiendo ya determinar diferencias u omisión del impuesto; incluso pueden prescribir los créditos en su favor, cuando ya fueron estos determinados. En el caso del particular puede resultar extemporánea su gestión o trámite ya sea la presentación de un aviso, de una declaración, o de un recurso; etc.

Por otra parte, es regla general, que las diligencias en todo tipo de procedimiento se practiquen en días y horas hábiles y así lo establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación, al disponer que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberán efectuarse en días y horas hábiles. Sin embargo, prevé que una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez y que tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte se consideran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Por otro lado, establece el propio artículo 13 del Código Fiscal que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles y que también se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

A su vez, el último párrafo del artículo 13 del mismo Código Fiscal de la Federación prevé como regla general que las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles, y que esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará al cálculo de los plazos.

Para tal efecto, son días hábiles todos los del año menos aquellos que el Código señala como inhábiles, siendo estos últimos aquellos en que las oficinas de la autoridad permanecen cerradas al público y por lo tanto, no es posible realizar actuación alguna, o aquellos en que las autoridades tengan vacaciones generales, es decir que todo el personal esté de vacaciones.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación son inhábiles los sábados, los domingos, el 1° de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1° de mayo, el 5 de mayo, el 1° de septiembre, el 16 de septiembre, el 12 de octubre, el 20 de noviembre, el 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre, así como los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos los días de vacaciones se consideran hábiles. Dispone el precepto además, que no son vacaciones generales las que se otorgue en forma escalonada.

Por horas hábiles tradicionalmente se han considerado las que median entre la salida y la puesta del sol, pero esto no es norma jurídica, sino que para tal efecto, no debe existir incertidumbre y es por ello que ante la imprecisión de estos hechos y su variación durante el año, la tendencia moderna señala que son horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, situación que retoma y se establece en el multicitado Código Fiscal.

De lo anterior, se concluye que son días y horas hábiles aquellos en que labora normalmente la autoridad y es posible realizar alguna actuación en el procedimiento, entre las 7:30 y las 18:00 horas.

Vistos los conceptos de días y horas hábiles es menester analizar los de plazo y términos. En el lenguaje común, incluso en ocasiones en el jurídico, se consideran como sinónimos, aunque en estricto rigor, esa sinonimia no existe. Plazo, es el lapso fijado para la realización de un acto, y término es el límite o momento de vencimiento del plazo. No obstante, como la confusión de los vocablos existe en las mismas leyes, se ha aceptado su equivalencia.

La función de los plazos o términos es la de regular el desarrollo de la serie en actos jurídicos que integran los procedimientos, para que tales actos se sucedan en cierto orden, realizándose en el momento fijado por la ley. Los plazos pueden fijarse en periodos de un día, de tres días, cinco días, diez días, etcétera, o una semana, una quincena, un mes, un año, etcétera,; o bien señalarse como término una fecha precisa, como por ejemplo el día primero, el día quince o el día veinte del mes.

Si el plazo se fija en días deben computarse solo aquellos que sean hábiles, pues se supone que para fijarlos se toman en cuenta los días en que las oficinas de la autoridad están abiertas al público y éste puede acudir a realizar el trámite que corresponda. Si el plazo está fijado en periodo o hay una fecha precisa como término, deben computarse los días hábiles y los inhábiles, es decir, los días naturales, pues se supone que el lapso que se concede es suficiente para efectuar el acto que corresponde.

La legislación fiscal mexicana sigue el criterio antes señalado, como se desprende del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que en los plazos fijados en días no se contarán los días a que antes hemos referido como inhábiles (sábados, domingos, etc.) y que los plazos establecidos por

periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Prevé este mismo artículo 12, que cuando los plazos se fijen por meses o por años, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso, el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo el plazo vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició.

También en los plazos que se fijen por meses o por años cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Establece el propio artículo 12 que, no obstante lo preceptuado en las disposiciones antes referidas, si el último día del plazo o en la fecha determinada las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trata de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Idénticas disposiciones contiene el artículo 258 del Código Fiscal de la Federación para los efectos del Juicio Contencioso Administrativo.

El computo de los plazos no puede ser arbitrario, pues se desvirtuaría la finalidad del mismo; por ello, debe haber una fecha cierta a partir de la cual se haga el cómputo. Desde luego, la ley debe señalar el momento a partir del cual se cuenta el plazo para la actuación que corresponda si para ello debe mediar un acto de autoridad; ese momento, debe ser a partir de que surta efectos la notificación de dicho acto, pues solo a partir de entonces, el particular está en aptitud de conocer su contenido y obrar en consecuencia.

En el procedimiento fiscal, tanto en la fase oficiosa como en la contenciosa, las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron

hechas como se desprende de lo preceptuado por los artículos 135 y 255 del Código Fiscal de la Federación.

CAPITULO III.

FASE OFICIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL.

3.1.- INICIO DEL PROCEDIMIENTO FISCAL.

Existen varias formas que dan origen al procedimiento fiscal, la primera es a partir del cumplimiento de las obligaciones fiscales, como pueden ser la presentación de manifestaciones, avisos, etc., o con la determinación y pago de tributo, o por la formulación de alguna instancia del particular; o bien por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Es común que las diversas leyes tributarias, a fin de poder controlar debidamente la recaudación, establezcan obligaciones fiscales formales a cargo de los particulares, consistentes en la realización de ciertos trámites administrativos; obligaciones que deben cumplirse dentro de los plazos que al efecto señalan dichos ordenamientos y cuya omisión, constituye una infracción a los mismos.

Como ejemplo de esas obligaciones fiscales formales, tenemos la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, prevista por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que se refiere al procedimiento por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, podemos distinguir dos momentos: el de la determinación y el del pago. En materia de determinación, la regla general que actualmente impera es la de que sea el propio contribuyente quien determine el tributo que debe pagar, es decir, la autodeterminación a que nos hemos referido con antelación, ya que así lo establece el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Para el caso de que sea la autoridad la que deba hacer la determinación del tributo, el mismo artículo 6° del citado ordenamiento, establece que el

contribuyente debe proporcionar la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de que se originó el tributo.

En el caso de la autodeterminación del tributo, el contribuyente debe presentar su declaración en la época de pago, es decir durante el plazo o en el momento establecido por la ley para ese efecto, el cual varía según el tributo de que se trate. Si la determinación es a cargo de la autoridad fiscal, ya sea porque de origen así lo prevea la ley o porque sea resultado del ejercicio de facultades de comprobación por revisión de declaraciones o estados financieros, bien por visitas domiciliarias, a las que más adelante nos referiremos, o por que se lleve acabo la determinación presuntiva de la utilidad de los contribuyentes, según lo dispuesto por los artículos 55 a 62 del citado Código, el plazo para el pago debe computarse a partir del día siguiente hábil de la fecha en que surta sus efectos la notificación correspondiente.

Por lo que se refiere a las instancias del particular, estas pueden ser muy diversas, como ejemplo podemos citar: una solicitud de condonación o caducidad, formulación de consultas etc., Por su parte, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación consagra el derecho de los particulares a formular consultas a la autoridad fiscal y la correlativa obligación de éstas a darles la debida contestación. Dicha respuesta deberá formularse dentro del plazo de 3 meses como máximo, pero si se requiere al promoverte para que cumpla requisitos omitidos al formular su instancia o petición o para que proporcione los elementos necesarios para resolver, el plazo comenzara a correr a partir de la fecha en que el requerimiento haya sido subsanado.

Sin embargo, existen muchos casos en los que la autoridad no da contestación al contribuyente dentro del plazo citado, con lo que se configura lo que se denomina el silencio de la autoridad y por lo tanto, se presupone como resolución negativa a la instancia, es decir, el particular debe considerar que se ha resuelto en sentido negativo a sus intereses, en este caso, podrán interponer los medios de

defensa en cualquier tiempo o bien esperar a que se notifique la respuesta respectiva. A esta falta de respuesta se le denomina negativa ficta. (art. 37 del Código Fiscal de la Federación).

En este orden de ideas, y al efecto de comprender mejor el tema, cabe mencionar que la fase oficiosa del procedimiento tributario, es "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que sirven de antecedente para la resolución que dicte en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación"²⁸.

En el procedimiento oficioso, la autoridad generalmente, actúa sin intervención de los particulares. Solamente cuando la ley lo concede, tienen los particulares derecho a que se les oiga antes de que la resolución sea emitida, pero cuando esto sucede, no puede decirse que la autoridad conoce de una controversia, que ésta, nace cuando el contribuyente agraviado recurre la resolución que se supone le perjudica.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional, nadie puede 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 que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Por su parte el artículo 16 Constitucional, siguiendo este mismo fin, dispone 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.

²⁸ MARTINEZ LOPEZ, Luis. "Derecho Fiscal". 4ª. Edición, Ediciones Contables y Administrativas, México 1979. Pág. 209.

En cumplimiento a estos artículos, la actuación de la autoridad fiscal deberá ajustarse al procedimiento que marca la ley tributaria.

3.2.- LAS FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA Y DE REVISION DE ESTADOS FINANCIEROS Y VISITAS DOMICILIARIAS.

En términos del artículo 31 Fracción XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes.

Estas atribuciones que ejerce la Secretaría de Hacienda, se le llaman facultades de comprobación. Estas facultades persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

En efecto, las facultades de comprobación a que nos hemos referido las ejerce la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de un organismo desconcentrado de la propia secretaría, denominado SAT, Servicio de Administración Tributaria, lo anterior se desprende de lo dispuesto por los artículo 1° y 7° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Para el eficaz desempeño de esas atribuciones, el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por Contador Público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a los responsables

solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

Ahora bien, los actos de inspección fiscal se centran de manera fundamental en acciones realizadas por los órganos legalmente autorizados para verificar sobre los particulares el grado de cumplimiento de sus obligaciones, a revisar la contabilidad que deben llevar a esas personas, así como constar el grado de cumplimiento de la obligación de recabar y expedir comprobantes, verificar la presentación de avisos, manifestaciones y declaraciones y fiscalizar el pago del importe de las contribuciones determinadas y liquidadas por ellos mismos.

Por otra parte, cabe señalar que el medio más eficaz con que cuenta la autoridad para conocer la situación fiscal de las personas o empresas, y poder determinar la contribución a su cargo, es verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar las infracciones a las mismas; tal medio resulta ser la práctica de visitas.

En este orden de ideas, cabe mencionar que estos actos de verificación, implican un acto de molestia en el domicilio del gobernado, razón por la cual esos actos de autoridad, deberán estar debidamente fundados y motivados, situación que por supuesto es aplicable también tratándose de la revisión de estados financieros o visitas domiciliarias.

Así pues, podemos afirmar en este punto que "Ningún acto de molestia puede ser inferido al gobernado por alguna autoridad fiscal si no media mandamiento escrito, es decir, la existencia de un acuerdo, orden o resolución que autorice a los agentes del fisco a practicar esa visita. Sin embargo no es suficiente que exista este documento, sino que se debe mostrar al sujeto visitado y hacer un estudio detallado de los actos de comprobación de obligaciones, se deberá entregar copia de ese documento al interesado. Este deberá estar expedido y firmado por la autoridad que, de acuerdo con las leyes fiscales aplicables, tenga la facultad de

ordenar ese tipo de actos de comprobación. Si no existiere el documento de referencia o si aun existiendo éste no estuviere firmado, el gobernado puede válidamente oponerse a que se realice la visita domiciliaria."²⁹

Ahora bien, la fundamentación de las órdenes de visita domiciliarias se traduce que en el documento de referencia, la autoridad deberá citar con toda precisión, los fundamentos legales aplicables al caso concreto, entendiendo por esto, los artículos precisos de la ley que facultan a la autoridad para practicar este tipo de diligencias, así como aquellas disposiciones fiscales que le impongan al gobernado el cumplimiento de ciertas obligaciones fiscales y por lo que hace a la motivación de tales órdenes de visita, consiste básicamente en la exposición de los razonamientos que tuvieron las autoridades fiscales para ordenar la práctica de una diligencia de esa naturaleza.

Así, podemos señalar que la visita domiciliaria para practicar una auditoria, es la revisión de la documentación contable del contribuyente, pero tales visitas deberán sujetarse a lo previsto por artículos 38, 43 al 50 del Código Fiscal. Y específicamente cumpliendo con lo que disponen los artículos 18, 43 y 46 del Código Fiscal de la Federación y siempre constando por escrito y conteniendo cuando menos la autoridad que la emite, estar fundada y motivada y expresar el objeto o propósito que se persigue, ostentar la firma del funcionario competente y el nombre de las personas a las que vaya dirigida, indicar el lugar donde se efectuará la visita, se deberá notificar al visitado.

Al respecto y tratándose de visitas domiciliarias, se ha dictado la siguiente tesis de jurisprudencia, que nos sirve para darnos mayor claridad a lo anteriormente expuesto y que para tal efecto me permito citar a continuación:

²⁹ MABARAK CERECEDO Doricela. "Derecho Financiero Público". Editorial Mac Graw Hill. México 1995, Pág. 74.

Octava Época

Instancia: CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIII-Marzo

Página: 408

ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LA. PRODUCE SU NULIDAD LISA Y LLANA. Si la Sala fiscal declaró la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada con apoyo en los artículos 237 y 238, fracción IV, y 239, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, tal determinación es correcta, si se toma en consideración que la omisión de expresar en la orden de visita las obligaciones fiscales que van a verificarse se traducen en una violación al artículo 16 constitucional; orden que además constituye un acto primigenio a la visita domiciliaria y al acta respectiva, cuya ilegalidad invalida todos los actos subsecuentes. También debe considerarse correcta la nulidad lisa y llana decretada por la Sala, y no la nulidad para efectos que pretende la autoridad inconforme, con apoyo en la fracción III del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, ya que de acuerdo a este precepto legal no se deben fijar efectos cuando se trate de facultades discrecionales, y es claro que la facultad para emitir una orden de visita es discrecional, emanada del imperativo consignado en el artículo 16 constitucional, que dice que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones fiscales. La anterior conclusión no está en desacuerdo con lo dispuesto en la parte final del artículo 239 del Código Fiscal que dice: "El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso, V del artículo 238 de este Código". Las fracciones que interesan en el caso son la II y la III. La primera de éstas determina que una resolución es ilegal, por omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso. En asuntos como el que nos ocupa no se comete la violación formal al dictarse la resolución impugnada sino en la orden de visita, de manera que no se está en el supuesto de la fracción II aludida. Asimismo, la violación directa al artículo 16 constitucional se dio en la orden de visita y no en el procedimiento respectivo y, por ende, tampoco se actualiza la hipótesis a que se refiere la fracción III del artículo invocado que dice "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:... III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada". Lo anterior es así, pues la orden de visita no se produce durante la secuela del procedimiento, ya que es la orden la que en todo

caso da lugar a que se forme ese procedimiento, previsto y regulado por los artículos 44, 45, 46 y 47, y demás relativos del Código Fiscal Federal, en cuyas disposiciones se contemplan las reglas y requisitos que deben contener las visitas así como el procedimiento a seguir para culminarlas en un acta final; de manera que al no quedar comprendida como un "vicio del procedimiento", la violación relativa no encuadra en las fracciones II y III del pluricitado artículo 238, por lo que la Sala no tenía porqué ordenar que se repusiera la emisión de tal orden. Sin embargo, lo antes dicho no significa que la nulidad de que se trata restrinja el imperio de la autoridad para emitir otra orden de visita en uso de sus propias atribuciones pero en un nuevo acto, ya que es criterio reiterado que cuando una orden de visita no reúne las formalidades constitucionales no se puede impedir a la autoridad que emita las que considere necesarias; pero eso sí, independientemente de la que fue declarada nula.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Revisión fiscal 524/93. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades. 12 de mayo de 1993. Mayoría de votos. Disidente: Hilario Bárcenas Chávez. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Pablo Sáyago Vargas.

El artículo 16 Constitucional antes citado y al cual hace referencia la anterior jurisprudencia, podemos deducir que las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en esos casos a las leyes respectivas.

