

1/89
2ef.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela Nacional de Estudios Profesionales

" ARAGON "

**LA INOPERANCIA DE LOS
RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN
MATERIA FISCAL.**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

RAUL FLORES GARCIA

ENEP



ARAGON



San Juan de Aragón, Edo. de Mex.

1994



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 está 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.

**" LA INOPERANCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
EN MATERIA FISCAL " .**

CON AGRADECIMIENTO:

A mis Padres:

Bonifacio Flores Moreno.
Bernarda García Navarro.
por haberme dado la vida
y todo el cariño, apoyo
necesario para poder lle-
gar a la meta anhelada.

A mis Hermanos:

Rodrigo, Ma. Isacc y
Lucia.
Quien sin contar con la for-
tuna deseada ayudaron gran-
demente a el logro de mis
metas planteadas.

A mi Asesor de Tesis:

Lic. Alejandro Rangel Cansino.

El cual fue el continuador de
un trabajo empezado. El cual
me brindo el apoyo necesario
con sus conocimientos, sugere-
ncias, en la elaboración de
este trabajo de investigación.

A mis Amigos:

Leonardo Valecia Jurado.
Victor H. Juárez Muñoz.
Miguel A. Avila Cantillo y
Martha Juárez Marmolejo.
Los cuales me brindaron su
apoyo en forma incondicional.

Y en general a todos y cada uno
que hayan colaborado ya sea en
forma directa o indirecta para
la elaboración de la presente
doy gracias.

ABREVIATURAS:

C.F.F.	Código Fiscal de la Federación.
D.O.F.	Diario Oficial de la Federación.
L.I.S.R.	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
I.M.S.S.	Instituto Mexicano del Seguro Social.
L.A.	Ley Aduanera.
L.H.D.F.	Ley de Hacienda del Distrito Federal.
L.S.S.	Ley del Seguro Social.
O.F.H.	Oficina Federal de Hacienda.
R.C.F.F.	Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
S.H.C.P.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
D.D.F.	Departamento del Distrito Federal.
L.O.A.P.F.	Ley Organica de la Administración Pública Federal.
S.C.J.N.	Suprema Corte de Justicia de la Nación.
R.I.S.H.C.P	Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

LA INOPERANCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

EN MATERIA FISCAL.

INTRODUCCION

CAPITULO 1. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

1.1.	Antecedentes de los Recursos Administrativos. _____	1
1.2.	Los Recursos Administrativos en el Derecho Positivo Mexicano. _____	7
1.3.1.	Naturaleza Juridica de los Recursos Administrativos. _____	19
1.4.	Clasificación de los Recursos. _____	35

CAPITULO 2. FACTORES QUE OBTACULIZAN LA RESOLUCION CONFORME A DERECHO DE LOS RECURSOS.

2.1	Parcialidad y Unilateralidad. _____	44
2.2	Instructivos y Circulares de los Superiores Jerarquicos respecto de la forma de resolver los Recursos Administrativos. _____	65
2.3.	Datos Estadísticos de la Interposición y resolución de los Recursos Administrativos. _____	71

CAPITULO 3. ADECUACION DE LA REALIDAD JURIDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

3.1.	Derecho Procedimental Administrativo. _____	75
3.2.	Creación de un Organo encargado de revisar la correcta Resolución de los Recursos Administrativos. _____	93
3.3.	Reformas propuestas a los Ordenamientos Juridicos Fiscales. _____	101

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

En México, el Derecho Fiscal, ha tenido una gran transformación, debido a los constantes cambios que en política financiera se ha estado dando por la constante y acelerada necesidad de dinero que requiere el Estado para el sostenimiento de su actividad.

Lo anterior, ha traído como consecuencia que en los últimos años, haya una serie de modificaciones tendientes a una modernización del sistema tributario; pero esta reestructuración más que favorecer a los sujetos pasivos de la relación tributaria los ha perjudicado por el constante cambio de disposiciones de carácter fiscal que año con año se van incrementando, lo cual trae como consecuencia que el contribuyente se confunda en la aplicación de las disposiciones fiscales, lo cual acarrea que la autoridad hacendaria determine a su favor créditos por el incumplimiento de las obligaciones fiscales.

Una vez determinado el crédito a favor de la autoridad, el afectado se tendrá que inconformar si es que quiere desvirtuar los hechos manifestados en la resolución combatida, para lo cual se verá envuelto en ciertos factores que posiblemente afecten de manera directa la resolución que la autoridad de del medio de defensa llamado Recurso Administrativo.

Es preciso abordar, el tema del procedimiento administrativo de los Recursos Administrativos para con esto saber desde que se ingresa un recurso ante la autoridad hacendaria, cual es el procedimiento que el recurso sigue durante su vida procedimental.

En el presente trabajo, también se entra al estudio de temas relacionados con la creación de un órgano encargado de revisar la correcta resolución de los Recursos Administrativos; así como las posibles reformas que pudieran sufrir algunos ordenamientos fiscales.

CAPITULO 1.

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

1.1. ANTECEDENTES DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Del estudio de los recursos administrativos a través de las diferentes épocas de la historia vemos que no se ha podido resolver uno de los principales problemas que atañen a este medio de impugnación; es decir, determinar su naturaleza jurídica.

La doctrina ha elaborado dos teorías las cuales tienen un sentido diferente. La que sostiene que el Recurso

Administrativo es un acto preponderantemente administrativo y la que afirma que constituye un acto de naturaleza jurisdiccional.

Las civilizaciones antiguas como Egipto, China y Mesopotamia fueron los iniciadores de los Recursos Administrativos y creadores de un proceso histórico que con el paso del tiempo ha dado origen a un medio de impugnación que un particular realiza ante la autoridad pública.

Por lo que se refiere al Derecho Romano, todavía no se hacía la separación de los recursos administrativos y los jurisdiccionales.

Si bien es cierto se conocieron algunos medios de defensa, pero eran exclusivos en materia administrativa, debido a que las pocas formas de defensa que existían eran de derecho procesal civil, las cuales fueron aplicadas a otras ramas del Derecho.

En el Imperio todavía no se conocían los recursos administrativos, pero quedó abierta una vía de recurso para las sentencias civiles y penales: La apelación que permite hacer reformar las decisiones de un juez y obtener una nueva decisión.

Se conoció una especie de recurso administrativo: la llamada "Indictio", acto imperial, mediante el cual, el

afectado podía acudir ante el emperador para solicitar la revisión o reconsideración de la cuantía del "Tributum Soli" (Impuesto Territorial).

Por lo que se refiere a nuestro Derecho, en la época de la colonia, los recursos administrativos ya eran conocidos por los particulares que se veían afectados por la imposición de tributos muy elevados y es por eso que aquéllos iban en especial a atacar aquellas resoluciones que se ajustaban a las disposiciones impositivas. Una vez recibido el escrito impugnatorio, el Virrey ordenaba a una comisión que revisara la tasación hecha para que aquélla diera su punto de vista y se resolviera en definitiva. La duración de este recurso era de aproximadamente un año y medio siempre se le daba traslado al encomendero. El encomendero, bajo cuya sujeción directa se encontraba los naturales de la Nueva España, era quien determinaba y percibía los atributos.

Si bien el Virrey tenía plenas facultades para decidir sobre la procedencia de un recurso interpuesto como consecuencia de un abuso o exceso de la autoridad había casos en que el propio Virrey acordaba turnarlos a un magistrado para que éste los resolviera en definitiva el problema.

La mayoría de las veces, las autoridades superiores de la colonia ponen en movimiento el aparato protector en respuesta a un requerimiento particular, la denuncia de un abuso o un exceso por éste, puede tratar de hacer que desaparezca el

agravio por vía gubernativa, expidiendo una orden a las autoridades o particulares que lo cometan.

Durante esta época la administración de justicia se componía de organismos jurisdiccionales ordinarios o especiales o de fuero. Los segundos servían para juzgar a individuos o materias determinadas que por su relevancia u organización se consideraban que requerían de juzgadores y ordenamientos propios. La jurisdicción ordinaria encontramos el local en el situaremos a los tribunales de primera instancia: alcaldías mayores, subdelegaciones, corregimientos, gobernaciones, intendencias y el juzgado de provincia, en el segundo nivel lo llamaríamos tribunales de alzada en el que encuentran las reales audiencias y finalmente el supremo tribunal que era sólo para las posesiones indianas, el real y supremo consejo de indias.