En cumplimiento a lo anteriormente citado, "las autoridades que practiquen la diligencia deberán ajustarse en sus actos de comprobación a lo señalado expresamente en la orden de referencia y que al término de la misma deberán levantar un acta circunstanciada que firmará el sujeto visitado y dos testigos de su confianza que él mismo proponga. Esto se hace con el fin de darle certeza y validez jurídica a este importante acto de molestia que se práctica, como se dijo, en el domicilio del gobernado, a fin de que quede una constancia indubitable de

los actos realizados por los visitadores. Ello de manera independiente de que perjudiquen o no, al visitado, algunas responsabilidades de carácter fiscal³⁰

Concretamente hablando de la visita domiciliaria. Las autoridades fiscales dentro de sus facultades de comprobación requieren a los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados para verificar que han cumplido con las disposiciones fiscales y, en el caso de no haber sido así, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.

El Código Fiscal de la Federación previene que los causantes y en general todas aquellas personas a la cuales la ley impone alguna obligación, deberán sujetarse en todo momento a las visitas de inspección que se les practiquen de acuerdo con las disposiciones que sobre el particular consten en el mismo ordenamiento, o fijen las leyes particulares. En este tenor de ideas, el mismo Código Fiscal de la Federación establece que para la comprobación de las infracciones, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y en su caso las oficinas receptoras tendrán facultad de ordenar la práctica de visitas domiciliarias.

Concretamente al hablar de la práctica de una visita domiciliaria, podemos mencionar que al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, y no estuviera el visitado o su representante legal se dejará citatorio con quien se encuentre en dicho lugar, para que el visitado reciba la verificación al día siguiente hábil en horas hábiles. En caso de no estar presente el visitado, se iniciará la visita con quien se encuentre en el domicilio, éstas y demás reglas de visita domiciliaria, se encuentran reguladas por el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación.

Al iniciarse la visita los visitadores se deberán identificar, ante la persona que entienda la diligencia, requerirán al visitado que designe a 2 testigos y si no son

³⁰ Ibi dem. Pág. 74.

designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores harán constar de esta situación, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Conforme al artículo 45 del Código Fiscal, la persona con quien se entiende la diligencia está obligada a permitir el acceso a los visitadores, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copia previo cotejo y certificación serán anexados a las actas que se levanten con motivo de la visita, así mismo permitirán la verificación de bienes y mercancías, y en caso que la contabilidad la lleven en registros electrónicos deberán poner a su disposición el equipó de computo y sus operadores para que los auxilien en la visita.

Este mismo artículo establece diversos supuestos en los que los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal.

En el caso de que los visitadores recojan la contabilidad deben levantar un acta parcial con la que se terminará la visita domiciliaria, continuando el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final.

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, según dispone en su artículo 46 fracción III del Código Fiscal de la Federación, los visitadores podrán indistintamente durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes, muebles, archiveros donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de deposito al visitado previo inventario que al efecto formulen. En caso de que algún documento sea necesario, para realizar las actividades del visitado, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores quienes podrán obtener copia del mismo.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final de visita, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares.

Así mismo, si resulta imposible continuar la visita, las actas podrán levantarse en las oficinas de la autoridad fiscal, esta circunstancia deberá notificarse previamente a la persona con quien se entienda la diligencia.

Si al momento del cierre del acta final no estuviera presente el visitado o su representante legal, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente y si no estuviere el acta final se levantará ante la persona quien se encuentre en el lugar visitado. Dicha acta deberá ser firmada por los visitantes, por el visitado o persona con quien se entienda la diligencia y los testigos, de dicha acta se dejará copia al visitado.

En materia de visitas domiciliarias, existe la posibilidad de levantar actas complementarias en las que se haga constar hechos, omisiones o circunstancias de los que se haya tenido conocimiento en el desarrollo de la visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias.(art. 46 fracc. IV del Código Fiscal de la Federación).

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, en los términos del artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, básicamente por dos motivos:

a) Porque el visitado antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto del SAT, manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por Contador Público registrado y autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos para tal efecto. En este caso, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

b) Porque durante el desarrollo de una visita, las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado.

3.3.- LA DETERMINACION DE TRIBUTOS O CONTRIBUCIONES OMITIDAS.

Al tratarse los recursos del Estado, expusimos que sólo tienen carácter genuinamente fiscal, los ingresos que provienen de la aplicación de las leyes tributarias, esto es, impuestos, derechos, sanciones, accesorios las contribuciones, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.

La determinación de tributos, queda a cargo primordialmente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto del SAT, quien a su vez es la encargada de determinar las bases para su liquidación, debemos hacer ver que los afectados por una resolución solo pueden recurrir a esta y no los actos de investigación y comprobación que la autoridad haga de la situación fiscal del contribuyente, como base de su determinación.

Ejercidas las facultades de comprobación, estos deben concluir con una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cual es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino ejercido de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si se descubre la omisión de pago de tributos, deberá formular la determinación de tributo correspondiente.

El acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal, en

su fase oficiosa, deben satisfacer una formalidad determinada, es decir, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste de tal manera, que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. Esta forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y por tal motivo se encuentra prevista en la ley.

Ahora bien volviendo al artículo 16 constitucional, el cual señala la forma de como deben manifestarse los actos definitivos y decisorios de la autoridad en general y por tanto de la fiscal, al establecer 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. De este precepto Constitucional se desprenden varios supuestos: en primer lugar, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto. Si la competencia deriva de un ordenamiento publicado en el Diario Oficial de la Federación, jurisprudencialmente se ha sostenido que no es necesario precisarla y acreditarla en el documento en el que consta el acto, situación contraria, si la competencia deriva de un acuerdo interno de delegación de facultades que no se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Así mismo, el precepto constitucional señala los elementos siguientes, todos ellos justificados por el principio de seguridad jurídica.

- a) "Constar por escrito. Solo si el acto de la autoridad consta por escrito puede precisarse en cualquier tiempo sus términos exactos, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance.

- b) Estar fundado. La fundamentación consiste en que al acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que consta el acto.

- c) Estar motivado. La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.
- d) Estar firmado. La firma autógrafa de la autoridad en el documento en que consta el acto es indispensable tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que esta es responsable de su contenido"³¹

Con relación a la fundamentación y motivación, existen diversidad de tesis de jurisprudencia; sin embargo, a fin de tener una mayor comprensión a lo antes expuesto, me permito transcribir las siguientes:

Octava Época

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XIV-Septiembre

Tesis: XXI. 1o. 92 K

Página: 334

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

³¹RODRIGUEZ LOBATO Raúl. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. 2ª. Edición. México 1986. Pág. 230.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.
 Amparo directo 35/94. Reynaldo Pineda Pineda. 3 de marzo de 1994.
 Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Octava Epoca

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 64, Abril de 1993

Tesis: VI. 2o. J/248

Página: 43

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 194/88. Bufete Industrial Construcciones, S.A. 28 de junio de 1988. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 367/90. Fomento y Representación Ultramar, S.A. de C.V. 29 de enero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: José Mario Machorro Castillo.

Revisión fiscal 20/91. Robles y Compañía, S.A. 13 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo en revisión 67/92. José Manuel Méndez Jiménez. 25 de febrero de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Waldo Guerrero Lázcares.

Amparo en revisión 3/93. Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 4 de febrero de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario: Vicente Martínez Sánchez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, tesis 73, pág. 52.

3.4.- NOTIFICACIONES.

Para hacer del conocimiento del deudor las disposiciones fiscales que se pretenden aplicar, es elemento fundamental establecer comunicación con los gobernados, para que ellos de alguna manera deban responder al cumplimiento de una obligación de carácter fiscal.

En un país de derecho escrito, como lo es México, esta relación se establece adoptando las formalidades que exige el artículo 16 Constitucional, el cual ya se ha mencionado con antelación, y que se asienta con claridad que cuando los órganos de autoridad pretendan inferir un acto de molestia a un particular en cualquiera de sus intereses jurídicamente protegidos, tendrá que mediar un mandamiento por escrito, emitido por autoridad competente, que este debidamente fundado y motivado. Esta es la causa por la cual el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, exige que la formulación de comunicados que se hacen llegar a los gobernados en la que se les notifique una exigencia de carácter fiscal pretendida por el fisco, se reúnan los siguientes presupuestos legales:

a) Que la comunicación se formule por escrito, en consecuencia, no son legalmente válidas las comunicaciones que la autoridad formule de manera verbal a los particulares.

b) Las comunicaciones deben expresar con claridad que la autoridad la está emitiendo. Lo anterior a, efecto de que el gobernado sepa con claridad que autoridad tendrá que dirigirse para cumplir con la obligación exigida y si en su caso la autoridad es competente para formular esa comunicación.

c) Deben estar fundadas y motivadas. Al practicarse una notificación, deben darse a conocer los fundamentos de la resolución, lo anterior en cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 16 de Nuestra Carta Magna, el cual dispone que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento. En tal virtud se deberá de hacer del conocimiento del particular los fundamentos y motivos de la resolución, pues de otra suerte no podrían ejercitar en debida forma sus derechos de defensa; por cuyo motivo debe declararse la nulidad de la notificación. En esas condiciones se considera que el acto o resolución de la autoridad que se notifica al gobernado, si reúnen los requisitos tanto constitucionales como legales que se acaban de comentar.

d) Deben ostentar la firma de un servidor público competente para emitir el acto o la resolución que se está notificando. Si la notificación carece de firma de la persona física que presenta al órgano de autoridad, esa notificación podrá ser invalidada legalmente por carecer de un requisito fundamental.

e) Las notificaciones que se formulen deben contener el nombre de la persona o personas a quien se dirijan y cuando este dato se ignore, se deben proporcionar todos los elementos que permitan su identificación. En algunos tipos de contribuciones como, por ejemplo, en las aduanas, cuando se trata de infracciones al comercio exterior, causadas por los no poco frecuentes casos en que se detecta

el tránsito ilegal de mercancías extranjeras y el infractor esconde su identidad para evitar que se le apliquen las sanciones que la ley establece.

f) En los casos en los que se notifique al gobernado una resolución que determine obligaciones fiscales a cargo de un responsable solidario, las disposiciones jurídicas exigen que, además de todos los requisitos anteriores, se inserten en la comunicación las causas por las que se determinó legalmente la responsabilidad solidaria.”³²

En la fase oficiosa del procedimiento fiscal, según el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, se prevén los siguientes tipos de notificación:

A) PERSONAL O POR CORREO CERTIFICADO CON ACUSE DE RECIBO.

Cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser requeridos. El artículo 136 del Código Fiscal de la Federación señala que las notificaciones personales se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, o bien, podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Prevé también el artículo 136, que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aún cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

³² MABARAK CERECEDO Doricela. Op. Cit. Págs. 119 y 120

El artículo 135 de dicho Código, dispone que al practicarse la notificación deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique y que cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recavando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa esta situación deberá constar en el acta de notificación.

El mismo numeral prevé que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que manifieste tener conocimiento.

En el caso de notificaciones personales, si el notificado no encuentra a quien deba notificar deberá dejar citatorio para que sea esperado a una hora fija del día hábil siguiente o bien para que acuda a notificarse dentro del plazo de 6 días a las oficinas de las autoridades fiscales, pero si se trata de actos dentro del procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para que espere en los términos indicados, y si al día siguiente no estuviere la persona citada o su representante legal, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino (artículo 137 del Código Fiscal de la Federación).

B) POR CORREO ORDINARIO O TELEGRAMA.

Cuando se trata de actos distintos señalados en el inciso anterior, en este caso el Código Fiscal no prevé regla alguna, por lo tanto la práctica de la notificación se hará de acuerdo con lo que establece la ley de Vías Generales de Comunicación.

C) POR ESTRADOS.

Cuando así lo señalen las leyes fiscales. El artículo 139 dispone que las notificaciones por estrados se harán fijando durante 5 días el documento que se

pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación y de ello la autoridad dejará constancia en el expediente respectivo, teniéndose como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquel en que se hubiera fijado el documento.

D) POR EDICTOS.

Estos solo se emplean para el caso de que la persona a notificar hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. El artículo 140 del Código Fiscal establece que las notificaciones por edictos serán mediante publicaciones durante 3 días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la república y contendrán un resumen de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última notificación.

E) POR INSTRUCTIVO.

En los casos en que no se localice a la persona en su domicilio, no obstante el citatorio que previamente le dejó el notificador y quien se encuentre ahí se niegue a recibir la notificación, o bien cuando el domicilio se encuentre cerrado, el servidor público procederá a efectuarla colocando en un lugar visible y asentando las razones y fundamentos que se tuvieron para hacerla por ese medio. Se fijará junto con ella el contenido de la comunicación de la autoridad, y el notificador procederá a levantar un acta en donde dará cuenta a la autoridad del procedimiento utilizado, así como las causas por las que ocurrió a él.

3.5.- PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO.

Es evidente que sí el Poder Ejecutivo, tiene facultad para ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, como le atribuye la

fracción I del artículo 89 de la Constitución, para el debido desarrollo de la actividad esencial de recaudar las contribuciones, vía SAT, a fin de satisfacer los gastos públicos, sigue un procedimiento especial, a fin de ejercer las funciones que tiene encomendadas.

Este procedimiento especial, es el denominado procedimiento económico coactivo, también llamado procedimiento administrativo de ejecución que se puede definir como: "aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económica coactiva es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho"³³

A fin de entender el Procedimiento Económico Coactivo, puramente, debemos señalar que para que surta sus efectos las resoluciones de la autoridad fiscal, en las que se determinan a su cargo algún crédito fiscal al contribuyente, deberán ser notificada legalmente, debiendo el destinatario cumplir con lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal; sin embargo, puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente con el pago por no tener los medios económicos o por que se considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad.

En el ámbito del derecho privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación prevalece el principio de que el acreedor solo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención de los Tribunales, por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad.

En el campo del derecho administrativo y desde luego en el fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular

³³ RODRIGUEZ LOBATO Raúl. Op.Cit. Pág. 237

con sus obligaciones y admite que la Administración puede proceder en forma directa; es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones.

El procedimiento económico-coactivo, es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista, porque quien lo ejecuta, es la Administración Pública; desde un segundo plano, porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de dicho crédito, aunque dicho deudor no este conforme con el mismo, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión, el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esas controversia.

El procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución, como lo denomina el Código Fiscal de la Federación, constituye uno de los aspectos más importantes de los privilegios o ventajas del fisco frente a los contribuyentes. Mediante el ejercicio de las facultades derivadas del procedimiento económico coactivo, la autoridad fiscal, tiene el derecho de cobrar por vía ejecutiva los créditos fiscales que el contribuyente no haya pagado en forma voluntaria, una vez vencido el plazo que otorga la ley para pagar o cubrirlos, o bien, cuando no haya garantizado el interés fiscal, en caso de que no hubiere estado de acuerdo con el pago de los créditos y hubiere tomado la decisión de impugnarlos por la vía legalmente procedente, en la forma y términos dispuestos por los ordenamientos legales.

La denominada vía ejecutiva, consiste en que la autoridad fiscal de manera directa, sin necesidad de requerir la participación de ninguna autoridad judicial, ni de ninguna otra naturaleza, puede recurrir de pago o trabar embargo sobre los bienes del deudor, rematarlos y el producto de la venta aplicarlo al pago de los créditos fiscales insolutos.

“Las medidas de apremio que emplean las autoridades fiscales para obtener el pago de las prestaciones, no significa violencia en el sentido jurídico de la palabra, porque la ley reprime la violencia antijurídica y no la coacción fundada en la ley, puede usarse lícitamente la presión para lograr la efectividad de un derecho, para poder cumplir una obligación o para la satisfacción de cualquier interés legítimo y aun cuando en tales circunstancias pudiera encontrarse viciado el consentimiento de quien efectúa el pago, esto no produce su nulidad, que no se funda exclusivamente en la alteración de la voluntad, sino en que el hecho sea ilícito (pleno 31 octubre de 1942. Revista de Tesis Jurisprudenciales, Pág. 47)”³⁴

Como hemos visto, una vez determinado el monto de la obligación fiscal y notificada la resolución que determina en cantidad líquida el crédito y vencido el término que se fije al deudor para su cumplimiento, procede el requerimiento de pago. Este requerimiento lo efectúa la autoridad, haciendo uso de sus facultades, es decir ejerciendo su derecho en la vía ejecutiva y en su caso con el empleo de las medidas de apremio que considere convenientes, con lo anterior, se da inicio al procedimiento administrativo de ejecución, el cual debe sujetarse a las normas que establece el Código Fiscal de la Federación y que detallaremos en párrafos subsiguientes de este trabajo.

Por lo pronto, con relación al requerimiento de pago, cabe mencionar que el mismo debe cumplir con las prevenciones legales, en caso contrario no producirá ninguna consecuencia jurídica, pues se considera que la autoridad ejecutora, obra sin apoyo legal en un mandamiento que no se encuentra motivado y fundado legalmente.

Por lo anterior, los actos que dicha autoridad ejecute posteriormente a ese requerimiento ilegal, resultan viciados, por violación a los preceptos 14 y 16 Constitucionales. Lo anterior tiene su sustento en la siguiente ejecutoria de la Corte: “

³⁴ MARTINEZ LOPEZ Luis. Op.Cit. Págs. 215 y 216.

"FACULTAD ECONOMICA COACTIVA". La diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo, y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada, pues su falta de juicio implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución. (Sem. Jud. Tomo XXV, Pág. 1690)"³⁵

3.6.- DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO.

Veamos directamente el trámite que se da con el procedimiento administrativo de ejecución; cabe recordar que si bien es cierto que las autoridades tienen facultad para declarar la existencia de los créditos fiscales y determinar las bases para su liquidación, puesto que como se ha dicho, al dictar su resolución no resuelven una controversia entre el Fisco y los contribuyentes, si no que ejercen la facultad de fiscalización, pero también es verdad, que su decisión no ha de ser arbitraria, pues aparte de los datos que el causante ministre en sus declaraciones, manifestaciones o avisos, las autoridades deben recibir y valorar todas las pruebas que la ley permita, mismas que la autoridad en uso de una facultad legal pueda incluso solicitar o, las que el propio contribuyente ofrezca.

En este orden de ideas, una vez determinado el crédito fiscal y transcurrido el término de 45 días para efectuar el pago del mismo, una vez notificado previamente, procede el requerimiento al deudor, el cual debe ajustarse a las prescripción del Código y usando para ello los esqueletos o formas oficiales.

Existe el consentimiento tácito, cuando no se ejerce un medio de defensa legal dentro del plazo establecido para ello: En cambio, es expreso, cuando por escrito, se está conforme con dicho crédito fiscal.

Consentida la resolución que ordena el cobro del adeudo fiscal o resuelta la inconformidad opuesta, la autoridad procede al cobro mediante el procedimiento

³⁵ Ibi Dem. Pág. 221

coactivo, con sujeción a las normas que señala del Código Fiscal y que en esencia son:

En el derecho fiscal este procedimiento, denominado específicamente Administrativo de Ejecución, está contenido en el Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación, artículos 146 y demás relativos y capítulo IV de su Reglamento, en este tenor de ideas tenemos que:

a) El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de efectuar dicho pago, en el acto de la diligencia se procederá a embargar bienes suficientes para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicación en favor del fisco; o bien al embargo de la negociación con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Como podemos observar, uno de los aspectos más relevantes de este procedimiento coactivo es el embargo precautorio, en donde la autoridad está facultada para embargar bienes de los particulares en cualquier tiempo, de manera precautoria, para garantizar el pago de los créditos fiscales, aun antes de que estos sean exigibles y aun antes de que se hubieren determinado en cantidad líquida, cuando exista peligro de que el presunto responsable se ausente o realice alguna maniobra con la que tienda a quedar insolvente para incumplir con sus obligaciones pecuniarias ante el fisco.

En virtud de lo anterior podemos concluir que al tratarse de un embargo precautorio, las violaciones que la autoridad cometa en el procedimiento coactivo, las cuales por supuesto implican un acto de molestia en los términos del artículo 16 de la Constitución Federal al que ya nos hemos referido anteriormente, podrán ser reclamados en el juicio contencioso administrativo o mediante el juicio de amparo. Lo anterior, podemos evidenciarlo poner como ejemplo una orden de embargo que no contenga los requisitos necesarios que dispone la ley, como pueden ser la falta de motivación o fundamentación, por lo anterior es procedente se reclame en vía de amparo tal violación, lo anterior tiene sustento en lo dispuesto por la siguiente tesis de jurisprudencia que al afecto me permito citar:

Octava Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: XV-I, Febrero

Tesis: IX.1o.28 A

Página: 134

ACTO ADMINISTRATIVO CARENTE DE MOTIVACION O FUNDAMENTACION. AMPARO TOTAL Y NO PARA EFECTOS. Si el acto administrativo consistente en oficio en que se ordena embargo precautorio en contra de la quejosa, adolece de una adecuada motivación, porque en él no se enumeran en forma explícita las causas materiales y de hecho que hubiesen dado lugar a la emisión de la orden de embargo, limitándose a mencionar en forma vaga que se conocen importantes irregularidades que impiden la práctica normal de la revisión fiscal; procede conceder contra el mismo el amparo y protección de la Justicia Federal en forma total y no sólo para efectos de que se subsane la omisión; pues no siendo el acto reclamado intrínsecamente inconstitucional, sino que la falta de motivación de que adolece impide juzgar en cuanto al fondo tal acto, porque se desconocen los motivos verdaderos que lo sustentan, por ello no puede pedirse a la autoridad ordenadora que emita un nuevo acto en el que se subsane la omisión de que se trata; pero la concesión del amparo tampoco significa que la autoridad responsable no pueda emitir un nuevo acto en contra de la quejosa, siempre y cuando reúna los requisitos de fundamentación y motivación previstos en el artículo 16 constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

Amparo en revisión 230/94. Flora Alimentos, S. A. de C. V. 12 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: José Luis Solórzano Zavala.

Una vez que se han embargado legalmente los bienes y/o negociaciones, se dejarán bajo la guarda del o los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, bajo la responsabilidad, de los jefes de las oficinas ejecutoras o exactoras. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, los diversos artículos citados al inicio del desarrollo del procedimiento, establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuales son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que, al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también, cómo ha de procederse sí surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o sí se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente 10 % de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes.(Arts.158 y 165 del Código Fiscal).

Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para su enajenación, que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor del avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor de avalúo. (Art.175 del Código Fiscal).

Se establece lo conducente para la convocatoria de remate y la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etc.

Fincado el remate y pagado el precio, se lleva acabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados, será destinada para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales. Así tenemos que en primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de el adeudo principal, se cubrirán los accesorios en el siguiente orden: los gastos de ejecución, los recargos, las multas, y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si del restante queda algún excedente después de la aplicación, se le entregará al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero; ésta y más disposiciones las encontramos reguladas a todo lo largo de nuestras disposiciones fiscales, y debido a la extensión de las mismas solo nos limitamos a dar un panorama general del procedimiento coactivo.

Por otra parte y en relación a lo que se refiere a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, podemos decir que, el mismo se define como "la detención que presenta su avance merced a causas exteriores a el, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento."³⁶

En México, la suspensión del procedimiento a que nos venimos refiriendo, se rige por lo dispuesto por los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación, los que prevén tanto la suspensión provisional como la suspensión definitiva.

³⁶ RODRIGUEZ LOBATO Raúl. Op. Cit. Pág. 242.

Señala por su parte el artículo 65 del referido código, que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación. Haremos por supuesto caso omiso a la hipótesis del pago, en virtud de que con el se extinguiría el crédito y no habría lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que al estar satisfecha la obligación no sería posible poner en práctica ese procedimiento y sólo atenderemos a la hipótesis de garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento económico coactivo.

El artículo 141 del Código Fiscal, establece como formas de garantizar el crédito fiscal las siguientes:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- d) Embargo en la vía administrativa.

Este mismo precepto legal dispone, que la garantía deberá contemplar, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito fiscal respectivo; así mismo deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes.

Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de las garantías, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad y si no lo fuere exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes. De acuerdo con el último párrafo del artículo 142 del mismo Código, no se podrá

otorgar garantía respecto de los gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal este constituido únicamente por estos; o sea, para esta excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

Prevé el penúltimo párrafo del artículo 141 del Código Fiscal que no se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía.

A su vez, señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, que no se ejecutaran los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal, que dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito con el que se hubiere intentado el recurso administrativo o juicio y que en caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía, aun cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Así mismo, éste artículo establece que si la impugnación del crédito no es total, solo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto de la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. También dispone que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieren embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Para lograr una mayor comprensión de los artículos 142 y 144 citados, me permito transcribir un formato de escrito el cual nos da una idea de cómo se puede solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

“ESCRITO PARA SUSPENDER EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

(NOMBRE DE QUIEN PROMUEVE).

EXP.....

C. ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACION
DE NAUCALPAN
P R E S E N T E:

.....mexicano, mayor de edad, casado, al corriente en mis obligaciones fiscales, y con el número de registro federal de contribuyentes No. ... y con el carácter de apoderado jurídico General para pleitos y cobranzas de la negociación denominada y con domicilio fiscal de la misma en calleNo.de la ciudad decarácter que justifico con el primer testimonio de la escritura No.pasada ante la fe del Notario Público SR. LIC. y con el número federal de causantes de mi representaday con dicha representación que espero me sea reconocida, ante usted con el respeto que le es debido comparezco a exponer:

Que, con el apoyo de los artículos 142, Fracción Primera, y 144, del Código Fiscal de la Federación, vengo a solicitar se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, habida cuenta que por separado estoy tramitando el RECURSO correspondiente ante la Sala Regional..... TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, con residencia en la Ciudad de con motivo de la determinaron del crédito fiscal a cargo de mi representada por la cantidad de \$..... contenida en el oficio No. de fecha..... e identificada con el crédito No..... mismo crédito que se esta haciendo efectiva.

Estoy garantizando el crédito fiscal y posibles recargos, mediante póliza de fianza No.expedida por la compañía afianzadora..... por la cantidad de \$..... de fecha

Estoy acompañando copia del Escrito con que tengo iniciado el RECURSO ADMINISTRATIVO para los efectos mencionados en el Párrafo Primero del artículo 144, del Código Fiscal de la Federación. (SE DEBERA ACOMPAÑAR LA COPIA SELLADA DEL RECURSO INTENTADO, SI NO ES ASI, SE HARA EFECTIVA LA FIANZA, ATENTO A LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 144 PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DELA FEDERACION).

NOTA: LA FIANZA DEBERA SER POR LA TOTALIDAD DEL CREDITO MAS RECARGOS Y GASTOS DE EJECUCION, POR QUE SI QUEDA ALGUNA CANTIDAD, SIN GARANTIZAR, SE PAGARA EL CREDITO CONSENTIDO MAS LOS RECARGOS, ARTICULO 144 PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Por lo antes expuesto y fundado a esa H. ADMINISTRACION, atentamente solicito:

PRIMERO. Me tenga por presentado con el anterior escrito solicitando la suspensión de plano del procedimiento administrativo en el expediente en que se comparece, hasta que se comunique la resolución definitiva en el RECURSO que tengo planteado, ante la SALA REGIONAL..... TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA con residencia en la ciudad de

SEGUNDO. Me tenga por acompañado la fianza, para asegurar el crédito Fiscal, y posibles recargos.

PROTESTO LO NECESARIO.

Lugar, Fecha y Firma."

Por otra parte y en el mismo orden de ideas, es de mencionar que si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el interesado podrá ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. En ese caso, el superior o la sala del Tribunal ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento económico-coactivo y rinda un informe.

En este caso el escrito que se deberá presentar puede ser elaborado de la siguiente manera:

"ESCRITO INFORMANDO LA VIOLACION A LA SUSPENSION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

H. SALA REGIONAL
 DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA
 FISCAL Y ADMINISTRATIVA.
 P R E S E N T E:

.....mexicano, mayor de edad, casado, al corriente en mis obligaciones fiscales, y con el número de registro federal de causantes No. ... y con el carácter de apoderado jurídico General para pleitos y cobranzas de la negociación denominada quien tiene su registro federal de causantes No. y con domicilio fiscal de la misma en de la calle de esta ciudad, mismo carácter que justifico con la escritura del poder que me permito acompañar, pasado ante la fe del Notario Público SR. LIC. carácter que espero me sea reconocido ante Usted, con el respeto que le es debido comparezco a exponer:

Que, por el presente escrito y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, Párrafo Quinto, vengo a presentar el siguiente escrito:

Con fecha mediante escrito, donde acompañé la póliza de fianza No..... a cargo de la compañía afianzadora..... por la cantidad de \$..... para garantizar el crédito fiscal, que se le reclama a mi representada por la cantidad de \$..... en el Expediente No. Crédito No..... de conformidad a lo dispuesto por el artículo 144, del Código Fiscal de la Federación donde solicitaba la suspensión del procedimiento administrativo de Ejecución, ya que había tramitado el RECURSO de.....

Pero es el caso, que la autoridad que dio origen a la resolución combatida ha seguido adelante el trámite Administrativo, ya que me ha notificado el proveído de fecha..... Por lo que esta violando la suspensión por mi solicitada, no obstante que el crédito fiscal y los posibles recargos están garantizados como se podrá demostrar con las copias que me permito acompañar.

Por lo antes expuesto y fundado a esta H. SALA REGIONALDEL TRIBUNAL, atentamente solicito:

PRIMERO. Me tenga por presentado con el anterior escrito informando de la violación de la suspensión por mi solicitada del procedimiento Administrativo de Ejecución por la Autoridad a que he hecho mención.

SEGUNDO. Tener por acompañando la copia de fecha..... dirigida y recibida por la H. OFICINA FEDERAL DE HACIENDA No..... donde adjunto la copia de la póliza No..... de la Compañía Afianzadora..... por la cantidad de \$

TERCERO.- Solicitar informe de dicha autoridad, para que manifieste dentro del término de 3 días si son cierto los hechos por mi informados y en su oportunidad, resolver sobre lo anterior.

PROTESTO LO NECESARIO.

Lugar, Fecha y Firma.”

Cabe hacer notar que el escrito que se transcribe es extraído del libro Formulario de Fiscal y Jurisprudencia del autor Sánchez Martínez Francisco, y debido a que hay cambios tanto en el nombre del tribunal, como los fundamentos legales, deberá de hacerse las modificaciones pertinentes, en caso de intentar promover dicha instancia.

Es pertinente mencionar que esa suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo opera durante la tramitación del recurso administrativo y del juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, medios de defensa que regula el Código Fiscal, por lo tanto si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotados el recurso administrativo y/o Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación que se sigue en el juicio de amparo, por lo que hace a la suspensión de la ejecución del acto reclamado debe solicitarse y obtenerse conforme a los artículos 124, 125 y 130 de la Ley de Amparo.

CAPITULO IV.

LA INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION.

4.1.-CONCEPTO E IMPORTANCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

En un Estado de Derecho como el nuestro, es un imperativo que exista un control de legalidad sobre los actos de autoridad administrativa, a fin de que se encuentren en consonancia con las leyes que los rigen y permita a los particulares, cuyos intereses puedan resultar lesionados por las violaciones que a las mismas se cometan, tener una adecuada protección.

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la administración, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que estas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

Por lo anterior, podemos comprender que la importancia que tiene el recurso administrativo es que por medio de él se aplicará el derecho a la legalidad de los actos de la autoridad, comprendiendo este derecho: el derecho a la competencia; el derecho a la forma; el derecho al motivo; el derecho al objetivo; y el derecho al fin prescrito por la ley.

De igual forma señala la doctrina que cualquier alteración indebida de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación, medios eficaces para su reestablecimiento.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa

legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a estos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin aplicación de la debida. De este medio de defensa, lo que se hace valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denomina recurso administrativo.

Cabe mencionar que este recurso administrativo, es diferente comparado con la acción que se promueve ante un órgano jurisdiccional, siendo fundamental precisar que la acción administrativa presupone el ejercicio de la facultad jurídica soberana del Estado, que se inicia con el procedimiento administrativo de gestión de atribuciones de la Administración Pública, y culmina con el acto administrativo, que puede vulnerar los derechos de los administrados, que se ejercita a través del recurso administrativo para combatir el acto administrativo que afecta sus derechos.