La Real Cancillería de Valladolid, fuese un organismo centralizador de justicia real. En este tribunal podemos distinguir fundamentalmente dos tipos de funciones: las ejercidas por los oidores y las ejercidas por los alcaldes de corte.

Los ocho oidores integraban dos salas, cuya misión específica era resolver los recursos de apelación en materia civil, en contra de las sentencias que en primera instancia dictaban los jueces locales principalmente, además de los recursos extraordinarios de suplicación en que revisaban sus

propios fallos y los de la sala de alcaldes.

En la Cancillería había dos procuradores fiscales cuya misión era presentar los intereses del rey en aquellos juicios en que estos estuviera en cuestión. Posteriormente se interpretó que estos procuradores o simplemente fiscales como se les designó eran quienes representaban el interés del orden jurídico.

El 19 de Febrero de 1812, las cortes generales y extraordinarias reunidas en la ciudad de Cádiz daban al mundo hispánico la primera Constitución moderna en la cual se establecieron algunas normas procedimentales sobre juicios posesorios y de propiedad, tramitación de recursos y del juicio verbal además de la adopción de la casación, llamandola recurso de nulidad.

Especial interés mostro la corona en la eficacia de lo que hoy pudieramos llamar contencioso administrativo pues se trataba de las apelaciones a las resoluciones de las autoridades administrativas, las cuales eran llevadas por la audiencia.

Pues bien, la institución de regentes encomendada a estos funcionarios estableció que se tuviera especial cuidado en que este tipo de recurso se cumpliera con toda puntualidad y evitara que se intimidase a los recurrentes.

Realmente los Recursos Administrativos en nuestro país

empieza a tomar fuerza a partir de la Revolución Mexicana. Del México pre-revolucionario es importante destacar la Ordenanza General de Aduanas Marítimas y fronterizas del 28 de Enero de 1885 en la que existió un recurso de revisión contra las resoluciones pronunciadas por los administradores de aduanas, el cual podía ser interpuesto, a elección del particular, ante la Secretaría de Hacienda o el Juzgado de Distrito competente.

Con posterioridad a la promulgación de la Constitución en 1917, se expidieron diversas leyes fiscales, que son antecedentes inmediatos, sólo de los actuales Recursos Administrativos, sino también del contencioso tributario instaurado, por la ley de Justicia Fiscal del 27 de agosto de 1936. Entre ellas sobresalen las siguientes:

- La ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales y la aplicación de las penas; expedido en 1929, la cual el jurado de penas fiscales cuya resolución ante la Secretaría de Hacienda.
- El reglamento de la ley para recaudación de los impuestos sobre sueldos, salarios, emolumentos, impuestos sobre honorarios y utilidades de las sociedades y empresas del 21 de Febrero de 1924, que instituye un Recurso Administrativo ante la junta revisora.
- La ley del impuesto sobre la renta en 1925, previa un recurso.
- La ley de Organización del Servicio de Justicia en

Materia Fiscal para el D.D.F., que instauró en 1929, el jurado de revocación.

De esta manera vemos como en nuestro país, la presencia de los recursos administrativos realmente no es reciente ya que desde la época colonial se observa la reglamentación de recursos que el particular podía interponer en contra de los actos administrativos de la autoridad, sin embargo éstos se incrementaron en forma importante en el sexenio del presidente Luis Echeverría Álvarez.

1.2. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN EL DERECHO POSITIVO MEXICANO.

Toda actividad administrativa debe estar fundada de acuerdo a los lineamientos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y en las leyes; en otras palabras las actuaciones de la autoridad frente a los gobernados o particulares deben estar investidos de legalidad.

El artículo 16 Constitucional establece:

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

Esta garantía consagrada en este ordenamiento, tutela el sistema de Derecho en México, al establecer que todo acto de molestia por parte de alguna autoridad deberá ser condicionado

a la expresión " fundado y motivado " la causa legal del procedimiento.

En muchas de la ocasiones el poder público en sus actuaciones, no se ajustan a los ordenamientos legales ya sea por una interpretación errónea, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlo, lo que trae como consecuencia una violación a las garantías consagradas en la Constitución.

Para que el gobernado, sea afectado en su esfera jurídica, es necesario que cualquier acto de molestia que se haga por parte de la autoridad, debe obedecer a ciertos requisitos y formalidades que la ley establece, de lo contrario dichas actuaciones carecerían de validez jurídica: en virtud de no haberse hecho conforme a lo que establecen las leyes de la materia y por tanto estarían afectando la garantía de seguridad jurídica.

El artículo 14 Constitucional establece:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho... .

Toda autoridad, aún la administrativa, para poder privar

a alguien de sus derechos, propiedades o intereses deberá sujetarse a lo establecido por el artículo citado.

" La garantía de audiencia constituye la defensa primordial con que cuenta un gobernado frente a los actos del poder público que tienda a privarlo de sus derechos o intereses". (1)

Dentro del actuar administrativo, existen ciertas barreras, las cuales afectan, el accionar a la autoridad, lo que trae como consecuencia una mala o deficiente aplicación de la ley; es por esto que se ha creado un medio de defensa a nivel administrativo que pretende dar al gobernado una salida más fácil para la defensa de sus derechos y con esto evitar el recargo en las labores de los órganos jurisdiccionales.

Estos medios de impugnación se conoce como recursos administrativos cuyas características se señalan a continuación:

" La conveniencia (necesidad) que la administración pública revise sus propios actos, a solicitud de un particular afectado, para corregir los errores y las violaciones (legales) que adviertan y que afecten la esfera jurídica de los particulares; para verificar y comprobar con ello el exacto sometimiento al principio de la legalidad y para corregir en su caso, toda actuación irregular que afecte al orden jurídico vigente; así como, para evitar el trámite de un proceso posterior ante la

(1) Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. Derecho Tributario Mexicano, Edit. Trillas, 1988, Pág. 240.

autoridad judicial que ocasionaría una consiguiente pérdida de tiempo.

La obligación de cumplir con lo dispuesto en el artículo 14 referente a la garantía de audiencia lo cual obliga a la autoridad administradora, a oír en defensa a los propios afectados, aun cuando la ley administrativa no consigne un procedimiento adecuado que permita la defensa de los particulares.

"La existencia en todo estado de derecho de un medio de control jurídico de las autoridades administrativas, respecto de sus actuaciones frente al particular dándole a éste último un medio eficaz y adecuado para protección de los actos realizados por la administración pública". (2)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a pronunciado a éste respecto que en sus orígenes, la finalidad de los Recursos Administrativos era el proteger los derechos de los afectados; en la actualidad su objetivo primordial es proteger los intereses sociales: asegurando de manera eficaz el accionar administrativo, lo cual traera con ello una autotutela de la misma autoridad, al garantizar la legalidad, de su actuar. (3)

Se establece doctrinalmente, que la administración puede en ejercicio de su posición privilegiada, dirigir por sí los

(2) CFC. Alvarado González, Hector. " Notas sobre los recursos administrativos ". Revista de Investigación Jurídicas, 2a-Parte, Escuela Libre de Derecho, México 1982, Pags. 497-98.

(3) CFR. Juicio de Amparo Directo. 3181/73 Segunda Sala.

conflictos que surjan con los particulares, parece lógico arbitrar una serie de Recursos Administrativos, antes de que el particular llegue a la vía judicial o jurisdiccional; ya que si la autoridad reconoce la razón que asiste al demandado, se evitará un proceso y con ello complicaciones y gastos que el mismo supone. Esta apreciación doctrinaria que establecen los tratadistas de los Recursos Administrativos, muchas de las ocasiones están fuera de la aplicación real con que se resuelve dichos recursos por parte de la autoridad administradora; cosa que en posteriores capítulos retomaremos para poder analizar con mayor amplitud los obstáculos que se presentan en la resolución de los Recursos Administrativos.

Es preciso establecer, que las administraciones fiscales federales que tramiten y resuelvan el Recurso Administrativo deben ser competentes en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el acuerdo de Delegación de Facultades respectivo, que atendiendo a su jerarquía, a continuación se analizan:

" Ley Orgánica de la Administración Pública Federal " de este ordenamiento derivan todas las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las cuales son: Ejercer en el ámbito de su competencia frente a la esfera jurídica de los particulares toda vez que de acuerdo con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 14 L.O.A.F.F., establece que al frente de cada

Secretaría · habrá un Secretario de Estado, que para el presente trabajo será el Secretario de Hacienda y Crédito Público, quién para el desempeño de los asuntos de su competencia, se auxiliará por un subsecretario, oficial mayor, directores y subiefes de departamento, oficina, sección y mesa y por los demás funcionarios que establezca el Reglamento Interior respectivo y otras disposiciones legales: estableciendo por otra parte, en su artículo 16 que corresponde originalmente a los titulares de la Secretaría de Estado, Departamentos Administrativos el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización podrán delegar a los funcionarios a que se refiere el artículo 14 y 15, cualquier facultad, excepto aquellas que por disposición de la ley o Reglamento Interior respectivo deban ser ejercidas precisamente por dichos titulares.