En tal virtud y para precisar que entendemos por recurso Administrativo, podemos mencionar que "El recurso administrativo, es un medio de defensa que otorga la ley a los gobernados, como derecho subjetivo público de excepción, en contra de la acción administrativa, que culminó con el acto gubernativo definitivo, que afectó los derechos o intereses del administrado, con el objeto de que al revisar el acto administrativo el órgano competente, lo revoque, anule o reforme".³⁷

Por su parte el maestro Emilio Margain define el recurso administrativo como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida"³⁸

³⁷ SANCHEZ LEON Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano", 9ª. Edición, Cárdenas Editores, México 1994, Pág. 388.

³⁸ RODRIGUEZ LOBATO Raúl. "Derecho Fiscal", Editorial Harla, 2ª. Edición, México 1986, Pág. 249.

También puede ser definido como “la gestión del particular para que autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor, en atención a las pruebas y alegaciones que produzca para fundar su ilegalidad”³⁹

Por lo que se refiere a la importancia del Recurso Administrativo, ésta radica en que este recurso, fue creado primordialmente para que en el supuesto de que una autoridad administrativa dicte un acto contrario a la ley, puede el afectado promover el medio de defensa correspondiente, ante esa misma autoridad administrativa, para que estudie y analice la validez del acto emitido, y en caso de considerarlo contrario a derecho, revoque, modifique o anule dicha determinación.

El anterior razonamiento es la base primordial que da origen a nuestro tema a tratar, ya que evidencia la importancia del Recurso Administrativo, y en especial el de Revocación, mismo que en la práctica hemos observado no cumple con su finalidad, por la cual fue creado, toda vez que las autoridades administrativas dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen por regla general condenar al particular o contribuyente, esta misma regla sigue la propia Secretaría al momento de resolver un recurso de revocación, pues en términos generales confirma los actos impugnados, sin importar los razonamientos técnico jurídicos y pruebas que se le presenten; es más, dicta sus resoluciones fuera de todo contexto o soporte legal, situación ésta que podemos observar casi de forma periódica y habitual pues tiende a confirmar en la gran mayoría de las veces las resoluciones administrativas que son impugnadas mediante el Recurso de Revocación. Esta situación es precisamente la que trataremos de exponer al transcribir un caso práctico, en el que se evidencia lo ineficaz que resulta promover este recurso ante la Secretaría de Hacienda y Sistema de Administración Tributaria, además de hacer patente que por lo que se refiere a la jurisprudencia, pese a que es un medio que nos ayuda a dar luz jurídica a los asuntos; en materia administrativa no es de aplicación obligatoria, siendo esto una

³⁹ MARTINEZ LOPEZ, Luis. “Derecho Fiscal”. 4ª. Edición, Ediciones Contables y Administrativas, México 1979. Pág. 239.

razón más por la cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través del Sistema de Administración Tributaria, de manera reiterada tiene a omitir su empleo y aplicación, por lo que esa circunstancia le da la oportunidad de dictar sus determinaciones contrarias a derecho, con la consigna como se ha dicho, de siempre condenar al contribuyente, estas situaciones son precisamente las que se trataran de evidenciar a lo largo de este capítulo.

4.2.- PRINCIPIO DE FIRMEZA DE LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA.

Con motivo del derecho de petición consagrado por el artículo 8º, de la Constitución Federal, considerado por Briceño Sierra como el más elemental derecho de instancia, se ha desarrollado un vicio entre los particulares para pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, es decir, no obstante que en ocasiones las leyes no prevén recursos para impugnar los actos o resoluciones definitivos de la Administración, es frecuente que los particulares, animados por el contenido del señalado precepto constitucional, formulen instancias de inconformidad. Ante este problema se ha reconocido la improcedencia de cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa si no está legalmente establecida y, consecuentemente, que no producirá efecto jurídico alguno la interposición, tramitación y resolución de esa instancia.

El Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor, a diferencia del anterior, no contiene disposición alguna que recoja expresa y claramente el principio de firmeza de la resolución administrativa, pues aunque el artículo 116 establece cual es el recurso que se puede interponer en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no prevé la ineficacia jurídica de las instancias de inconformidad o de reconsideración ni de las resoluciones que se dicten en ellas. El Código de 1966 disponía en el artículo 158 que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederían los recursos administrativos que establecía ese Código o los demás ordenamientos fiscales y que las resoluciones que se dictaran como consecuencia de recursos no

establecidos legalmente, serían nulas y que dicha nulidad sería declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiera dictado la resolución si ésta no modificaba, a favor del particular, la primera resolución, porque si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podría ser declarada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

El principio de firmeza es claro, sin embargo su aplicación no siempre lo es. En ocasiones resulta dudosa la procedencia del recurso intentado por el particular, es decir, no es fácil dilucidar si en contra de un acto determinado procede o no el recurso intentado. Si el recurso es procedente no habrá problema para el particular; pero si no lo es, habrá formulado una instancia de inconformidad no establecida legalmente para impugnar el acto de que se trate y es posible que con ello pierda su oportunidad de defensa al transcurrir el plazo para acudir a la vía adecuada.

Tanto en materia de recurso administrativo, como de juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y del Juicio de amparo, se prevé como causa de improcedencia del medio de defensa el consentimiento tácito, entendiendo por tal que en contra del acto no se hubiera promovido el medio de defensa dentro del plazo señalado legalmente.

Ante una situación dudosa, el autor Rodríguez Lobato, estima que debe declararse procedente el recurso y darle el trámite respectivo hasta resolverlo, pues por encima de cualquier consideración formal debe estar la salvaguardia del principio de legalidad, para cuyo fin han sido creados los medios de defensa al alcance de los particulares, entre ellos precisamente el recurso administrativo. Sobre este aspecto, el Poder Judicial Federal ha sustentado la siguiente tesis:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios y medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales

de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculizan la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios de lograr en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.

Amparo directo 585/70. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 277/73. Alberto J. Tarji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo de revisión 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Valezzi, S.A. 4 de septiembre de 1973. Sindicato de Empleados de la Empresa del Frontón, Conexos y Similares, CROC. 10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1973. Primer Tribunal Colegiado del primer Circuito en Materia Administrativa.

4.3.- NATURALEZA TECNICA Y JURIDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

Para poder entrar al estudio de los requisitos, elementos y demás características del Recurso Administrativo, consideramos necesario delimitar la naturaleza técnica y jurídica del mismo, por anterior, precisaremos la diferencia entre recurso y proceso.

“En el recurso administrativo como en el proceso encontramos como característica común la existencia de un litigio, es decir, en ambos hay un conflicto de intereses que se caracteriza por la pretensión de una de las partes y la resistencia a esa pretensión de parte de la otra, además, encontramos que en ambos se está ejerciendo una función materialmente jurisdiccional, independiente de quien la ejerza. Sin embargo, recurso y proceso no son idénticos y

consideramos que la diferencia esencial consiste en que en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal, en tanto que en el proceso es triangular, **o sea en el recurso administrativo la administración es juez y parte y está en uno de los extremos y el particular se encuentra en el otro extremo como la otra parte**; en cambio, en el proceso encontramos a la autoridad en un punto y en igualdad de circunstancias que el particular, que se encuentra en otro punto y como vínculo común, en un tercer punto, está la autoridad jurisdiccional, ante quien se somete, para su decisión, la controversia que existe entre la administración y el administrado⁴⁰

Una vez precisado lo anterior, y en relación a la naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo, podemos decir que se ha querido dar al recurso administrativo el carácter de un medio de defensa que dirime controversias que versan más sobre situaciones o cuestiones de hecho que de Derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, cabe aclarar que lo anterior dista de lo que realmente es el recurso administrativo, y es precisamente esto lo que nos motivó a realizar este trabajo, pues en el recurso administrativo, como en cualquier otro medio de defensa deben exponerse no sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad, sin embargo y pese a todos estos elementos que dan gran trascendencia a este recurso, al mismo no se le ha dado el valor y trámite correspondiente, situación esta que ha originado que la propia autoridad no entre al estudio del recurso a fondo, dando como consecuencia que resulte en la mayoría de las veces obsoleto.

Lo anterior implica de antemano que se deberá de aplicar el mismo, dictando resoluciones conforme a derecho, pues la gran trascendencia de este recurso, se evidencia en virtud de que los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de amparo pueden ser improcedentes si existe recurso

⁴⁰ RODRIGUEZ LOBATO Raúl. Op. Cit. Pág. 252 y 253.

administrativo para impugnar el acto administrativo y en materia de amparo, específicamente, el artículo 78 de la Ley de Amparo establece que en la sentencia que se dicte en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable y no se admitirán ni tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.

De lo expuesto, se observa que cuando se agota un recurso administrativo el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración y porque en ocasiones, concretamente sí se desea acudir directamente al juicio de amparo después del recurso administrativo y del Juicio Contencioso, no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución. Es decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitará su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser tomado en consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aun cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión.

De los anteriores razonamientos, podemos apreciar la importancia que se debe dar al Recurso Administrativo y sobre todo, la necesidad de que efectivamente se cumpla con su finalidad que es estudiar el acto de autoridad impugnado y en su caso, como se ha dicho, confirmarlo, revocarlo o modificarlo, lo anterior, en cumplimiento a lo dispuesto al mandato contenido en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la resolución del recurso se fundará en

el derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de 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; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por lo que considero ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

4.4.- ELEMENTOS, FORMALIDADES Y CLASIFICACION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

A) ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Los elementos o principios necesarios para agotar un recurso administrativo son los siguientes:

a) “El recurso debe estar legalmente establecido. Al comentar el principio de firmeza de la resolución administrativa ya hemos dicho que sólo a través de los medios de defensa que establezcan las leyes, entre ellos el recurso administrativo, puede privarse de eficacia jurídica a un acto de la Administración. Además, sólo si el recurso está previsto por la ley, puede considerarse formalmente impugnado el acto administrativo y no se dará lugar a que se configure el consentimiento tácito del acto.

b) Existencia de la autoridad competente para conocer y resolver el recurso. De nada serviría que la ley estableciera el recurso si no existe una autoridad competente para su conocimiento y resolución. Por lo tanto, en los

ordenamientos que regulan la organización y funcionamiento de la Administración Pública debe preverse la existencia de este tipo de autoridades, o bien, la propia ley que establece el recurso debe prever cuál será la autoridad que lo conocerá y resolverá y debe dotarla de competencia y señalar sus atribuciones.

c) Existencia de una resolución administrativa. El recurso administrativo sólo es procedente para impugnar las decisiones de la autoridad administrativa, o sea que es absolutamente ineficaz para impugnar las decisiones de autoridades de otro tipo. Sin embargo, señala Emilio Margain que no todas las resoluciones administrativas son recurribles, sólo aquellas que reúnan las siguientes características:

1.- Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de trámite o sea susceptible de ser revisada de oficio; debe ser la decisión que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento.

2.- Que sea personal y concreta, es decir que esté dirigida a una persona determinada afectando su esfera jurídica y verse sobre una situación específica. La doctrina señala que si una resolución es general y abstracta no puede deparar perjuicio a una persona sino hasta que se produce un acto de aplicación, que es personal y concreto. En todo caso, la vía adecuada para impugnar resoluciones generales y abstractas que con su sola expedición causan perjuicio es el juicio de amparo.

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

4.- Que conste por escrito, salvo la resolución negativa ficta. Ya hemos dicho con anterioridad que en observancia del principio de seguridad jurídica todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito y que este requisito es consagrado por el artículo 16 de nuestra Constitución Política. En cuanto a la resolución negativa ficta, obviamente ésta no puede constar por escrito pues es una presunción legal ante el silencio de la autoridad, presunción que se justifica también por el principio de seguridad jurídica, ya que si la autoridad no cumple con el mandato constitucional, primero, y legal ordinario, después, de resolver las instancias de los particulares en un plazo determinado, la ley substituye la voluntad de la autoridad y, dando un significado a su silencio, presume que la resolución es negativa, con lo cual los particulares quedan en aptitud de obrar como a su derecho convenga.

5.- Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra resolución definitiva de la autoridad administrativa, y haya sido consentido expresa o tácitamente, o bien sea materia de algún medio de defensa⁴¹

B) FORMALIDADES EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO

La ley debe establecer, necesariamente, las formalidades a que debe sujetarse la tramitación del recurso administrativo. Del estudio de los artículos 121, 122, 123, 130, 131 y 133 del Código Fiscal de la Federación se observa que en el recurso administrativo en materia tributaria, se deberá cumplir con las formalidades que los citados preceptos legales establecen, mismas disposiciones que serán tratadas a fondo en párrafos posteriores, cuando entremos directamente al estudio del recurso administrativo de revocación, ya que actualmente es el único recurso administrativo que es contemplado por nuestro Código Fiscal para impugnar una resolución administrativa y es precisamente este

⁴¹ Ibidem, Págs. 254 y 255.

recurso el que sirve de base para promover el diverso recursos administrativo de Inconformidad y de reconsideración que se encuentran previstos por diversas leyes.

Por el momento, solo consideramos adecuado mencionar que para promover el Recurso Administrativo cualquiera que este sea, deberá primordialmente contar con los siguientes requisitos:

Interponer por escrito el recurso administrativo, señalando el nombre o denominación del recurrente; cuál es su domicilio fiscal y, en su caso, el domicilio para oír notificaciones; el nombre de la persona autorizada para oír notificaciones; la autoridad a la que se dirige; el propósito de la promoción, cuál es el acto que se impugna; la relación de hechos; la expresión de agravios; el ofrecimiento de pruebas; y los puntos petitorios, es decir, concretamente cuál es la pretensión.

Al escrito en que se interponga el recurso se deben acompañar primordialmente los siguientes documentos: El documento que acredite la representación legal cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales; El documento en que conste el acto impugnado; La constancia de notificación del acto impugnado, excepto si el promovente declara bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo; Las pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial en su caso.

Dicho escrito, deberá presentarse de manera oportuna, dentro del plazo establecido por la ley, ante la autoridad que emitió el acto impugnado, misma que resolverá sobre la procedencia o no del recurso.

C) CLASIFICACION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO.

En la legislación fiscal mexicana los recursos administrativos se clasifican en optativos y obligatorios.

Es optativo cuando se puede elegir entre agotarlo primero y después, llegando el caso, acudir a juicio ante los tribunales, o bien acudir directamente al juicio.

Es obligatorio cuando necesariamente debe agotarse esa instancia antes de acudir a juicio.

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

1.- RECURSO DE REVOCACION. De acuerdo con los artículos 117 del Código Fiscal de la Federación este recurso procede contra de:

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 aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a). Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.
- b). Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se han 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.

Contra las resoluciones definitivas en el citado recurso, procederá juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Este recurso sirve de base para impugnar ante diversas autoridades administrativas, el acto de autoridad de que se trate, o bien sirve de base para otros recursos administrativos, como los que podemos apreciar de las leyes que a continuación se comentan:

La Ley Federal de Responsabilidad de los Servidores Públicos, dispone que las resoluciones y sanciones administrativas que afecten a los servidores públicos, podrán ser impugnadas con apoyo en los artículos 70, 71 y 73 del mismo ordenamiento, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Pero previamente, esos servidores, tiene la opción de combatirlas mediante el recurso de revocación que establece la ley, lo anterior se desprende del texto de los siguientes artículos que a la letra dicen:

ARTICULO 71.- Las resoluciones por las que se impongan sanciones administrativas, podrán ser impugnadas por el servidor público ante la propia autoridad, mediante el recurso de revocación que se interpondrá dentro de los quince días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución recurrida.

La tramitación del recurso se sujetará a las normas siguientes:

I.- Se iniciará mediante escrito en el que deberán expresarse los agravios que a juicio del servidor público le cause la resolución, acompañando copia de ésta y constancia de la notificación de la misma, así como la proposición de las pruebas que considere necesario rendir;

II.- La autoridad acordará sobre la admisibilidad del recurso y de las pruebas ofrecidas, desechando de plano las que no fuesen idóneas para desvirtuar los hechos en que se base la resolución.