Asimismo, el artículo 18 de L.O.A.P.F., dispone que en el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que expida el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas de donde resulta el fundamento para la emisión del Reglamento Interior de la S.H.C.P. .

Finalmente el artículo 31 de la ley citada, se enumeran el despacho de lo que corresponden a la S.H.C.P. , siendo de destacarse por su importancia lo dispuesto en su fracción II, que establece la facultad de cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las

leyes respectivas.

" Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público "; publicado en el D.O.F. el 24 de febrero de 1992, reformado el día 4 junio del mismo año, y el 25 de enero de 1993, el cual establece de conformidad con el artículo 18 de L.O.A.P.F., las facultades que originalmente corresponde al Secretario de Hacienda y Crédito Público: las cuales en los términos de su artículo 4 del Reglamento Interior, podrá delegar a las autoridades administrativas de la Secretaría excepción hecha de aquéllas que deban ser ejercidas directamente por él. Esta delegación se hará mediante acuerdo que se publicara en el Diario Oficial de la Federación, no obstante lo anterior el secretario conservará en todo caso la atribución de ejercer directamente las facultades que deleguen.

Por otra parte, el artículo 2 de R.I.S.H.C.P. , invocado establece: que para el desempeño de los asuntos de sus competencia la S.H.C.P. , contará con los servidores públicos y unidades administrativas que en dicho artículo se mencionan entre las que se incluyen las administraciones locales.

Asimismo el artículo 109 de Reglamento Interior que nos ocupa dispone que la Secretaría, para el mejor desempeño de sus facultades contará con unidades administrativas regionales en el número, con la circunscripción territorial y en la sede que fija en los acuerdos del secretario y además que las materias y facultades de estas unidades se establecen en dicho reglamento o

se fijarán en los acuerdos de delegación de facultades del secretario.

Por otra parte la fracción V, inciso c, del artículo 111 del R.I.S.H.C.P. , en relación con el artículo 125 del mismo ordenamiento, establece que:

"Las administraciones Generales de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal y la Jurídica de Ingresos, contará con Administraciones Locales que tendrán la circunscripción territorial, la sede y el nombre que al afecto se señale mediante acuerdo del Secretario.

"C.- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, ejercer las facultades siguientes:

"V.- Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, de las Administraciones Locales de Recaudación o de Auditoría Fiscal o de las Aduanas."

Asimismo son competentes para resolver los recursos administrativos de acuerdo al artículo 125 del Reglamento:

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

"a).- La Administración General Jurídica de Ingresos cuando se controviertan resoluciones dictadas por ella misma o por cualquier unidad administrativa adscrita a la Subsecretaría de

Ingresos, b por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados, incluyendo los recursos a que se refieren los incisos b) y c) de esta fracción:

"b).- La Administración de Recursos de Revocación, cuando se impugnan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que dependan de las Administraciones Generales adscritas a la Subsecretaría de Ingresos, por las administraciones Locales, por las unidades administrativas que dependan de éstas, las aduanas o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados. La Administración Especial Jurídica de Ingresos, será competente cuando se impugnan resoluciones dictadas por ella misma o por la Administración Especial de Auditoría Fiscal o por sus unidades administrativas.

"c).- Las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, cuando se controviertan sus propias resoluciones, las dictadas por las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal y las de Recaudación, o las dictadas por las unidades administrativas que de ella dependan, o por las autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados."

Las Subadministraciones Jurídicas de Ingresos fuera de las sedes de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, cuando se controviertan sus propias resoluciones, las dictadas por la subadministración de recaudación, de Auditoría Fiscal o las dictadas por las unidades administrativas que de ellas dependen, siempre que el domicilio del contribuyente se encuentre

en la circunscripción territorial en la cual ejerza competencia la Subadministración Jurídica de ingresos que se trate.

d).- La Tesorería de la Federación, cuando se controviertan resoluciones dictadas por las unidades administrativas que la integran.

e).- La Procuraduría Fiscal de la Federación, en las materias de su respectiva competencia de la Secretaría.

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

II.- Tratándose de la oposición al procedimiento administrativo de ejecución, establecido por el Código Fiscal de la Federación:

La unidad administrativa de la Secretaría o de la entidad federativa coordinadas de la que dependía la oficina que lleve a cabo la ejecución, excepto cuando se impugne el procedimiento administrativo de ejecución aplicado por una Administración Fiscal Federal, caso en que será competente la propia Administración.

Cuando se alegue que un acto administrativo recurrible del

citado procedimiento administrativo de ejecución, no fue notificado o lo fue ilegalmente, también será competente la unidad administrativa señalada de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior.

Es pertinente, establecer que la actividad financiera del Estado consta de tres etapas: la obtención, administración y erogación de los ingresos.

En la obtención de ingresos es importante que al determinarse un crédito se le da al particular una resolución administrativa a fin de que pueda en un momento determinado pagarlo o impugnarlo en su caso por los medios legales establecidos.

A su vez, las autoridades fiscales, pueden comunicar a los particulares sobre la omisión de alguna obligación, de hacer lo que trae el seguimiento de un crédito; sino el cumplimiento de una obligación fiscal.

En ocasiones estas comunicaciones, no se realizan conforme a los procedimientos legales de la materia, por tanto, se ha establecido distintos medios de defensa, los cuales pretenden que se aplique la garantía de audiencia y de legalidad.

Es por esto, que la administración debe ajustar sus actos a las normas que regulen su actividad y en ocasiones no cumple con esos requisitos. Ante esta realidad ha sido necesario crear

medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular para hacer valer ante la autoridad. Estos medios de defensa se conocen como Recursos Administrativos.

" Debemos entender en sentido gramatical que la palabra "recurso" deriva del latín "recursus", acción y afecto de recurrir. Vuelta o retorno de una cosa al lugar de donde salió ".

(4)

Se puede definir al Recurso Administrativo de la siguiente manera:

" Un medio de defensa que la ley establece para deducir ante un órgano administrativo, una pretensión de modificación o revocación de un acto dictado por ese órgano, o por su inferior jerárquico ". (5)

" La posibilidad de inconformarse ante la administración activa, generadora del acto que se impugna por los que el recurso debe de caracterizarse como un procedimiento desarrollado en la esfera de la administración y no como proceso o juicio o como vía jurisdiccional promovida ante un tribunal aún cuando dicho procedimiento se estructura de manera similar al judicial ". (6)

(4) Diccionario de Lengua Castellana. Real Academia Española 13a. Edición, Madrid 1989, Pág. 85.

(5) Delgadillo Gutierrez, Luis H. Principios de Derecho Tributario Edit. Limusa, México 1988, Pág. 187.

(6) Citado por Fix-Zamudio, Hector. "Los Recursos Administrativos, Revista Trimestre Fiscal, año 6, No. 23 Pág. 48.

" Es un derecho de instancia, que debe de estar clara y específicamente consignado en la ley o reglamento aplicable al caso controvertido. Que el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares, ni siquiera una contradicción de afirmaciones del exactor ". (7)

" Un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo ". (8)

Es un medio de impugnación que establece la ley para que los particulares acudan a la autoridad administrativa y solicitarle la revisión del acto a efecto de poderlo modificar o revocarlo.

1.2.1. NATURALEZA JURIDICA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Partiremos el estudio estableciendo que por naturaleza, se pretende determinar cuál es la esencia del recurso

(7) Briseño Sierra, Humberto. Derecho Procesal Fiscal, Edit. Antigua Librería Robredo. México 1964, Pág. 99.

(8) Citado por Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge. Op Cit. Pág. 246.

administrativo, para con ello encontrar los elementos que lo caracterizan y así poder formar un sistema, a fin de derivar todas las consecuencias que se implican.