III.- Desahogadas las pruebas, si las hubiere, la autoridad emitirá resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes, notificándolo al interesado en un plazo no mayor de setenta y dos horas.

ARTICULO 73.- El servidor público afectado por las resoluciones administrativas que se dicten conforme a esta Ley, podrá optar entre interponer el recurso de revocación o impugnarlas directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La resolución que se dicte en el recurso de revocación será también impugnable ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dentro de la Jurisprudencia aplicable a estas disposiciones, encontramos:

Cuarta Época.

Instancia: Décima Primera Sala Regional Metropolitana.

R.T.F.F.: Año II. No. 24. Julio 2000.

Tesis: IV-TASR-XXII-336

Página: 221

RECURSO DE REVOCACION PREVISTO POR LA LEY FEDERAL DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES PUBLICOS.- REQUISITOS DE PROCEDENCIA DEL.- De la exégesis de la fracción I del artículo 71 de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, se concluye que los promoventes del recurso de revocación "deberán" expresar en su instancia, los agravios que le cause la resolución controvertida, acompañando copia de ésta y de la constancia de notificación de la misma, proponiendo asimismo, las pruebas que considera oportuno rendir, siendo dicha previsión imperativa; aun cuando ante la apreciación del promovente, el acompañar las documentales en cita a su ocurso era innecesario, presumiendo que las mismas son del pleno conocimiento de la autoridad, toda vez que el objetivo de dicha previsión es el de que el promovente acredite su interés jurídico; por lo que, ante la omisión del promovente de cumplir con alguna de estas formalidades de procedibilidad, resultaría procedente su desechamiento.

Juicio No.7561/99-11-11-6.- Sentencia de 3 de febrero del 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Ma. Sofía Sepúlveda Carmona.- Secretaria: Lic. Laura Guadalupe Meza López.

La **Ley de Aguas Nacionales** también regula la procedencia del recurso de revisión y concretamente hablando materia fiscal es procedente el de revocación en los siguientes términos:

ARTICULO 124.- Contra los actos o resoluciones definitivas de "La Comisión" que causen agravio a particulares, éstos podrán interponer recursos de revisión dentro del plazo de quince días hábiles siguientes a la fecha de su notificación. La interposición del recurso será optativa para el interesado.

El recurso tiene por objeto revocar, modificar, o confirmar la resolución reclamada y los fallos que se dicten contendrán la fijación del acto impugnado, los fundamentos legales en que se apoye y los puntos de resolución. El reglamento de la presente ley establecerá los términos y demás requisitos para la tramitación y sustanciación del recurso.

La interposición del recurso se hará por escrito dirigido al titular de "La Comisión", en el que se deberán expresar el nombre y domicilio del recurrente y los agravios, acompañándose los elementos de prueba que se consideren

necesarios, así como las constancias que acrediten la personalidad del promovente.

Si se recurre la imposición de una multa, se suspenderá el cobro de ésta hasta que sea resuelto el recurso, siempre y cuando se garantice su pago en los términos previstos por las disposiciones fiscales.

Si se interpone recurso contra actos o resoluciones que emita "La Comisión" en materia fiscal conforme a la presente ley, será resuelto por ésta en los términos del Código Fiscal de la Federación y de su reglamento.

Para dar mayor claridad a lo que dispone este artículo, me permito transcribir la siguiente tesis de jurisprudencia:

Tercera Época.

Instancia: Sala Regional Sureste.(Oaxaca)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1995.

Tesis: III-TASR-XV-336

Página: 60

PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCACION Y NO DEL DE REVISION EN TRATANDOSE DE RESOLUCIONES EMITIDAS POR LA COMISION NACIONAL DEL AGUA EN MATERIA DE DERECHOS.- Al señalar el último párrafo del artículo 124 de la Ley de Aguas Nacionales que sí se interpone recurso contra actos y resoluciones que emita "La Comisión" en materia fiscal conforme a la presente Ley, el mismo será resuelto por el recurso que resulta procedente en contra de las resoluciones emitidas por la Comisión Nacional del Agua, en materia de derechos resulta ser el de revocación contemplado en la mencionada Ley, ya que los derechos forman parte de las contribuciones reguladas por leyes fiscales.

Juicio No. 363/94.- Sentencia de 2 de marzo de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María de los Angeles Garrido Bello.- Secretaria: Lic. Analicia Vega León.

La **Ley del Mercado de Valores**, de igual forma regula el recurso de revocación en los siguientes términos:

ARTICULO 50.- Los procedimientos de autorización, registro, inspección y vigilancia, investigación, amonestación, imposición de multas administrativas, suspensión, destitución e inhabilitación, intervención administrativa o gerencial, suspensión, revocación y cancelación de autorizaciones y registro, a que se refiere esta Ley, son de orden público.

Los afectados podrán acudir en defensa de sus intereses, interponiendo recurso de revocación, mismo que deberá presentarse por escrito dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que sean notificados del acto o actos que se reclaman, sin que ello suspenda tales actos.

El recurso señalado deberá interponerse ante la Junta de Gobierno de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, cuando la sanción haya sido emitida por ese cuerpo colegiado o por el Presidente de la Comisión, o ante este último cuando se trate de sanciones impuestas por otros servidores públicos de ese Organismo. El escrito en que la parte afectada interponga el recurso, deberá contener la descripción del acto impugnado y de los agravios que el mismo cause, acompañando las pruebas que al efecto se juzguen convenientes.

Cuando no se señale el acto impugnado o no se expresen agravios, la autoridad competente desechará por improcedente el recurso interpuesto. Si se omitieron las pruebas se tendrán por no ofrecidas.

La resolución del recurso de revocación podrá desechar, confirmar, revocar, o mandar reponer por uno nuevo que lo sustituya, el acto impugnado y deberá ser emitida en un plazo que no exceda a los cuarenta y cinco días hábiles posteriores a la fecha en que se interpuso el recurso, cuando deba ser resuelto por el Presidente de la Comisión, ni a los sesenta días hábiles cuando se trate de recursos que sean competencia de la Junta de Gobierno.

El recurso de revocación establecido en este precepto deberá agotarse por el interesado, previamente a la interposición de cualquier otro medio de defensa legal.

A la anterior disposición es aplicable la siguiente jurisprudencia:

Tercera Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.F.: Año X. No. 113. Mayo 1997.

Tesis: III-PS-II-60

Página: 8

DERECHOS POR EL REGISTRO DE VALORES E INTERMEDIARIOS.- EN CONTRA DE SU DETERMINACION NO ES PROCEDENTE EL RECURSO DE REVOCACION PREVISTO EN LA LEY DEL MERCADO DE VALORES.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley del Mercado de Valores, debe agotarse el recurso de revocación en contra de las resoluciones dictadas en los procedimientos de: autorización, registro, inspección, y vigilancia, amonestación, imposición de multas administrativas, veto e inhabilitación, intervención, así como de suspensión, revocación y cancelación de autorizaciones y registro, a que se refiere la propia Ley; por tanto si la resolución no emana de ninguno de esos procedimientos, por referirse a la determinación del importe de los derechos causados, es evidente que no procede el recurso de revocación y el particular puede acudir directamente al juicio de nulidad.

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-403/96/2491/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 28 de enero de 1997, por unanimidad de 5 votos.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Ma. Concepción Martínez Godínez.

(Tesis aprobada en sesión de 11 de febrero de 1997)

La **Ley Aduanera**, se establece que el recurso de revocación puede ser optativo para el particular, por lo que podrá impugnar los actos de una autoridad administrativa mediante el Recurso de Revocación o mediante el juicio de nulidad, sin embargo cabe aclarar que si opta directamente por promover el juicio de nulidad, ya no podrá promover el recurso de revocación, cosa contraria si opta por promover el recurso de revocación en este caso sí podrá presentar con posterioridad el Juicio de Nulidad, situación esta que se desprende de los artículos que se citan a continuación:

ARTICULO 203.- En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La **Ley de Comercio Exterior**, dispone en su artículo 94 y 95 la procedencia del recurso de revocación, en los siguientes términos:

ARTICULO 94.- El recurso administrativo de revocación podrá ser interpuesto contra las resoluciones:

I. En materia de marcado de país de origen o que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación;

II. En materia de certificación de origen;

III. Que declaren abandonada o desechada la solicitud de inicio de los procedimientos de investigación a que se refieren las fracciones II y III del artículo 52;

IV. Que declaren concluida la investigación sin imponer cuota compensatoria a que se refieren la fracción III del artículo 57 y la fracción III del artículo 59;

V. Que determinen cuotas compensatorias definitivas o los actos que las apliquen;

VI. Por las que se responda a las solicitudes de los interesados a que se refiere el artículo 60;

VII. Que declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 61;

VIII. Que desechen o concluyan la solicitud de revisión a que se refiere el artículo 68, así como las que confirmen, modifiquen o revoquen cuotas compensatorias definitivas a que se refiere el mismo artículo;

IX. Que declaren concluida o terminada la investigación a que se refiere el artículo 73;

X. Que declaren concluida la investigación a que se refiere el artículo 89 B;

XI. Que concluyan la investigación a que se refiere la fracción IV del artículo 89 F, y

XII. Que impongan las sanciones a que se refiere esta Ley.

El recurso de revocación contra las resoluciones en materia de certificación de origen y los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, se impondrán ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. En los demás casos, el recurso se interpondrá ante la Secretaría.

ARTICULO 95.- El recurso a que se refiere este capítulo tiene por objeto revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada y los fallos que se dicten contendrán la fijación del acto reclamado, los fundamentos legales en que se apoyen y los puntos de resolución.

El recurso de revocación se tramitará y resolverá conforme a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, siendo necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Las resoluciones que se dicten al resolver el recurso de revocación o aquellas que lo tengan por no interpuesto, podrán ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio que se substanciará conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Las resoluciones no recurridas dentro del ámbito establecido en el Código Fiscal de la Federación se tendrán por consentidas, y no podrán ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo anterior en los términos siguientes:

Cuarta Época.

Instancia: Primera Sección

R.T.F.F.: Año II. No. 10. Mayo 1999.

Tesis: IV-P-1aS-43

Página: 69

SOBRESEIMIENTO.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE NULIDAD CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE DEBIERON SER IMPUGNADAS A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 94 DE LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR.- De conformidad con el artículo 202, fracción VI, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 203, fracción II, del propio ordenamiento, es improcedente el juicio de nulidad contra resoluciones que puedan impugnarse por algún medio de defensa previo a la instancia jurisdiccional, salvo que dicha vía sea opcional, de lo que se sigue que debe ser sobreseído, aun de oficio, el juicio de nulidad contra de resoluciones en materia de comercio exterior en las que se controvierta la certificación del origen de las mercancías, cuando no se haya interpuesto el recurso de revocación previsto en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior, que es de agotamiento forzoso en términos de lo preceptuado en el artículo 95 de la propia ley, toda vez que tal circunstancia se traduce en la ausencia del requisito de definitividad del acto impugnado, indispensable para el conocimiento y en su caso resolución de la controversia planteada, atento a lo establecido en el artículo 11, penúltimo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Juicio No. 100(20)47/98/884/96.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de octubre de 1998, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria: Lic. Juana Griselda Dávila Ojeda.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de diciembre de 1998)

EN EL MISMO SENTIDO:

IV-P-1aS-44

Juicio No. 100(20)50/98/2684/98-II.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 30 de octubre de 1998, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: María del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretaria: Lic. María Lourdes Vázquez Galicia.

IV-P-1aS-45

Juicio No. 100(20)67/98/777/98.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 12 de enero de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Malpica de Lamadrid.- Secretaria: Lic. Juana Griselda Dávila Ojeda.

2.-RECURSO DE RECONSIDERACION: Este recurso es contemplado por *La Ley Orgánica del Banco de México*, la cual dispone: que en contra de las resoluciones administrativas que impongan multas, procederá recurso de

reconsideración en cuya interposición, sustanciación y resolución serán aplicables supletoriamente las disposiciones del Código Fiscal, referentes al recurso de revocación, este recurso deberá seguir primordialmente lo ordenado por los artículos siguientes:

ARTICULO 64.- Contra las resoluciones previstas en los artículos 27, 29 y 33, procederá el recurso de reconsideración, el cual deberá interponerse ante la unidad administrativa que se determine en el Reglamento Interior del Banco, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha de notificación de tales resoluciones.

El recurso tendrá por objeto revocar, modificar o confirmar la resolución reclamada. En el escrito de interposición se deberá señalar el nombre y domicilio del recurrente, la resolución impugnada y los agravios que se hagan valer, acompañándose con los elementos de prueba que se consideren necesarios, así como con las constancias que acrediten la personalidad del promovente.

A las notificaciones, trámite y resolución del recurso, les serán aplicables supletoriamente las disposiciones contenidas en los artículos 130, 132, 134, 135, 136 tercer párrafo, 137, 139 y 140 del Código Fiscal de la Federación y las disposiciones reglamentarias aplicables a estos preceptos.

ARTICULO 65.- El recurso de reconsideración deberá resolverse dentro de un plazo máximo de veinte días hábiles contado a partir de la fecha de su presentación, de no ser así, se considerará confirmado el acto impugnado. El recurso será de agotamiento obligatorio antes de acudir a la vía de amparo.

Cuando el escrito antes mencionado no señale los agravios o el acto reclamado, será desechado por improcedente. Si se omitieron las pruebas, se tendrán por no ofrecidas.

La resolución del recurso contendrá la fijación del acto impugnado, los fundamentos legales en que se apoye y los puntos de resolución.

Contra las resoluciones a que se refiere este artículo no procederá medio de defensa alguno ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

3.- EL RECURSO DE INCONFORMIDAD, procederá en contra de actos de las entidades federativas que falten al cumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las Coordinaciones en materia de Derechos o Adquisiciones de Inmuebles.

El artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal, instituye el recurso de inconformidad en los siguientes términos:

ARTICULO 11-A.- Las personas que resulten afectadas por incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de las de coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles, podrán presentar en cualquier tiempo recurso de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El recurso de inconformidad, podrá presentarse por un conjunto de contribuyentes que tengan un representante común. Para estos efectos los sindicatos, las cámaras de comercio y de industria y sus confederaciones, podrán fungir como representantes.

El recurso de inconformidad se tramitará conforme a las disposiciones que sobre el recurso de revocación establece el Código Fiscal de la Federación, con las siguientes modalidades:

I.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público oír a la entidad de que se trate.

II.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicitará un dictamen técnico a la Junta de Coordinación Fiscal.

III.- El plazo para resolver el recurso será de un mes a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reciba el dictamen a que se refiere la fracción anterior.

IV.- La resolución podrá ordenar a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, con cargo a las participaciones de la entidad. A estas devoluciones les será aplicable lo que al respecto establece el Código Fiscal de la Federación.

La resolución podrá ser impugnada ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa por los promoventes del recurso.

Las entidades federativas podrán ocurrir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en términos del artículo 12 de esa Ley.

El incumplimiento de las disposiciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 11-A, puede consistir no sólo en las legales, sino en las que obran en los convenios o acuerdos de coordinación fiscal.

Este mismo recurso administrativo de inconformidad, es procedente ante diversos organismos en base a sus respectivas leyes, entre otros encontramos los siguientes:

El Instituto Mexicano del Seguro Social. Se encuentra este recurso de inconformidad previsto en el artículo 294 y 295 de la Ley del Seguro Social, que disponen:

ARTICULO 294.- Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento, o bien proceder en los términos del artículo siguiente.

Las resoluciones, acuerdos o liquidaciones del Instituto que no hubiesen sido impugnados en la forma y términos que señale el reglamento correspondiente, se entenderán consentidos.

ARTICULO 295.- Las controversias entre los asegurados o sus beneficiarios y el Instituto sobre las prestaciones que esta Ley otorga, deberán tramitarse ante la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, en tanto que las que se presenten entre el Instituto y los patrones y demás sujetos obligados, se tramitarán ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dentro de la jurisprudencia que consideramos de resaltar en relación a este recurso, es la siguiente, debido a que de la misma se desprenden razonamientos que resultan muy interesantes en relación a la falta de regulación del recurso de revocación, pese a la existencia del recurso de inconformidad:

Cuarta Época.