" Los distintos fenómenos jurídicos deben ser comparados y clasificados, para después mediante la abstracción de las especies, obtener los géneros que constituyen auténticos conceptos. Cuando un fenómeno jurídico nos planteamos el problema de su naturaleza, lo que en realidad nos planteamos es en que concepto general puede ser encuadrado ". (9)

Con esto se pretende determinar que la naturaleza jurídica no es más que encontrar de donde deriva o cual es su origen de los recursos administrativos: ya sea considerados como un juicio, Proceso Jurisdiccional o como un mero acto o procedimiento administrativo.

En realidad, mucho se ha dicho y se ha discutido este problema; estableciendo que el punto de debate consiste en determinar si la autoridad administrativa que resuelve el recurso administrativo ejecuta un acto jurisdiccional o un acto administrativo; dos criterios diametralmente opuestos se han sostenido para tratar de resolver éste problema.

Para Jesús González Pérez, considera que:
Recurso Administrativo es un privilegio con que cuenta la

(9) González Pérez, Jesús. Derecho Procesal Administrativo, Edit. Porrúa, México, 1980, Pág. 23.

autoridad, debido a que si la autoridad;

" Puede por sí, sin acudir a los tribunales, dirimir los conflictos que surgen entre ella y los administrados precisamente en ejercicio de esa misma facultad decide los recursos que deducen contra los actos administrativos ". (10)

Por otra parte se ha definido al Recurso Administrativo como:
" Una forma de que la administración pública se haga justicia por sí misma ". (11)

Como se puede apreciar no hay una clara definición en cuanto a su naturaleza jurídica por los tratadistas; es por eso que se necesita partir de ciertos elementos comparativos para poder llegar a un punto más claro y preciso sobre los Recursos Administrativos.

A los Recursos Administrativos se les ha ubicado dentro de los derechos de instancia; ya que la instancia es la pertencia, que sólo puede tener lugar cuando la persona afectada por un acto de autoridad la ejerce, considerandose como un derecho dinámico y no un derecho estático, el cual se encuentra latente para ser ejercitado.

Este derecho de instancia (recurso) se encuentra estrechamente ligado con la parte a la cual se le manifiesta el

(10) Citado por Armienta Hernández, Gonzalo. Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Edit. Porrúa, México 1991, Pág. 57.

(11) Idea.

desacuerdo del acto reclamado. Es por esto que hablar de instancia es referirse a algo que esta en movimiento y que el afectado si no lo hace valer ese derecho de instancia en el momento y con las formalidades que marcan las disposiciones legales se perderia.

Para efecto del cumplimiento de la obligación fiscal, la instancia implica ocurrir ante la autoridad, para moderar ciertas situaciones.

Se puede partir el análisis de la naturaleza jurídica con hacer un cuadro compartido de los diversos derechos de instancia:

" a).- El más elemental es el Derecho de petición, porque se ha visto de eficacia conocida, pero de eficiencia desconocida.

La eficacia conocida estriba en el deber de responder.

La eficiencia desconocida radica en la discrecionalidad con que cuenta la autoridad para contestar en cualquier sentido, desde una negativa hasta uan concesión de lo perdido.

" b).- Denuncia: Es meramente participación de conocimiento (...), no persigue como la petición una respuesta específica: denuncia el contribuyente que mensualmente presenta su manifestación de ingresos.

" c).- Querrela: La querrela administrativa, se realiza por razón de actos de autoridad. Con la querrela no se intenta dejar constancia de acreditar un hecho, sino de perseguir la remoción de obstáculos que provienen precisamente de la autoridad.

" d).- Recurso: El Derecho de instancia llamado recurso es ya un título que significa objeción al acto de autoridad. La instancia llamada recurso queda en el campo del control a posteriori, pero aún conserva la limitación de sus pretensiones porque no puede lograr algo más que la revisión de la obligación.

" El recurso es un derecho de instancia, que debe estar clara y específicamente consignado de la ley o reglamento aplicable al caso controvertido; es una instancia que impugna la resolución de la autoridad y no una contradicción de afirmaciones del exactor." (12)

La diferencia en las funciones jurisdiccionales y administrativas consiste que al realizar la primera procede el Estado por cuenta ajena, un tanto que el ejercitar la segunda lo hace por cuenta propia. La actividad administrativa tiene como fin la satisfacción directa de los intereses públicos garantizados por el derecho objetivo, mientras que la de los órganos jurisdiccionales tienden a suprimir los obstáculos que se oponen al cumplimiento de las normas jurídicas y garantizan en forma indirecta los intereses privados. Se ha sentado el principio de que el aparato jurisdiccional solo puede moverse a instancia de parte.

De lo anteriormente expuesto, se puede establecer que: por la

(12) Briseño Sierra Humberto. "Los recursos administrativos," Revista Trimestral Fiscal, Año 6, No. 23, Edit. Indetec, Págs. 28-29.

acción se pone en movimiento la jurisdicción y por el recurso se continua, pero hay casos en que la acción no interviene y si el recurso.

La diferencia estriba en que el recurso queda dentro de la naturaleza de la acción cuando es netamente procesal; pero cuando su estudio es en el ámbito administrativo, se sale de esta concepción llamada acción.

Cuando un persona (Física o Moral) se ve afectado por un acto de autoridad administrativa, éste se enfrenta a la administración a través de un recurso para impugnar el acto, caso contrario cuando se realiza una defensa de un derecho; en este caso se esta ante un accionar del particular poseedor de un derecho, el cual demanda en un proceso, para efectos de extinguir, modificar o impedir, la pretensión de su contraria: el actor. Los recursos no siempre son interpuestos ante un tribunal superior, ni se da siempre para el perjudicado.

Lo peculiar del recurso, es su tramitación su vida procedimental y por tanto, si éste es tramitado ante un tribunal o un organismo que tenga funciones jurisdiccionales, no tendrá el carácter de Recurso Administrativo.

Como se puede apreciar, la acción se promueve contra unos o varios sujetos de derecho, sin que esten investidos de autoridad. Sin en cambio el recurso se hace valer ante la autoridad que lo emitió, por ser un acto y no un derecho, es decir, algo que se

hace no algo que se tiene..

Debe entenderse como acto administrativo, no cualquier manifestación del órgano, ni siquiera aquélla que provenga del ejercicio del poder público, sino la que contenga una resolución al derecho del particular; es decir, que afecte en cualquier grado su situación como sujeto pasivo de la relación tributaria.

Debe de hacerse la siguiente diferenciación entre Recurso Administrativo y el jurisdiccional, respecto que el primero es una impugnación ante la autoridad administrativa y el segundo, también es una impugnación pero ante la autoridad jurisdiccional.

Segundo, que en lo administrativo la instancia tiende siempre a una verificación de la obligación, mientras que en lo procesal puede perseguir, la modificación, revocación, anulación o confirmación. Y

Tercero, que si ambas especies son formas de control a posteriori en lo procesal el recurso surge un instar bilateral, mientras en lo administrativo sólo hay una parte frente a la autoridad.

El objeto del recurso es el control, pero desde el ángulo del particular, por lo que se considerará un título individual, el cual debe estar plasmado en una ley para poder hablar de su existencia. Dichos recursos están para ser ejercidos por los sujetos o particulares afectados por un acto administrativo. No se puede decir que esta forma de control sea una prerrogativa de

la autoridad o facultad, con que cuenta el órgano público, como algunos autores manifiestan. Es por esto que para que el recurso exista es indispensable que la autoridad administrativa emita un acto que afecte el ámbito jurídico del contribuyente.

En el proceso, el recurso adquiere la forma de acción y el cual presupone un proceso y no un simple procedimiento, ello deriva de estructura bilateral (actor-demandado). El accionar va dirigido hacia una autoridad imparcial (juez o arbitro), para de ahí descender y llegar hasta la parte contraria (colitigante). Es por esto que para que exista la acción es necesario que se da la vinculación de tres sujetos: actor, demandado y juez; a diferencia de las demás instancias (denuncias, querrela, petición y recursos) que sólo existen dos partes.

En el proceso contencioso o jurisdiccional administrativo, supone la existencia de una controversia o litigio (conflicto de intereses calificados como la pretensión de uno de los interesados por la resistencia del otro); entre el particular y una autoridad administrativa. La solución de dicho conflicto se somete a un tribunal es diferente de las partes que intervienen en la controversia (particular-autoridad administrativa) y se encuentra colocado o situado por encima de las partes, el cual decide la controversia de manera imparcial o imperativa para las partes.