Instancia: Sexta Sala Regional Metropolitana.

R.T.F.F.: Año II. No. 21. Abril 2000.

Tesis: IV-TASR-VI-285

Página: 255

RECURSO DE REVOCACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, DEL REGLAMENTO DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD.- ES OPTATIVO AGOTARLO ANTES DE ACUDIR AL JUICIO DE NULIDAD.- El recurso administrativo de revocación a que se refiere el artículo 31 del Reglamento del Recurso de Inconformidad, resulta ser de interposición o agotamiento optativo y no obligatorio para los particulares, en tanto que la Ley del Seguro Social, que es el ordenamiento general y propio de la materia que regula, es decir, la seguridad social, en su artículo 294, señala que "(...) cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el Reglamento, ante los Consejos Consultivos Delegacionales, los que resolverán lo procedente (...)", mientras que el artículo 31 del Reglamento del Recurso de Inconformidad dispone que "(...) contra las resoluciones del Secretario del Consejo Consultivo Delegacional en materia de desechamiento del recurso de inconformidad y de las pruebas ofrecidas, podrá solicitarse su revocación ante el Consejo Consultivo Delegacional correspondiente (...)" y en ese sentido, es claro que para que la interposición del recurso administrativo de revocación, en los casos de desechamiento del recurso de inconformidad

o de las pruebas ofrecidas en el mismo, sea obligatoria, para ello era necesario que la ley reglamentaria de la materia de que se trata, a saber, la Ley del Seguro Social, contemplara la existencia de dicho recurso de revocación, lo cual no es así en tanto que la misma sólo prevé la existencia del recurso de inconformidad, mismo que resulta ser obligatorio en su interposición antes de acudir ante este Cuerpo Colegiado, tomando en cuenta que, sobre el particular, el Reglamento del Recurso de Inconformidad, no viene a ser más que el reglamento administrativo, emitido por el Ejecutivo Federal, en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 89 fracción I Constitucional (para mejor proveer en la esfera administrativa al cumplimiento de la ley), el cual tiene como límites los mismos que dan soporte a la ley que reglamenta, es decir, a la Ley del Seguro Social, pero ésta última, en ninguna de sus partes prevé el recurso de revocación como medio de defensa para los particulares; luego entonces, no puede admitirse que la disposición contenida en el artículo 31 del Reglamento del Recurso de Inconformidad, que establece el recurso de revocación, otorgue mayores alcances o imponga distintas limitantes que la propia Ley del Seguro Social, en tanto que ésta nada prevé al respecto y, por ende, la interposición del recurso de referencia resulta ser optativa y no obligatoria.

Juicio No. 6093/99-11-06-1.- Sentencia de 29 de septiembre de 1999, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Ponente: Ma. de los Angeles Garrido Bello.- Secretaria: Lic. Ruth Beatriz de la Torre Edmiston.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores: Ante este organismo también puede promoverse el recurso de inconformidad, lo anterior atento a lo dispuesto por el artículo 52 y 53 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, los cuales establecen los siguiente:

ARTICULO 52.- En los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones, se podrá promover ante el propio Instituto un recurso de inconformidad.

ARTICULO 53.- Las controversias entre los trabajadores o sus beneficiarios y el Instituto, sobre derechos de aquéllos se resolverán por la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje una vez agotado, en su caso, el recurso que establece el artículo anterior.

Las controversias derivadas de adeudos de los trabajadores al Instituto por créditos que éste les haya concedido, una vez agotado, en su caso, el recurso a que se refiere el artículo anterior, se tramitarán ante los tribunales competentes.

Será optativo para los trabajadores, sus causahabientes o beneficiarios, agotar el recurso de inconformidad o acudir directamente a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje o a los tribunales competentes.

4.5.- CRITERIOS FISCALES DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS Y RESOLUCIONES QUE DICTE LA AUTORIDAD.

Para poder dar mayor sustento a nuestro tema de tesis, que lo es, **REFORMA AL ARTÍCULO 26 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADICIÓN DEL ARTÍCULO 26 BIS**, me permito transcribir diversas jurisprudencias que evidencian la importancia y el deber por parte de la autoridad de estudiar y resolver conforme a derecho este recurso. Sin embargo cabe mencionar que las citadas jurisprudencias solo evidencian lo que he mencionado a lo largo de esta tesis, que el recurso de revocación es un medio de defensa legal al que tiene derecho el gobernado, y que pese a lo anterior, en la actualidad es poco eficiente y quizá hasta obsoleto, lo anterior tiene su origen en el hecho de que la autoridad administrativa al dictar una determinación y ser esa misma autoridad quien resuelve el recurso, tiende a confirmar el acto impugnado, sin avocarse al estudio del asunto planteado, lo anterior en contravención a los siguientes criterios:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la cuestión, **las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios y medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculizan la defensa de tales derechos. La intención del**

legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios de lograr en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.

Amparo directo 585/70. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 277/73. Alberto J. Tarji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo de revisión 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Valezzi, S.A. 4 de septiembre de 1973. Sindicato de Empleados de la Empresa del Frontón, Conexos y Similares, CROC. 10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1973. Primer Tribunal Colegiado del primer Circuito en Materia Administrativa.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año II. No. 9 Suplementario. Julio - Diciembre 1979.

Tesis: II-TASS-756

Página: 64

RECURSO DE REVOCACION.- DEBE SER PROMOVIDO ANTE LA AUTORIDAD QUE EMITIO LA RESOLUCION IMPUGNADA Y SALVO QUE EXISTA DISPOSICION EXPRESA EN OTRO SENTIDO DEBERA SER RESUELTO TAMBIEN POR ESTA.- De conformidad con lo dispuesto por la fracción II del artículo 159 del Código Fiscal de la Federación que establece **que los recursos administrativos deberán ser presentados ante la autoridad que emitió o realizó el acto impugnado, debe ingerirse que salvo que exista alguna disposición que le dé competencia a otra para resolverlo será aquella la encargada de emitir la resolución que corresponda al recurso. De acuerdo con lo anterior, si en contra de una liquidación de recargos emitida por una Oficina Federal de Hacienda se interpone un recurso de revocación, es claro que el recurso deberá ser presentado ante la propia Oficina que emitió la liquidación, y que de no existir disposición que dé competencia a otra autoridad para resolverlo, será la misma Oficina la competente para dictar la resolución que corresponda.**

Revisión No. 593/76.- Resuelta en sesión de 12 de septiembre de 1979, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretario: Lic. Edgar Hernández Carmona.

Tercera Época.

Instancia: Primera Sección
R.T.F.F.: Año XI. No. 124. Abril 1998.
Tesis: III-TA-S-I-18
Página: 139

RECURSO DE REVOCACIÓN.- PRELACIÓN DE ESTUDIO DE AGRAVIOS CON SUJECCIÓN A LO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Si bien lo previsto en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación se traduce en una regla general en cuanto a **la forma de resolución del recurso administrativo de revocación, también es verdad que dicha formalidad se sujeta a una lógica procedimental que implica metodológicamente el efectuar de manera prioritaria el estudio y análisis de las cuestiones que van dirigidas a controvertir directamente la procedencia del crédito recurrido, lo que implica atender al estudio preferente de aquellos agravios que pudieran derivar, de ser fundados, en una revocación definitiva del acto recurrido** y no anteponer a este análisis, el de aquellas cuestiones que sólo inciden sobre la validez formal de tal acto de autoridad para revocar el acto recurrido, con lo que se deja de satisfacer la pretensión última del recurrente.

Recurso de Apelación No. 100(A)-I-950/96/274/96.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez.
(Tesis aprobada en sesión de 30 de septiembre de 1997)

Tercera Época.

Instancia: Primera Sección
R.T.F.F.: Año XI. No. 124. Abril 1998.
Tesis: III-TA-S-I-19
Página: 140

RECURSO DE REVOCACIÓN.- CORRECTA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN LA RESOLUCIÓN DEL MISMO.- Cuando el citado precepto 132 del Código Fiscal de la Federación establece que **para la resolución del recurso administrativo de revocación basta el estudio de uno solo de los agravios hechos valer, cuando éste sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, ello no implica que tal análisis se efectúe por parte de la autoridad de manera indiscriminada, es decir, para la debida resolución del recurso se debe atender a los agravios que por su naturaleza de ser fundados llevarían a una revocación definitiva del acto recurrido y que harían ocioso el estudio de las demás cuestiones hechas valer.** De lo anterior se sigue que la forma correcta para resolver esta instancia se sujeta a dirimir primero aquellos argumentos que incidan directamente sobre la procedencia del acto combatido como cuestión de fondo, ello en un orden de análisis insoslayable, que obliga a pronunciarse preferentemente sobre aquellos planteamientos que lleven a la revocación definitiva del acto, habida cuenta que de sólo atender a las violaciones formales, innecesariamente queda abierta la posibilidad legal de la expedición de un nuevo acto por parte de la autoridad dando lugar a una nueva impugnación.

Recurso de Apelación No. 100(A)-I-950/96/274/96.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 21 de agosto de 1997, por mayoría de 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. del Consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez.
(Tesis aprobada en sesión de 30 de septiembre de 1997)

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año VI. No. 58. Octubre 1984.

Tesis: II-TASS-6846

Página: 305

RESOLUCION QUE RECAE A UN RECURSO DE REVOCACION.- SI NO SE EXAMINA UN CONCEPTO DE INCONFORMIDAD DEBE NULIFICARSE PARA QUE SE SUBSANE LA IRREGULARIDAD.- **Debe dictarse nueva resolución en un recurso de revocación cuando la autoridad administrativa no analiza ni resuelve uno de los conceptos planteados en el mismo, pues es propio de esos medios de defensa que la autoridad examine todas las cuestiones que se controviertan.** Por consiguiente, si impugnándose un oficio de liquidación de impuestos se alega que se violaron los artículos once y ciento once del Código Fiscal de la Federación y en la resolución se argumenta que tales artículos ni siquiera existen en el Código Fiscal, pero sin señalar por qué motivo no eran aplicables dichos artículos cuyos textos invoca

expresamente la actora, a pesar de haber escrito erróneamente su número con cifras romanas, debe concluirse que no se estudió la cuestión planteada y declarar la nulidad para que se corrija la irregularidad.

Revisión No. 2511/82.- Resuelta en sesión de 25 de octubre de 1984, por unanimidad de 8 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretaria: Lic. Rosa M. Corripio Moreno.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año V. No. 47. Noviembre 1983.

Tesis: II-TASS-5570

Página: 375

RECURSO DE REVOCACION.- DEBEN ESTUDIARSE TODOS LOS CONCEPTOS EXPUESTOS EN EL RECURSO Y VALORIZARSE DEBIDAMENTE LAS PRUEBAS APORTADAS.- De acuerdo a lo dispuesto por los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal de la Federación la autoridad **al resolver el recurso debe estudiar debidamente los argumentos expuestos a su consideración y valorizar las pruebas presentadas en el recurso a fin de respetar la garantía del debido procedimiento consignado en el artículo 14 constitucional por lo cual si la autoridad al resolver el recurso no cumple con estos requisitos deberá declararse la nulidad de la resolución impugnada para el efecto de que se emita una nueva resolución.**

Revisión No. 1710/81.- Resuelta en sesión de 15 de noviembre de 1983, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Manuel Castellanos Tortolero.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año III. No. 19. Julio 1981.

Tesis: II-TASS-2790

Página: 166

RECURSO DE REVOCACION, DEBE FUNDARSE EN DERECHO.- Las resoluciones de la autoridad emitidas al resolver un recurso de revocación, deben tener su apoyo en derecho, especificando en el texto de la misma los preceptos legales en los que se fundó la autoridad.

Revisión No. 821/80.- Resuelta en sesión de 17 de julio de 1981, por mayoría de 5 votos contra 1.- Magistrado Ponente: Mario Cordera Pastor.- Secretario: Lic. Celestino Herrera Gutiérrez.

Segunda Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: Año II. No. 11. Marzo - Abril 1980.

Tesis: II-TASS-1182

Página: 49

VIOLACION PROCESAL EN EL RECURSO DE REVOCACION.- Existe cuando la autoridad administrativa no estudia en el recurso de revocación las pruebas exhibidas por el recurrente, aún cuando el escrito no tenga un capítulo especial de ofrecimiento de pruebas.

Revisión No. 1076/79. Resuelta en sesión del 20 de marzo de 1980, por unanimidad de 6 votos. Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra. Secretario: Lic. Antonio Jáuregui Zárate.

De lo dispuesto por las anteriores jurisprudencias podemos resaltar que efectivamente el recurso de revocación debe ser resuelto conforme a derecho, es decir, valorando todas las pruebas ofrecidas por el recurrente, así como estudiando cada agravio expuesto, debiendo dictar resolución debidamente fundada y motivada, lo anterior debería ser aplicado en la práctica; sin embargo, nos encontramos con que no siempre las resoluciones del recurso de revocación se dictan en estos términos, situación que podemos apreciar al exponer el siguiente caso práctico, aclarando que por obvias razones se cambian algunos datos y en términos generales podemos resumir en lo siguiente:

La empresa **ALMACENES DE DEPOSITO S.A. DE C.V.**, con fecha 21 de enero de 2004, presentó ante la **ADMINISTRACION LOCAL JURIDICA DE RECAUDACION DEL ORIENTE DEL D.F.**, escrito mediante el cual se promovió **RECURSO DE REVOCACION**, en contra del mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo emitidos el día 27 de octubre de 2003, mismos que me fueron notificados mediante instructivo el día 4 de noviembre de 2003, por la Administración Local de Recaudación del Oriente del Distrito Federal en los que

se pretende cobrar el crédito número H-1148085, por un importe de \$ 3,551.65 (Tres Mil Quinientos Cincuenta y Uno Pesos 65/100 M.N.).

En dicho escrito se manifestó que desde el día 12 de febrero de 1994, se determino el crédito fiscal número H 1148085 con número de documento determinante 17529, por concepto del impuesto al valor agregado, pagos provisionales personas morales y físicas, por la cantidad de \$ 3,551. 65 (Tres Mil Quinientos Cincuenta y Uno Pesos 65/100 M.N.). Con fecha 15 de diciembre de 1994, se notificó el crédito a que me he referido y fue hasta el día 27 de octubre de 2003, cuando la Administración Local de Recaudación de Oriente emitió el mandamiento de ejecución, requerimiento de pago y embargo en relación al crédito referido, siendo el día 4 de noviembre de 2003, cuando personal de la Administración Local de Recaudación de Oriente, se constituyó en el domicilio de la empresa contribuyente a fin de requerir el pago del crédito multicitado, y en virtud de no efectuarse el mismo procedió al embargo de la negociación.

En razón a todo lo manifestado, se expuso de forma general que se viola lo dispuesto por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, toda vez que el mismo dispone que "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos...". Así como el artículo 5 del citado Código Fiscal, mismo que dispone que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares así como las que fijan infracciones o sanciones son de aplicación estricta.

En este orden de ideas, el crédito fiscal fue notificado el día 15 de diciembre de 1994, por esta razón desde esta fecha la autoridad se encontraba en aptitud de realizar el cobro respectivo y no fue sino hasta el día 4 de noviembre de 2003, casi diez años después cuando inicia el procedimiento de cobro, por lo que se puede

observar que es la propia autoridad la que configura la prescripción prevista en el artículo 146 del Código Fiscal antes citado.

Para dar mayor sustento se transcribieron las siguientes jurisprudencias que avalan lo anterior:

Cuarta Época.

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón)

R.T.F.F.: Año II. No. 8. Marzo 1999.

Tesis: IV-TASR-VII-104

Página: 232

PRESCRIPCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.- SU COMPUTO SE INICIA A PARTIR DE QUE EL MISMO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIDO.- El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, establece que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, interrumpiéndose con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito, y si por otra parte el artículo 65 del ordenamiento tributario en consulta señala que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación; se arriba a la inobjetable conclusión que **el pago puede ser legalmente exigido a partir de la fecha en que transcurrieron los 45 días para pagarse o garantizarse el crédito en estudio, siendo a partir de esa fecha cuando habrá de computarse el término de los cinco años.**

Juicio No. 1241/98.- Sentencia de 23 de noviembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Carlos Miguel Moreno Encinas.- Secretario: Lic. Ricardo Moreno Millanes.