El proceso contencioso administrativo, hay la intervención de tres partes, lo cual configura la llamada relación jurídico

procesal; es decir, se trata de una relación angular que va del actor hacia el juez y por medio de él desciende hacia el demandado. El tribunal administrativo también dice o decide el derecho con fuerza vinculativa, para las partes. La autoridad administrativa, actúa por lo mismo como parte frente al particular inconforme y existe una autoridad judicial o jurisdiccional sobre ella, quien resuelve imparcialmente e imperativamente las controversias. El juez o tribunal administrativo concluye con un acto o resolución de esa misma índole, es decir, con una sentencia.

En cuanto al Recurso Administrativo, supone también la existencia de una reconsideración del acto de la autoridad administrativa. En un recurso sólo intervienen dos partes: el particular y la autoridad. Entre ambos se configura una relación jurídica que podría denominarse procedimental, la cual se entabla verticalmente entre el particular y la autoridad administradora que dictó el acto o resolución que también puede ser el superior jerárquico; o un organismo administrativo distinto a la autoridad (Consejo Técnico del Instituto del Seguro Social).

La relación procedimental que se entabla en los recursos administrativos, es una relación simple que se perfecciona desde el momento en que se interpone el recurso, puesto que se entabla sólo y directamente entre las dos partes, particular inconforme y la autoridad administrativa.

La solución del conflicto es de la propia autoridad

administrativa (superior jerárquico, organismo administrativo) y ella misma es la que además de ser parte, interesada, dicta la resolución definitiva, la cual puede imponerse a la otra parte en forma vinculativa o también puede allanarse a la petición del recurrente.

Todo acto administrativo, desemboca por regla general en un acto también administrativo y de ninguna manera en un acto jurisdiccional. El Recurso Administrativo, no difiere del procedimiento de dicha índole previo a la emisión del respectivo acto de la resolución administrativa; es una fase integrante del procedimiento.

Como el recurso administrativo forma parte del propio procedimiento administrativo, (destinado a producir el acto o resolución administrativa que deba culminar dicho procedimiento) la resolución del recurso como se dijo antes implica también un acto o resolución administrativa y no un fallo jurisdiccional.

La diferencia que existe entre estos dos (recurso administrativo y jurisdiccional), radica principalmente en la intervención de un tercero imparcial que el proceso administrativo, resuelve imperativamente esa controversia, situado por encima de las dos partes contrapuestas. Ese tercero (juzgador) no interviene en el Recurso Administrativo.

El proceso administrativo, debe promoverse - en vía jurisdiccional - ante un tribunal y el recurso administrativo

ante la propia autoridad u órgano superior.

Después de ver cuales son estas semejanzas y diferencias que se pueden dar entre el procedimiento administrativo y el proceso judicial administrativo, pasaremos a la exposición de algunos puntos de vista de diferentes tratadistas de los recursos.

El maestro Gabino Fraga considera que del estudio de la Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos, que la autoridad que resuelve, al hacerlo ejecuta un acto jurisdiccional o administrativo y es partidario de la primera opción al señalar:

" En primer término que existe una controversia entre el particular afectado y la administración que ha realizado el acto de tal manera que esta última tiene que poner fin a esa controversia, diciendo si el acto recurrido constituye una violación a la ley.

En segundo lugar, el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al procedimiento judicial, pues en el se establecen formalidades especiales para iniciarlos, terminos de prueba, audiencias de alegatos, etc. .

En tercer lugar que de acuerdo con el criterio de la doctrina y la jurisprudencia, la autoridad administrativa no puede revocar la resolución que dicta poniendo fin al recurso; y por último que en varias leyes que el particular afectado con una

resolución administrativa puede optar para reclamar entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial, lo cual indica que ellos son equivalentes, conclusión que se corrobora con las disposiciones que esas mismas leyes contiene respecto a que elegida una vía no puede ocurrir a la otra ". (13)

Como se puede apreciar el maestro Gabino Fraga es partidario de la postura que establece que el recurso administrativo es de naturaleza jurisdiccional. Para poder llegar a la conclusión de este tema es necesario tener el punto de vista de los defensores de la posición que establece que el recurso administrativo su naturaleza es de carácter administrativo.

Los autores que sostienen que la autoridad administrativa cuando resuelve un recurso ejercita un acto administrativo, que es el segundo criterio que se ha sostenido en la determinación de la naturaleza jurídica del recurso.

Esta segunda postura sostiene lo contrario a lo establecido por el maestro Gabino Fraga y los seguidores de esta corriente, al establecer sus bases doctrinarias en los siguientes puntos:

Quando la primera doctrina afirma que existe una controversia entre el particular afectado y la administración que ha realizado el acto; en contrario se alega que el recurso administrativo no existe una verdadera contraversia, pues para

(13) Citado por Cruz Alatorre, Arturo. "Recursos Administrativos", Revista del ITAN, No. 15, Sep.-Dic., México 1961, Pág. 122.

ello sería indispensable que las pretensiones de la administración fueran contradictorias con las del particular.

" No es fundamental la controversia para afirmar el carácter jurisdiccional del acto que decide el recurso: Existe o no controversia, está no es el único elemento que configura lo jurisdiccional. Supongamos que exista la controversia, su decisión se deja en una de las partes en conflicto: la administración. Conclusión repudiada por el propio origen de la función jurisdiccional la que ha de ejercerla el Estado, sería un arbitraje y la posición que adopte el Estado, evita que alguien sea juez y parte a la vez, situación última en la que se coloca la administración en la decisión del recurso ". (14)

De esto se desprende que la finalidad de la jurisdicción es resolver mediante la decisión imperativa de un tercero, que sería el juez, un conflicto que ha surgido entre dos esferas contrapuestas de intereses.

" El contenido particular, material y completo del fin de la jurisdicción: contraposición de intereses, decididos imperativamente por un tercero: situación que a mi no me parece que exista en el caso del acto administrativo, porque la controversia de intereses es tan directa, que se solventa por obra de los propios litigantes, dijéramos en forma unilateral por la propia administración y no por un tercero que vendría a ser la

(14) Citado por Cruz Alatorre, Arturo. Op. Cit. Pág. 123-24.

figura del juez ". (15)

Por otra parte en realidad para que exista una controversia con la administración y el particular, sería necesario que las pretensiones fueran contradictorias y en el caso establecido debe hablarse de contraposición de intereses o tal vez de derechos, pero no de pretensiones porque éstas son exclusivamente personales esto es : del sujeto individual.

Cuando afirma la teoría de que el recurso administrativo es un acto jurisdiccional, organizado en las leyes con procedimiento semejante al judicial y por esta razón la autoridad que resuelve el recurso ejecuta un acto jurisdiccional. El grupo de autores que sostienen que el recurso su naturaleza es de carácter administrativo sostiene que aunque haya semejanza entre el procedimiento judicial y el administrativo esto no es bastante para concluir que por medio de aquél se realiza una función jurisdiccional pues las formalidades no trascienden a la naturaleza jurídica de la función.

" Que la diversidad de procedimientos no impone la diversidad de poderes: administrativo, legislativo, judicial, o lo que es lo mismo, la naturaleza de las funciones jurisdiccional no se condiciona a la forma del procedimiento judicial ni de ningún otro ". (16)

(15) Op. Cit. pág. 124.

(16) Nava Negrete, Alfonso. Derecho Procesal Administrativo. Edit. Porrúa, pág. 89.

No se puede aceptar que la naturaleza del recurso, se determina en función de la similitud de un procedimiento porque sabemos que la mayoría de los procedimientos están organizados, conforme los caracteres del procedimiento judicial.

Si bien el procedimiento administrativo se organiza con características especiales : términos, pruebas, formalidades, etc. , esto es con el fin de darle al gobernado uno de los principios de justicia; es decir el derecho de defensa; cumpliendo con las formalidades esenciales del procedimiento de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Constitución Mexicana.

En cuanto a la irrevocabilidad de las resoluciones que ponen fin a un recurso no basta tampoco para negarle su carácter administrativo, pues existen otros actos administrativos que también participan de ser irrevocable, sin que por los demás pueda afirmarse como regla general la irrevocabilidad de dichas resoluciones.