Segunda Época.

Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón)

R.T.F.F.: Año VIII. No. 89. Mayo 1987.

Tesis: II-TASR-VIII-804

Página: 964

DISPOSICIONES FISCALES.- SU INTERPRETACION.- No sólo en el Código Fiscal anterior (artículo 11) se establecía el principio de que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas son de aplicación estricta, pues el mismo se repite en el primer párrafo del artículo 5o. del actual Código Fiscal de la Federación, precisándose en el segundo párrafo de ese precepto legal, que únicamente las demás disposiciones que no tengan el carácter antes aludido (que establezcan cargas a los particulares y señalan excepciones a las mismas) se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.(II)

Juicio No. 66/86.- Sentencia de 24 de marzo de 1987, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Francisco Cárdenas Elizondo.- Secretaria: Lic. Norma A. Sifuentes Guerrero.

Por lo tanto y en estricta aplicación de los numerales previamente invocados, en virtud de que el crédito ya había sido determinado desde hace casi diez años, tiempo durante el cual la autoridad hacendaria no ejerció sus facultades coactivas para exigir el pago del crédito fijado, se solicito dejar sin efectos el crédito H 1148085, así como declarar la nulidad del embargo de fecha 4 de noviembre de 2003, decretado en contra de la negociación **ALMACENES DE DEPOSITO S.A. DE C.V.**, por haber prescrito el mismo.

Se ofrecieron las pruebas conducentes (hay que recordar como se ha indicado, que se deben ofrecer adjuntas al escrito), como fueron 1.- Copia del mandamiento de ejecución de fecha 27 de octubre de 2003, de la cual se desprende que la fecha de notificación del documento determinante número 17529, lo fue el día 15 de diciembre de 1994. 2.- Acta de requerimiento de pago de fecha de emisión el día 27 de octubre de 2003, misma que fue notificada a mi representada el día 4 de noviembre del mismo año. 3.- Acta de embargo de fecha de emisión el día 27 de octubre de 2003, misma que fue notificada el día 4 de noviembre del mismo año, donde se hace constar el embargo trabado a la negociación. 4.- Copia Certificada del Poder Notarial No. 18802, mediante el cual acredito personalidad.

Seguido el trámite correspondiente, la autoridad con fecha 6 de mayo de 2004, dicto un oficio mediante el cual **resuelve el Recurso de Revocación,**

determinando que no es procedente declarar la prescripción del crédito, debido a que del expediente administrativo (del cual por supuesto no tenemos acceso y por ende desconocemos a que se refiere) y pruebas aportadas por el contribuyente (las cuales todas son tendientes a demostrar que hace 10 años se notifico la existencia del crédito) se desprende que no es procedente declarar la prescripción de igual forma indica que por lo que respecta a las tesis de jurisprudencia que invoca el promovente a favor de los argumentos vertidos, se le manifiesta que su cita carece de relevancia jurídica para desvirtuar la legalidad del acto recurrido, toda vez que esta dependencia, por ser una autoridad de carácter administrativo, no se encuentra obligada a acatarlas, en términos de los dispuesto por los artículos 192 de la Ley de Amparo de aplicación supletoria de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Como podemos observar, pese a que de las diversas jurisprudencias que se han transcrito párrafos anteriores, se desprende que la Autoridad Administrativa debe estudiar y analizar las pruebas, agravios y ordenamientos legales, dictando resoluciones fundadas y motivadas, lo anterior, se ve supeditado a que la autoridad lo quiera así, pues usa como escudo el argumento que hace derivar del artículo 192 de la Ley de Amparo y 5 del Código Fiscal de la Federación y que pese a que la misma autoridad manifiesta que no es su obligación aplicar la jurisprudencia, esto por supuesto cuando el particular la invoca; pues en los casos que lo considera, si la aplica, siendo lo anterior una total contradicción, pues no es posible que se deje discrecionalmente la aplicación de los criterios jurisprudenciales a una autoridad que no por ser de carácter administrativo puede hacer a un lado la aplicación de la ley, pues como todos sabemos es precisamente ésta la finalidad de nuestra jurisprudencia, lo anterior sería tanto como pensar que nuestros legisladores han dictado criterios que lejos de dar claridad al momento de resolver un asunto, pasan a ser dichos criterios letra muerta por su falta o discrecional aplicación; lo manifestado podemos apreciarlo en los términos siguientes:

Cuarta Época.

Instancia: Segunda Sección

R.T.F.F.: Año II. No. 15. Octubre 1999.

Tesis: IV-P-2aS-153

Página: 186

JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL CITADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN SUS RESOLUCIONES.- En los términos del artículo 16 Constitucional, las resoluciones que afectan la esfera jurídica de los gobernados deben de cumplir, entre otros requisitos, los de debida fundamentación y motivación, y si bien, **la jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no es obligatoria, en los términos del artículo 192 de la Ley de Amparo, a las autoridades administrativas**, la cita de ella en una resolución que afecte los intereses jurídicos de los gobernados, no afecta la legalidad de dicha resolución, siempre y cuando se encuentre fundada y motivada, en tanto que la jurisprudencia fija el contenido y alcance de la norma, por lo que su aplicación no es sino la de la misma ley vigente en la época de realización de los hechos, razón por la que la autoridad no sólo puede apoyar sus resoluciones en la jurisprudencia del Poder Judicial, sino que debe interpretar la ley en los términos de dicha jurisprudencia.

Juicio No. 7811-A/98-11-11-1/99-S2-07-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de abril de 1999, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. María Teresa Olmos Jasso.

(Tesis aprobada en sesión de 3 de mayo de 1999)

Primera Época.

Instancia: Pleno

R.T.F.F.: R.T.F.F. Primera Epoca. Compendio 1937 a 1948.

Tesis: I-J-86

Página: 379

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- INTERPRETACIONES DE LA SECRETARIA DE HACIENDA.- Si bien los funcionarios encargados de la labor jurisdiccional, desde el punto de vista material, **no pueden desconocer la facultad otorgada a la Secretaría de Hacienda para interpretar las leyes fiscales federales en los casos, de la manera y para los efectos que considere el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, ello no implica que al realizar su labor, al efectuar sus funciones las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, el Pleno del mismo y por último, en su caso, el Poder Judicial de la Federación, no puedan controlar y verificar la exactitud de la interpretación dada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

en ejercicio del derecho ya citado, y declarar la validez o nulidad, según corresponda, en cada caso concreto que se cometa a su consideración, del punto de vista de la autoridad administrativa.

C.S. entre No. 4491/43 y 6672/43.- Resuelta el 12 de noviembre de 1945, por 9 contra 6.

En virtud de todo lo hasta aquí manifestado, podemos observar que en la práctica el litigante se ve imposibilitado en recurrir una determinación de la autoridad y no es por el hecho de que no exista disposición legal alguna que sustente su impugnación, si no más bien es por que la autoridad y concretamente hablando de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de manera generalizada tiende a omitir el estudio de los asuntos que se someten a su consideración, alegando cuestiones por demás absurdas, es por lo anterior que pretendemos que los artículos 192 de la Ley de Amparo y 5 del Código Fiscal de la Federación, sean reformado y se establezca como obligatoria la aplicación de la jurisprudencia en tratándose de los asuntos que resultan las autoridades administrativas.

Sabemos que lo anterior no es suficiente para que la autoridad entre al estudio de los asuntos, sin embargo si es un medio que al particular le dará mayor sustento para impugnar las determinaciones y si la autoridad sigue con la constante de condenar al particular sin valorar las pruebas y agravios expresados, en tal virtud, al momento de ocurrir al Tribunal Fiscal, los particulares-contribuyentes, tendremos mayores elementos para defender nuestros derechos.

4.6.- EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION, PROCEDENCIA Y SUBSTANCIACION.

Concretamente a lo que se refiere al recurso de revocación cabe mencionar que es a partir del artículo 19 del Código Fiscal en donde se dispone contra las resoluciones dictadas en materia fiscal, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan las leyes o reglamentos fiscales. De este precepto se aduce que únicamente son admisibles los recursos autorizados por precepto

legal y al analizar los diversos artículos del citado Código, encontramos que en materia fiscal, es precisamente el recurso de revocación el único que actualmente se encuentra previsto en dicha disposición legal.

Por otra parte y entrando a fondo en el estudio de este recurso, es de mencionar que para la procedencia del mismo, necesariamente se deben cumplir con las formalidades a que se hace referencia en los artículos 116, 117, 121, 122, 123, 125, 130, 131, 133 del Código Fiscal de la Federación siendo estas primordialmente las siguientes:

A) Interposición por escrito. Sólo mediante escrito se puede hacer valer un recurso administrativo, por disposición expresa de la ley lo cual, nos parece, va de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, pues en todo momento habrá certeza absoluta de los términos en que fue planteada la inconformidad.

El escrito respectivo debe contener los requisitos que se establecen en el artículo 18, 18-A, 19 y 122 del Código Fiscal de la Federación, siendo primordialmente: señalar el nombre o denominación del recurrente; cuál es su domicilio fiscal y, en su caso, el domicilio para oír notificaciones; el nombre de la persona autorizada para oír notificaciones; la autoridad a la que se dirige; el propósito de la promoción, cuál es el acto que se impugna; la relación de hechos; la expresión de agravios; el ofrecimiento de pruebas; y los puntos petitorios, es decir, concretamente cuál es la pretensión. Si no se hace algunos de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promoviente para que en el plazo de 5 días los indique y en caso de incumplimiento se tendrá por no presentado el recurso.

Al escrito en que se interponga el recurso, atento a lo dispuesto por el artículo 123 del mismo ordenamiento legal, se deben acompañar los siguientes documentos:

1.- El documento que acredite la representación legal cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.

El último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación indica que cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en Derecho, en términos del artículo 19 del Código Fiscal.

2. El documento en que conste el acto impugnado.

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

4. Las pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial en su caso. Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere 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 cuando ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. 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. A petición del recurrente, la autoridad fiscal recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

B) Presentación oportuna. El recurso debe interponerse dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, el cual es improrrogable. La presentación del recurso debe ser ante la autoridad que emitió el acto impugnado, independientemente de que sea o no ella la que estudie y resuelva el asunto.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactota más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente, casos en los cuales se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que se entregue a la oficina durante el plazo para interponer el recurso, dicho plazo se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

En caso de que un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, el último párrafo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación dispone que esa autoridad lo turnará a la que sea competente.

C) Periodo probatorio. Conforme al Código Fiscal de la Federación, en materia de recursos administrativos no hay un periodo probatorio, pues como ya hemos señalado, al presentar el recurso deben acompañarse al escrito respectivo las pruebas documentales y el dictamen pericial, en su caso, bajo pena, si no se hace, de tener por no ofrecidas las pruebas, sin embargo cabe precisar lo siguiente:

Artículo 130.- 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 considerará 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.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

Harán prueba plena 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 estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución.

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, será aplicable lo dispuesto en el Título VI, Capítulo VII de este Código.

Al respecto nos aunamos al criterio expuesto por el maestro Rodríguez Lobato, quien critica esta circunstancia, al indicar que se obliga a rendir pruebas dentro del recurso, sin que haya sido admitido a trámite y, por lo tanto, sin que se hayan admitido las pruebas ofrecidas. Una correcta técnica procedimental indica que primero, previa la admisión del recurso, deben calificarse las pruebas para admitir solo aquellas que tengan relación con los hechos controvertidos, y después proveer lo conducente para su desahogo, concediendo un plazo razonable para tal efecto, de manera que el recurrente tenga la debida oportunidad de rendir las pruebas ofrecidas; en otras palabras, en el escrito del recurso se deberían ofrecer

las pruebas y luego la autoridad que conociera del asunto debería prever a su admisión y desahogo.

“También nos parece criticable que en el recurso administrativo la prueba pericial quede desahogada con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente, pues esto también es contrario a la técnica procedimental que, sobre esta prueba, señala la necesaria intervención de cuando menos dos peritos, los de las partes en contienda, y en ocasiones de tres, si no coinciden los dos primeros”⁴²

D) Resolución del recurso. Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo debe dictar su resolución. Según el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para dictar la resolución y notificarla no excederá de 3 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso y el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, pero el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

“En la última parte de la disposición antes mencionada observamos que aunque estamos en la fase contenciosa del procedimiento fiscal, como es la propia autoridad administrativa, formal u orgánicamente, hablando, la que conoce y resuelve el recurso administrativo, se está aplicando el criterio general en materia tributaria de atribuir un significado al silencio de la autoridad administrativa, sólo que a diferencia de la fase oficiosa del procedimiento, donde el silencio se presume confirmación del acto impugnado, o sea, una confirmación ficta o presunta.”⁴³

⁴² Ibidem, Pág. 258 y 259.

⁴³ Idem Pág. 259

Por lo que se refiere al contenido de la resolución, ya al comentar la naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo, señalamos que de acuerdo con el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, la resolución debe fundarse en derecho y ocuparse del estudio de la situación planteada y sólo hemos de agregar que se deben estudiar, analizar y valorar todas las pruebas rendidas, de lo que debe hacerse referencia en la resolución, expresando las razones por las que les considera eficaces o ineficaces, según sea el caso.

Atento a lo anterior, resulta aplicable lo dispuesto por la siguiente tesis de jurisprudencia:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. ESTUDIO DE LAS PRUEBAS. No basta con la simple expresión genérica de que con las pruebas presentadas no se acreditan los hechos de la inconformidad, para tenerlas por estudiadas, sino que es necesario evaluarlas específicamente, expresando en la resolución las razones que se tuvieron para desestimarlas.

Revisión 627/79. 26 de junio de 1980. Unanimidad de 6 votos. Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretario: Carlos Alcázar.
Tribunal Fiscal de la Federación. Hoja informativa.
Junio de 1980. Pág. 31.

En cuanto al sentido de la resolución, según lo dispuesto por el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, ésta podrá desechar el recurso por improcedente; confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento administrativo; dejar sin efectos el acto impugnado; o modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Una vez dictada resolución el Recurso Administrativo, si consideramos que la misma afecta nuestros intereses, es procedente se promueva juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos de lo dispuesto por los artículos 207 a 216 y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación.

4.7.- INEFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL, RESPECTO AL INTERÉS JURÍDICO DEL PARTICULAR.

Para reafirmar los razonamientos que a lo largo de este trabajo de investigación se han expuesto, en el sentido de que el Recurso de Revocación en Materia Fiscal es ineficaz, consideramos necesario definir que se deduce por ineficacia, entendiendo lo siguiente:

“INEFICACIA.- Cualidad de ineficaz (inútil). Se aplica a las cosas que no producen el efecto que se busca en ellas”.⁴⁴

Atendiendo a dicho concepto, resulta que al no producir el Recurso de Revocación, el efecto que se buscaba en él, es totalmente ineficaz, es decir; el Recurso de Revocación en Materia Fiscal, al igual que todo acto que ejecuta la administración pública, debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos, sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, arbitrariedades de las autoridades, se origina la violación de los derechos de los administrados.

Frente a actos de tal naturaleza se ha reconocido la necesidad de la creación del recurso administrativo, el cual además pretende evitar un recargo en las labores de los órganos jurisdiccionales y por considerarse que los actos inferiores deben estar sujetos a revisión por parte de autoridades superiores es que tiene cabida este Recurso, y es por esto que precisamente consideramos ineficaz este recurso, toda vez que como se ha mencionado, la autoridad administrativa solo tiende a confirmar las resoluciones que le son sometidas, por lo que esta carga de trabajo a los órganos jurisdiccionales sigue básicamente igual.

⁴⁴ MOLINER María, “Diccionario de Uso del Español”, Tomo 2, Editorial Gredos, Madrid, 1987, Pág 124.