" Que la irrevocabilidad de las resoluciones por la autoridad que la dicta no da tinte de procedimiento al empleado para su producción ". (17)

Respecto a lo establecido por la doctrina que esta a favor de que el Recurso Administrativo es una acto jurisdiccional, al afirmar que el particular afectado puede optar por el

(17) Cruz Alatorre, Arturo. Op. Cit. Pág. 127.

procedimiento administrativo o eljudicial se objeta lo siguiente:
" que la ley establece como paralelos los Recursos Administrativos y los judiciales y declarar que se pierde uno si se elige el otro, no autoriza para concluir que ambos tengan idéntica naturaleza a menos que se demuestre que es indispensable que todos los actos administrativos deban tener un recurso judicial; lo que la ley pretende es proteger una posible violación en perjuicio de un particular ya que el afectado tiene dos caminos a seguir que no son precisamente iguales en cuanto están hechos de diferente naturaleza; sin embargo persiguen un mismo efecto reformar, anular o revocar una decisión injusta.

La S.C.J.N., ha emitido ciertos criterios referente al punto que se estudia y nos establece que lo relativo a la estabilidad de las resoluciones de carácter administrativo puede hablarse propiamente de cosa juzgada ya que la autoridad administrativa a diferencia de la judicial, no puede quedar sujeta sus decisiones en una forma absoluta e invariable, puesto que actua en un medio y con propósito en que el interés público tiene importancia capital y por tanto en condiciones muy diversas a las que norman y caracterizan una controversia judicial y el acto que la decide.

Es inexacto que los recursos, dentro de nuestro sistema legal únicamente quepan ante la autoridad judicial y nunca ante las autoridades administrativas, al contrario, el artículo 107 Constitucional en du fracción VI y el artículo 73 fracción XV de la ley de Amparo se refiere entre otras resoluciones a Las

autoridades administrativas que no tienen definitividad, por ser impugnables las mismas resoluciones ante la potestad ejecutiva mediante recurso de los cuales no conoce la autoridad judicial.

El llamado Poder Judicial en la Federación a través del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha dicho en relación con los recursos fiscales administrativos que al ser el fisco quien determina el crédito fiscal y quien resuelve el recurso de reconsideración, con ello realiza una sola actividad que es la que tiende a precisar en definitiva tal crédito fiscal y por lo mismo, no puede decirse que se trate de un acto jurisdiccional, pues no podría decirse que la resolución del recurso pertenezca a otra esfera distinta a la que en principio rige la fijación de un crédito, maxime que es la misma autoridad la que impone el crédito y la que lo reconsidera al resolver el mismo.

En la sustentación y resolución de un recurso de reconsideración por ejemplo no existe una controversia contenciosa (jurisdiccional) entre el fisco y el particular afectado; la autoridad fiscal (administrativa) es una mera revisora.

Después de haber hecho el estudio de la naturaleza jurídica de los Recursos Administrativos y al haberse expuesto las diferentes teorías que sobre el tema se han expuesto nos adherimos a la postura que establece que los Recursos Administrativos son de carácter administrativo, en virtud de que

la autoridad al emitir una resolución sobre un recurso administrativo y no de naturaleza jurisdiccional. Así mismo dichos recursos son considerados como derechos de instancia y el particular afectado en cualquier momento puede hacerlo valer para impugnar algún acto que la autoridad administrativa halla emitido y que vaya en contra de los intereses del particular.

1.3. CLASIFICACION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

La doctrina ha establecido una serie de clasificaciones de los Recursos Administrativos, esto se debe primordialmente a la necesidad que cada legislación dentro de su contexto jurídico necesita para poder llevar a cabo el control de la legalidad a que todo gobernado tiene derecho.

Podemos afirmar que la doctrina está de acuerdo en aceptar dos clases de Recursos Administrativos, o sea los resueltos por la misma autoridad que dictó el acto y los que resuelve la autoridad jerárquica superior de aquélla que dictó ese mismo acto.

" Comparando las clasificaciones de la doctrina y la regularización de la ley de los recursos administrativos, podemos hablar de dos tipos o grupos de recursos: los que conoce y resuelve la autoridad autora de los actos impugnados y los que conoce y resuelve una autoridad diversa que puede ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un

órgano administrativo especial ". (18)

A los recursos que resuelven la propia autoridad se les conoce también como de reconsideración, reposición, de oposición, revocación, reclamación; a los interpuestos ante la autoridad superior se le conoce de revisión, jerárquica, de alzada, jerárquico propio, de nulidad, queja, segunda instancia, etc.,.

" Por otra parte inclusive en la terminología se puede observar una gran confusión ya que además de utilizarse denominaciones impropias, predomina el nombre de reconsideración, para designar el recurso que se hace valer ante la misma autoridad que expidió el acto, o la resolución contra el cual existe oposición y de inconformidad al que se utiliza ante la autoridad superior ". (19)

El recurso ante la misma autoridad, es aquél que se interpone ante el mismo órgano administrativo emisor de la resolución objeto de impugnación. El recurso antes mencionado es aconsejable al legislador tratándose de resoluciones cuya ilegalidad tenga su origen en errores de cálculo, numéricos o de procedimiento. Sin embargo, es común encontrar ordenamientos que prevén la revisión del fondo del asunto ante la misma autoridad que emitió el acto, lo cual se considera de poca efectividad ya que la inconformidad que se haga valer, normalmente no hará

(18) Citado por Cruz Alatorre, Arturo. Op. Cit. Pág. 141.

(19) Fix Zamudio, Hector. Introducción a la justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano. El Colegio Nacional, México 1983, pág. 48

cambiar el criterio o sentido de la resolución impugnada y sólo servirá para ampliar el concepto o valor de las pruebas existentes, que indudablemente fueron consideradas como una autoridad.

Es el que doctrinalmente ha sido más criticado ya que existiendo identidad entre la autoridad emisora y la revisora, se impone la tendencia a confirmar la resolución reclamada.

Su utilidad resuelta indiscutible cuando se interpone ante autoridad respetuosa del principio de legalidad que salvaguarda tanto los derechos del particular como la buena marcha y eficiencia de la administración pública.

A pesar de que la tendencia es la de instituir recursos ante la autoridad diversa o superiores todavía hay cuerpos legales que regulan medios de impugnación ante la misma autoridad.

La especie que venimos examinando ha recibido tanto en la doctrina como en la legislación diversas denominaciones, se les da el nombre de recurso de reconsideración.

" El recurso de reconsideración es aquel que se deduce ante la propia autoridad que dictó el acto administrativo o reglamento a fin de que lo revoque, derogue o modifique, según sea el caso, por contrario imperio ". (20)

(20) Citado por Arrieta Hernández, Gonzalo. Tratado teórico práctico de los recursos administrativos. Pág. 73.

Recurso Administrativo Ante Autoridad Superior y Ante Organó Especializado.

Como se ha manifestado existen una tendencia consistente en que los Recursos Administrativos los conozca por una autoridad diversa a la que emiti6 el acto.

El 6rgano que resuelve, los recursos puede ser tanto la autoridad jerárquicamente superior, como otra diversa con competencia exclusiva para el conocimiento y decisi6n de los mismos.

Estos dos tipos de autoridad tanto la superior jerárquica como la de competencia exclusiva tienen sus pro y sus contras.

Si examinamos a la autoridad creada exprofeso para la resoluci6n de recursos, podemos observar que le ser6 difícil manejar todos los aspectos que se presentan en las diversas áreas de una dependencia y por otra parte se corre el riesgo de que se convierta en una unidad demasiado poderosa.

Respecto de los recursos que se resuelven por la autoridad superior, en virtud de la propia relaci6n de trabajo 6sta puede ser proclive a confirmar la resoluci6n impugnada.

El recurso jerárquico es el que se promueve ante una autoridad superior, con el objeto de que modifique o revoque la decisi6n de una autoridad inferior; es decir, es una reclamaci6n promovida contra un acto de decisi6n de un agente administrativo ante el superior jerárquico para que este modifique o revoque esa

decisión, por considerar que lesiona un derecho o interés legítimo del recurrente o implica a la vez una transgresión de normas legales que imperan en la actividad administrativa.

Como se puede ver la doctrina ha considerado que dentro de nuestra legislación se clasifiquen los recursos en los de reconsideración y el jerárquico. Pero esta clasificación a pesar de ser la que engloba a la mayoría de las clasificaciones que se hacen de los recursos, en mi opinión debería de ser no aceptada en virtud que en ningún ordenamiento tributario se establece este tipo de recurso; que por situación práctica o semántica se le de esa denominación eso no quiere decir que sean aplicables. Considero que la clasificación a que tendría lugar los Recursos Administrativos sería una sola y sería la del Recurso Administrativo de Revocación; estableciendo que dentro de esta única clasificación entraría todas las diferentes clasificaciones que hasta el momento se han elaborado.