En este orden de ideas, al considerar este recurso, como el medio de defensa que la ley otorga a los particulares afectados en sus derechos por un acto administrativo, con la finalidad de obtener la revocación o modificación del mismo, cuando sea demostrada su ilegalidad, es precisamente que se permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de la parte interesada, cuando se considere lesionada por una resolución o acto administrativo que estime ilegal, de tal manera, que si resulta fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los particulares, sin embargo lo anterior, si se cumpliera estrictamente con esta finalidad, la autoridad administrativa justificaría el propósito por el cual fue creado este Recurso, sin embargo, repito, solo tiende a confirmar los actos administrativos lo que implica las siguientes desventajas.

a.- El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa "lavar en casa su ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolorosas y arbitrarias que se emiten, que debería apenar a la propia administración de ser llevadas sus determinaciones ante un tribunal del Poder Judicial.

b.- En muchas ocasiones los servidores públicos que conocen del recurso, le dan la razón a la propia autoridad administrativa, por ello los particulares desconfían de la justicia administrativa.

c.- Muchas veces la autoridad no resuelve, porque sabe que debe darle la razón al recurrente.

Los anteriores razonamientos son la base primordial que evidencian en la práctica que el Recurso de Revocación en Materia Fiscal, es desfavorable al particular por lo tanto no cumple con su finalidad, por la cual fue creado, toda vez que las autoridades administrativas dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, tienen por regla general condenar al particular o contribuyente,

esta misma regla sigue la propia Secretaría al momento de resolver un recurso de revocación, pues en términos generales confirma los actos impugnados, sin importar los razonamientos técnico jurídicos y pruebas que se le presenten; es más, dicta sus resoluciones fuera de todo contexto o soporte legal, situación ésta que podemos observar casi de forma periódica y habitual.

4.8.- EXPOSICION DE MOTIVOS Y PROPUESTA DE DEROGACION A LA FRACCIÓN XIX DEL ARTÍCULO 26, DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADICIÓN DEL ARTÍCULO 26 BIS.

Por todo lo expuesto con antelación, consideramos que la Autoridad Administrativa concretamente tratándose de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debería aplicar la ley en estricto sentido, pues de lo contrario, incurre periódicamente en el hecho de que el recurso de revocación que fue creado con la finalidad de que la propia autoridad administrativa que dictó una resolución pudiese modificarla, sea letra muerta por su falta de aplicación y eficacia, ya que por el contrario, en lugar de ser un beneficio jurídico para el particular al momento de recurrir a él, resulta ser un obstáculo, pues se pierde tiempo que la mayoría de ocasiones es indispensable para el afectado, es decir por ejemplo, si se me embargó alguna mercancía por una supuesta omisión de impuestos y también se embargo el vehículo que la transportaba, resulta que se me está afectando, en el sentido de que si me dedico a realizar trasportes, el vehículo no podrá trabajar y por ende no obtendré mayores ingresos y por lo que se refiere a la mercancía es dinero que está sin producir, y mientras más tiempo pase mayor perjuicio será para el particular; situación ésta que se ve continuamente, incluso cuando es ilegal tal embargo por estar al corriente de las contribuciones y permisos respectivos, pues repito la Autoridad en lugar de verificar y en su caso rectificar su determinación, se limita a confirmar sin estudiar la mayoría de las veces el fondo del asunto, ocasionando grave perjuicio al particular.

Siendo causa todas las razones que del propio texto de este trabajo se desprenden, podemos concluir que es indispensable que la autoridad administrativa se comprometa más al momento de resolver los recursos, lo anterior debido a que la finalidad de dichos medios de impugnación, al día de hoy no se ha cumplido, por lo que a fin de que no sea letra muerta la regulación que al respecto señalan cada ordenamiento legal aplicable, es necesario que efectivamente el recurso se dicte conforme a derecho, de lo contrario, es preferible, que sea otro ente administrativo diferente del que conoció del acto impugnado y diferente a quien resulte ser la contraparte en el Juicio Contencioso Administrativo, quien resuelva del recurso para que favorezca de igual manera al recurrente y así se dicte una resolución conforme a derecho, máxime que al dejar de ser parte la misma que emite la resolución, resulta ser más equitativa la resolución, en virtud de lo anterior, y para evitar que se pierda más el tiempo en perjuicio del particular, deberá crearse esa conciencia y obligación en la autoridad administrativa o de lo contrario pensamos que sería preferible derogar las disposiciones donde el ente administrativo que conoce del acto impugnado o el ente que es la representación de las autoridades demandadas en el Juicio Contencioso Administrativo, también es quien resuelve respecto al recurso administrativo del que hablamos.

Dada la parcialidad de la autoridad que resuelve el recurso administrativo, es que sugiero se regule de forma específica la aplicación obligatoria de la jurisprudencia en tratándose de los asuntos que resuelvan las autoridades administrativas y que se deje aun lado el criterio de utilizar jurisprudencias únicamente a favor de la autoridad, cuando resuelve recursos administrativos, que lejos de ayudar a que se de un buen resultado en beneficio del derecho del particular, resultan contraproducentes, como lo es la que se cita en el numeral 4.5 de este capítulo, que lleva por voz: JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL CITADA POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA EN SUS RESOLUCIONES.

Cabe manifestar que estamos consientes que nuestra propuesta no es suficiente para que la autoridad válidamente estudie a fondo los asuntos, sin embargo sí es un medio que al particular le dará mayor seguridad jurídica para impugnar las determinaciones, y sí la autoridad, sigue con la constante de confirmar actos en perjuicio del contribuyente, sin valorar las pruebas y agravios expresados, entonces que razón de ser, es la existencia de un Recurso ineficaz por lo anterior: pensamos que la Autoridad Administrativa concretamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, debería aplicar la ley en estricto sentido, y así cumplir con la finalidad para la cual se creó el Recurso de Revocación, que es, que ella misma (el SAT) pueda modificar o revocar un acto de autoridad dictado ilegalmente y así, solo así, dejará de ser ineficaz lo estipulado en nuestras leyes con relación al recurso administrativo de revocación, pasando a ser un beneficio para el particular y por el Estado de Derecho.

Por todas las anteriores argumentaciones, podemos concluir que es indispensable que la autoridad administrativa se comprometa en cuanto a la imparcialidad al momento de resolver los recursos administrativos, siendo necesario que efectivamente el recurso se dicte conforme a derecho, de lo contrario, **propongo** que sea derogada la fracción XIX del artículo 26 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, facultad que hasta la fecha es conferida al área jurídica que a su vez es la contra parte en los Juicios Contenciosos Administrativos, que incluso ventilan controversias contra los mismos Recursos de Revocación emitidos por dicha área; asimismo, es necesario crear una facultad regulada por un artículo 26 Bis, el cual tendrá por finalidad crear una Administración Central de Recursos Administrativos, misma que resolverá los recursos de manera independiente de la Administración General Jurídica.

Dicho artículo quedará de la siguiente manera:

Artículo 26. Compete a la Administración General Jurídica:

I.

II.....

III.....

IV.....

XIX. Derogado.

Artículo 26 Bis. Compete a la Administración Central de Recursos Administrativos de Revocación ejercer la facultad de:

I.- Resolver los recursos administrativos hechos valer contra los actos o resoluciones de ella misma, o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, y el de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

Dicha Administración Central de Recursos Administrativos de Revocación, se integrara como sigue:

a) Administración de Recursos Administrativos "I"

Subadministrador de Recursos Administrativos "1"

Subadministrador de Recursos Administrativos "2"

Subadministrador de Recursos Administrativos "3"

b) Administración de Recursos Administrativos "II"

Subadministrador de Recursos Administrativos "1"

Subadministrador de Recursos Administrativos "2"

Subadministrador de Recursos Administrativos "3"

La Administración Central de Recursos Administrativos de Revocación "I" conocerá de las resoluciones que expresa la fracción I del artículo 117 del Código Fiscal de la Federación y, la Administración Central de Recursos Administrativos de Revocación "II" conocerá y tratará los actos de autoridades fiscales que establece la fracción II de dicho artículo

A) ¿QUÉ PASA CON LA CREACIÓN DE ESTA NUEVA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE RECURSOS ADMINISTRATIVOS DE REVOCACIÓN?

Dicha Administración, al tener esa atribución como lo es la de resolver los recursos administrativos, tendrá de igual forma de los recursos humanos y materiales que poseía el área Jurídica en la anterior fracción, ahora bien, solamente por lo que hace a este punto, lo que se pretende hacer con dicha propuesta, es evitar precisamente que se de la parcialidad al momento de resolver los recursos administrativos de revocación y, con ello se pretende, que al dejar de ser "juez" y parte en el procedimiento Administrativo que resuelve, habrá una aplicación que se ajuste a derecho, al momento de dictar la resolución de dichos recursos.

B) ¿CÓMO BENEFICIA AL PARTICULAR LA PROPUESTA?

En segundo término el beneficio jurídico que tendrá el recurrente al ejercer el Recurso Administrativo de Revocación, del cual como acertadamente se señaló en el inciso que antecede, conocerá una área Central específica y distinta del área contenciosa; lo cual tiene como consecuencia, que aunado a la imparcialidad para resolver y que se persigue en cualquier controversia; además de ello se eliminarán prácticas burocráticas y vicios en la resolución de los recursos ya que la contraparte en los juicios contenciosos no será la misma ni pertenecerá al área que resuelve los Recursos Administrativos de Revocación.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- La importancia que tiene el recurso administrativo es que por medio de él se aplicará el derecho a la legalidad de los actos de la autoridad y la indebida aplicación de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación, medios eficaces para su reestablecimiento.

SEGUNDA.- El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la administración, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que estas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen.

TERCERA.- La trascendencia de este recurso, se evidencia en virtud de que los juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y de amparo son improcedentes si existe recurso administrativo para impugnar el acto administrativo y en materia de amparo, específicamente, el artículo 78 de la Ley de Amparo establece que en la sentencia que se dicte en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable y no se admitirán ni tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.

CUARTA.- La jurisprudencia en materia administrativa, sólo demuestra lo que se ha mencionado a lo largo del presente trabajo, y que dio sustento a nuestra hipótesis, que es que el recurso de revocación es un medio de defensa legal al que tiene derecho el gobernado, y que pese a lo anterior, en la actualidad es poco eficiente y dilatorio, lo anterior tiene su origen en el hecho de que la autoridad administrativa al dictar una determinación y ser esa misma autoridad quien resuelve el recurso, tiende a confirmar el acto impugnado, sin avocarse al estudio

a fondo del asunto planteado, máxime, que la aplicación de la jurisprudencia no es obligatoria para la autoridad administrativa, lo que la faculta a dictar discrecionalmente sus resoluciones.

QUINTA.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, deberían aplicar la ley en estricto sentido, y así cumplir con la finalidad para la cual se creó el Recurso de Revocación en Materia Fiscal, que es que ella misma, pueda modificar o revocar un acto de autoridad dictado ilegalmente y así, solo así, dejará de ser ineficaz lo estipulado en nuestras leyes con relación al recurso administrativo de revocación, pasando a ser un beneficio para el particular, de lo contrario pensamos sería preferible derogar la fracción donde se establece quien conoce y resuelve de los recursos administrativos y se adicione un artículo, creando un nuevo ente administrativo completamente ajeno a las partes es decir que ya no sea juez y parte, pues solo así se cumpliría con el debido análisis e interpretación de agravios, pruebas, ordenamientos legales, etc.

SEXTA.- Al derogarse dicha disposición en la cual se faculta al mismo ente que conoció del acto impugnado y que además resolvía los recursos administrativos se llega a una mejor imparcialidad de las resoluciones en dicho recurso y al pasar a otro ente administrativo se certificaría que se cumpla con el debido análisis e interpretación de agravios, pruebas, ordenamientos legales, etc., lo que garantiza una mejor y más adecuada valoración de los asuntos y una solución imparcial y sobre todo más justa para el particular.

SEPTIMA.- Con el presente trabajo a quedado evidenciado lo que en un principio se planteo que fue: "El recurso de revocación es un medio de defensa legal al que tiene derecho el gobernado sin embargo este recurso en la actualidad es poco eficiente debido a que la autoridad administrativa tiene la facultad de conocer y a su vez es la misma que viene a ser la contraparte en el Juicio Contencioso Administrativo, esta es la razón por la cual dentro del recurso de

revocación de manera generalizada se tiende a confirmar el acto impugnado, sin avocarse al estudio del asunto planteado.”

Por lo tanto, es inequitativo para el gobernado tal circunstancia, ya que como se ha demostrado a lo largo del presente trabajo, las resoluciones de las autoridades administrativas tienden siempre a confirmarse y éstas a su vez, crean un perjuicio legal al particular; llegando así a la conclusión que fue la derogación de la fracción donde se le atribuye al ente administrativo jurídico, el conocer de los recursos administrativos, es decir, donde tal ente actúa como órgano resolutor y parte, finalmente sin lugar a dudas, en una mejor imparcialidad del recurso, que sea otro ente diferente el que conozca de dicho recurso.

BIBLIOGRAFIA.

ACOSTA ROMERO, Miguel, "Derecho Administrativo Especial", Tomo II, Editorial Porrúa, México 1999.

ARRIOJA Vizcaino, "Derecho Fiscal", Editorial Themis, 3ª. Edición, México 1982.

BRISEÑO SIERRA, Humberto, "Derecho Procesal Fiscal, Regímenes Federales y Distrital Mexicanos." Editorial Porrúa, México 1990.

CARVAJAL CONTRERAS, Máximo, "Derecho Aduanero", Editorial Porrúa, México 1986.

DIEGO ROSAS, Jorge, "Los Artículos 14 y 16 de la Constitución y las Garantías Individuales en Materia Tributaria." , Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1ª. Edición, México 1994.

FERNANDEZ MARTINEZ Refugio de Jesús, "Derecho Fiscal", Editorial Mac Graw Hill, México 1998.

LOMELI CEREZO, Margarita, "Estudios Fiscales", Tribunal Fiscal de la Federación, México 1984.

LOMELI CEREZO, Margarita, "El Poder Sancionador de la Administración Pública en Materia Fiscal", Compañía Editorial Continental, 1ª. Edición, México 1961.

LOMELI CEREZO, Margarita, "Derecho Fiscal Represivo", Editorial Porrúa, México 2002.

MABARAK CERECERO, Doricela. "Derecho Financiero Público". Editorial Mc Graw-Hill. México 1995.

MARGADANT S., Guillermo Floris; "El Derecho Privado Romano", 23ª. Edición, Editorial Esfinge, México 1998.

MARGAIN MANATOU, Emilio, "El Recurso Administrativo en México", Estudios Jurídicos, 1ª. Edición, México 1985.

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

MOLINER Maria, "Diccionario de Uso del Español ", Tomo 2, Editorial Gredos, Madrid, 1987.

PONCE GOMEZ, Francisco. "Derecho Fiscal", Editorial Banca y Comercio, México 1994.

ROHDE PONCE, Andrés, "Derecho Aduanero Mexicano", 1ª. Edición, Ediciones Fiscales, México 2002.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, "Derecho Fiscal", 2ª. Edición, Editorial Porrúa, México 1986.

SANCHEZ LEON, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano". Ediciones Cárdenas. 9ª. Edición. México 1994.

SANCHEZ MARTINEZ, Francisco, "Formulario de Fiscal y Jurisprudencia", 2ª. Edición, Editorial Porrúa, México 1986.

SANCHEZ GOMEZ, Narciso, "Derecho Fiscal Mexicano", Editorial Porrúa, México 2003.

VALTIERRA QUINTANA, Jesús, YAÑEZ ROJAS Jorge, "Derecho Tributario Mexicano", 4ª. Edición, Editorial Trillas, México, 1999.

UNITEC. "Derecho Fiscal", Editorial Ediciones Instituto de Investigación de tecnología Educativa de la UNITEC, 1ª. Edición, México 2001.

OTRAS FUENTES.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION; Ediciones Fiscales, México 2004.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. México 2000.

PAGINA DE INTERNET, WWW. IMPUESTUM. COM/BIBLIOTECA. AM#CFF.

C.D. COMPILA VII. LEGISLACION FEDERAL Y DEL DISTRITO FEDERAL, PODER JUDICIAL DEL LA FEDERACION. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION. MEXICO 2004.

C.D. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. 2004.