Esta clasificación se hace a pesar de que podría el término revocación, estar contemplando como la manifestación (acto) unilateral y oficioso de la autoridad administrativa que no requiere de promoción o instancia del particular afectado; pero esto es en teoría, porque sabemos que el gobernado tiene ese derecho de pedir hacia las autoridades cuando se ven afectado por un acto que viole su situación jurídica. Esta denominación conlleva la idea de inconformidad u oposición inherente a la naturaleza de los Recursos Administrativos, como medio de defensa

con independencia de si la autoridad encargada de resolverla es superior jerárquico de la misma emisora del acto recurrido.

Una vez expuesto en forma concreta la clasificación de los Recursos Administrativos, pasaremos al estudio de estos, los cuales están contemplados en diversas leyes fiscales.

Dentro del procedimiento de autocontrol, encontramos a los llamados Recursos Administrativos que en nuestra legislación positiva vigente están distribuidos en varios ordenamientos, a los cuales haremos a continuación referencia para con ello hacer un análisis de cada uno de ellos.

El Código Fiscal de la Federación su artículo 116 establece dos recursos:

1.- El de Revocación: Procede contra resoluciones definitivas en las cuales se determina contribuciones o sus accesorios, se niegue la devolución de cantidades que procedan conforma a la ley o respecto de aquellas diversas de los anteriores que dicten la autoridad aduanera.

2.- Recursos de oposición al procedimiento administrativo de ejecución; Procede : Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización que se refiere el artículo 21 del C.F.F..

- 3.- Se dicte el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- 4.- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos del artículo 128, del C.F.F.
- 5.- Determine el valor de los bienes embargados que se refiere al artículo 175 del C.F.F.

LA LEGISLACION ADUANERA

En materia aduanera sólo son procedentes los recursos previstos en el C.F.F., en contra de las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras establecidas en los artículos 31 y 122 de esta ley.

LEY DE COORDINACION FISCAL.

1.- Recursos de Inconformidad:

Procede contra las resoluciones de una entidad federativa emitida en aplicación del acuerdo o de los convenios celebrados con la S.H.C.P. en materia de coordinación fiscal. Los actos impugnables están constituidos específicamente por aquellas resoluciones que determinan los impuestos y derechos estatales o municipales objeto del convenio respectivo.

LEY DEL SEGURO SOCIAL Y REGLAMENTO DEL ARTICULO 274 DE LA

LEY DEL SEGURO:

- **Recurso Inconformidad:** cuando los patrones y demás sujetos obligados al pago de las cuotas de Seguro Social, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto Mexicano del Seguro Social acudirá en inconformidad ante el Consejo Técnico de dicho organismo descentralizado.
- **Recurso Intraprocesal de Revocación:** El particular podrá recurrir las resoluciones del Secretario General del Instituto del Secretario de Consejo Consultivo Delegacional que se deseche el recurso de inconformidad o las pruebas ofrecidas.

LEY DE INFONAVIT.

Recurso de Inconformidad:

En los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios, sobre la inscripción en el instituto, derecho a crédito, cuantía de aportación y descuentos, así como sobre cualquier acto de dicho organismo que lesione los derechos de los trabajadores inscritos.

LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL:

El artículo 151 de la ley mencionada establece que en cuanto a los recursos contemplados en esa ley le será aplicable lo

dispuesto por el C.F.F. , en cuanto a los actos contra los cuales es recurrible.

Por último se estudiara las características generales que deben reunir dichos recursos; sin que deban necesariamente presentarse todas ellas para que se considere Recurso Administrativo.

- 1.- La existencia de una resolución administrativa, que es la que se recurre (este elemento si es necesario).
- 2.- Que el acto o la resolución afecte un derecho o interés del particular (también es necesario).
- 3.- Que la ley señale ante que autoridad debe agotarse el recurso que puede ser la misma que lo emitió el acto o la autoridad jerárquica superior.
- 4.- La fijación de un plazo dentro del cual el particular puede hacer valer el recurso.
- 5.- El señalamiento en la ley de ciertos requisitos de forma, de garantía, etc. .
- 6.- La fijación de un procedimiento que debe seguir la autoridad en la revisión del acto, la determinación de formalidades que haya de cumplirse, la especificación de pruebas que puedan rendirse, etc. .
- 7.- Que la autoridad revisora quede obligada a dictar

resoluciones en cuanto al fondo del estudio (sin esta obligación no puede hablarse propiamente de un recurso).

CAPITULO 2.

FACTORES QUE OBSTACULIZAN LA RESOLUCION CONFORME A DERECHO DE LOS RECURSOS.

2.1.- PARCIALIDAD Y UNILATERALIDAD.

Es bien conocido el propósito de la actual administración tributaria federal de facilitar el contribuyente el conocimiento y observación de sus obligaciones fiscales, mediante una campaña que tiende a difundir las normas que rigen dichas obligaciones y la creación de diversos órganos administrativos, cuya finalidad es orientar el causante sobre el cumplimiento de esas disposiciones, resolver las dudas que tengan al respecto y en una palabra, ayudarlo a acatar el mandato constitucional de contribuir a los gastos públicos, con la convicción de que al hacerlo, esta cumpliendo con un deber de solidaridad nacional y colaborando al desarrollo económico, social y cultural del país.

Dentro de este propósito cabe también, la divulgación de los medios de defensa que las leyes han establecido en favor de los particulares frente a la administración pública, con objeto de enmendar el error, ilegalidad o injusticia, de que adolezcan los actos de las autoridades administrativas que por estar encarnadas en seres humanos falibles, estén sujetos a incurrir en tales irregularidades, las cuales resultan violatorias; no sólo de las leyes tributarias, sino también del artículo 31 fracción IV Constitucional, que dispone que la contribución a los gastos

públicos deben " hacerse de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes ".

Por consiguiente, el particular tiene derecho a que los actos de la administración tributaria se ciffa estrictamente a los preceptos legale y en caso contrario a combatir a través de los medios de defensa que las disposiciones legales han instituido en su favor.

Entre ellos deben mencionarse, en primer lugar, los Recursos Administrativos, o sea, aquéllos que son resueltos por los propios órganos de la administración Pública, bien por el que ejecutó el acto cuya legalidad se discute o bien por el superior en la jerarquía administrativa. Sin embargo este tipo de Recurso no basta para asegurar, en forma efectiva la legalidad de los actos administrativos, consecuentemente para garantizar los derechos de los particulares frente a la Administración, porque las autoridades inferiores obran por instrucciones superiores y existe generalmente una unidad de criterio en el seno de la Administración, la cual carece de la objetividad necesaria para apreciar imparcialmente, la legalidad o irregularidad del acto discutido.

Esto ha llevado a la creación del control jurisdiccional que realiza por órganos independientes de la administración ya sea que pertenezcan al poder judicial o aunque esten colocados en el marco del poder Ejecutivo; que gocen de autonomía respecto de los

órganos propiamente administrativos y estén capacitados, por tanto para resolver conforme a derecho y en forma objetiva e imparcial las controversias que surjan, con motivo de la irregularidad de los actos administrativos.

Debemos abocarnos al estudio de otra cuestión que se encuentra estrechamente conectada con la seguridad jurídica y que es la referente al sistema jurisdiccional establecido para que los contribuyentes puedan defenderse contra leyes fiscales sus reglamentos y los actos de las autoridades hacendarias, cuando estimen que sus garantías individuales o sus derechos en general han sido violados. Cualquier sistema de este tipo debe satisfacer ciertas condiciones elementales por acato a las directrices que sobre tal materia marca la Constitución Política Federal y por concordancia de los principios teóricos que rigen en materia procesal, como lo son la prontitud la expeditéz, la imparcialidad la especialización y el respecto a la garantía de audiencia.

La corriente universal está yendo mucho máa allá cuando los esquemas defensivos tiendan a resolver controversias entre el gobierno y los administrados, al recomendar el auxilio a éstos para equilibrar la situación de desventaja en que generalmente se encuentra; y si bien en nuestro país se advierte ya una influencia de esas recomendaciones doctrinarias que han provocado la institucionalización de procuradurías y comisiones protectoras

de los derechos del ciudadano y de la sociedad en general, la materia fiscal ha quedado fuera del radio de acción de tan saludable cambio, a pesar de que propiamente todos los particulares tenemos el carácter de contribuyentes. Independientemente de este comentario genérico deben hacerse los que concretamente a continuación se exponen, mismos que inclusive pueden llegar a colocar a los contribuyentes de impuestos federales en un estado de indefensión :

1.- El diseño de nuestro sistema jurisdiccional tributario resulta notablemente fragoroso por coexistir durante las tramitaciones litigiosas instancias de muy variada características, a saber; los Recursos Administrativos que la doctrina enclava dentro del marco de la " Justicia retenida por la propia administración hacendaria; el juicio ante el tribunal Fiscal de la Federación que se encuadra en la " justicia delegada " a un órgano independiente de la administración y también de los tribunales judiciales y el juicio de amparo que corresponde típicamente al sistema de " control judicial " todo lo cual viene a formar un mosaico indescifrable, sobre todo si se toma en cuenta situaciones conexas incidentales y revisorias dentro de cada una de estas etapas.

La primera fase de las contenciones fiscales contra los actos imputables a las dependencias, administradoras o recaudadoras de impuestos se inicia con la interposición de un Recurso Administrativo ante la autoridad emisora del acto

combatido o ante la que tenga encomendada esa competencia por razones jerárquicas o de organización interna. Estos en ocasiones deben agotarse forzosamente antes de acudir al Tribunal Fiscal, pero en otras ocasiones tiene un carácter optativo; debe interponerse dentro de términos variables: su procedencia depende de sus puestos sumamente casuísticos y están regulados de diferente manera en lo que a sus formalidades se refiere. Los recursos más conocidos son los de revocación, oposición al procedimiento administrativo de ejecución, nulidad de notificación y algunos otros conectados con aduanas y contribuciones de seguridad social como ya se vio en capítulos anteriores.

Ante el riesgo de que los gobernados caigan en verdaderas celadas procesales antes de interponerse cualquiera de los susodichos recursos en la esfera administrativa, es muy recomendable que se haga un análisis concretamente y detallado de cada situación impugnada, como también lo es estudiar acuciosamente la legislación que regula pues cualquier omisión de requisito formales o de ofrecimiento y presentación de pruebas puede dar causas a que el asunto indefectiblemente se pierda. Son tantos los vericuetos que se configuran en este nivel defensivo -y en los siguientes- que los tribunales de la Federación han calificado de "Trampas Procesales" dichas instancias, porque efectivamente puede conducir a que los asuntos se pierdan en su aspecto principal por simples cuestiones formales o de trámite, lo que revela que no han sido instituidas

esas instancias en pleno beneficio de los particulares.

2.- Otro problema medular radica en que la imparcialidad y la especialización de los juzgadores en materia fiscal no están suficientemente garantizadas si se contempla el problema desde un punto de vista meramente organizacional, ya que de ninguna manera está en el ánimo de quien estas líneas escribe la calificación individualizada de los integrantes de los órganos administrativos. Es de suponerse que los funcionarios a cuyo cargo está el estudio y resolución de los Recursos Administrativos de tipo fiscal, conocen ampliamente esa materia, precisamente por estar enclavados en las dependencias hacendarias pero por lo mismo, su actuación está afectada de parcialidad con mayor razón cuando jerárquicamente depende de la autoridad que emitió el acto impugnado, como es frecuente que acontezca. En efecto, son los directores de Recursos de Revocación los que están reglamentariamente facultados para fallar sobre esas instancias, aún en el caso de que las liquidaciones y otros actos recurridos hayan sido despachados por los Administradores Fiscales Federales que se encuentran en un nivel superior.

3.- Las leyes regulatorias de las cuestiones procesales invariablemente parten del supuesto de que los litigantes pueden incurrir en omisiones o errores formales o de trámite, y por lo mismo establecen que a tales supuestos, se les prevenga para que hagan las rectificaciones del caso en un plazo razonable, antes de que se decrete en su contra medidas de drástica procesal,

con lo cual se preserva la garantía de audiencia. Este tipo de prevenciones están claramente establecidas en la totalidad de nuestros ordenamientos procesales, federales y locales, con excepción del Código Fiscal de la Federación en cuanto regula los Recursos Administrativos y el juicio de nulidad en los que cualquier irregularidad o error de planteamiento, por más insignificante que sea, motiva que se dicte un auto de desechamiento o que el particular quede desprotegido en el aspecto probatorio, sin mayores miramientos o posibilidades rectificatorias. Sobre este tema, de ninguna manera debe dejar de comentarse que al iniciar el juicio de nulidad, el promovente de esa instancia tiene la obligación de exhibir fotocopias de todas las pruebas documentales, por voluminosas y costosas que sean, para que el tribunal fiscal las entregue a las autoridades demandadas al correrles el traslado de ley, por lo que en este terreno jurisdiccional también la Secretaría de Hacienda da cuenta con prerrogativas de extrema comodidad, pudiendo llevar a cabo el litigio sin que sus abogados tengan que poner un pie en las instalaciones de dicho tribunal. Lo más sorprendente es que la omisión de dichas fotocopias conduce al desechamiento automático de la demanda ya que la causa se pierda sin análisis de fondo.

Más aún, los encargados de impartir justicia en la esfera tributaria están ávidos de encontrar motivos, para la aplicación de las nefastas y rigoristas medidas que se analizan, a pesar de que las situaciones concretas ofrezcan cierta duda, vicio que

inclusive se ha extendido a los jueces en materia de amparo que de algunos años a la fecha estan denegando justicia mediante la fácil práctica de desechar demandas, invocando para ese efecto la falta de interés jurídico de los contribuyentes quejosos, como si alguien pudiera encontrar deleite en la promoción de este tipo de defensa y en el pago de honorarios por la asesoría jurídica correspondiente, cuando no estan en juego realmente sus garantías individuales.

Con esos criterios tan alambicados, la defensa fiscal ordinaria, se esta volviendo extremadamente técnicas, de tal manera que, contra todo su origen y sentido histórico, en un futuro próximo sólo podrá defenderse una élite que cuente con asesores de alta escuela. Y esos mismos criterios colocan en un absoluto abandono al principio de expeditéz señalado por nuestra Constitución como norma rectora de todos los procedimientos ventilables en el orden nacional, según el cual los caminos para la impartición de justicia deben ser fluidos y por lo mismo exentos de trabas innecesarias.

No es posible concebir que el Congreso de la Unión haya seguido una línea de mayor apertura y justicia en su función legislativa local para el Distrito Federal, decretando normas de un mayor grado de evolución a cuyo tenor su Tribunal de lo Contencioso Administrativo funciona en un sentido francamente tutelar del ciudadano, que no simplemente permite la corrección de errores en la defensa sino que inclusive brinda a los posibles

afectados una asesoría gratuita para el mejor planteamiento de sus acciones.

4.- La justicia debe impartirse en forma pronta según otros postulados elementales de nuestra Carta Magna; pero esto tampoco se respeta en el ámbito en que esta centrada nuestra atención debido a que en las contenciones fiscales forzosamente deben sustanciarse durante varios años, sobre todo cuando la cuantía de de los asuntos es significativa, debido al esquema tan complejo del sistema y a la existencia ordinaria de tres instancias, en perjuicio de los causantes que mes a mes van resintiendo los incrementos de recargos y actualización de los créditos impugnados, aunado a esto el alto costo de los defensores que viendose con estas contingencias, por fuerza tienen que ser elevados.

En este fenómeno dilatorio juega un papel muy importante los términos tan amplios que establece el Código Fiscal para el trámite de los Recursos Administrativos y del juicio de nulidad a cuyo nivel, cuando se demanda por ejemplo la anulación de una resolución negativa ficta, tiene que transcurrir obligadamente 36 semanas nada más para que se fije la litis, ya que se concede 45 días hábiles para la presentación de la demanda e igual término para su contestación, la ampliación de la demanda y la ampliación de la contestación. Por otra parte los plazos legalmente fijados para que se verifique los términos intermedios y para que se emita el fallo definitivo resultan ser una franca utopía ante la

falta de organización, responsabilidad o capacidad de quienes tienen encomendada la función correspondiente.

* Lo peor es que después de tan larga y tortuosa secuela procesal, el fallo que se obtenga en la fase final suele ser "confirmar el acto impugnado, mandar reponer el procedimiento administrativo, y modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.", o sea para que la autoridad hacendaria contra la que intento la defensa emita una nueva resolución en la que corrija los vicios o defectos del acto administrativo.

6.- Existe otro problema serio que debe ser combatido y es el de la contumacia en la que suele incurrir las autoridades, sobre todo las conectadas con la seguridad social, que no acatan cabalmente las sentencias dictadas en su contra, sino que emiten nuevas resoluciones sobre el mismo problema que dió causa al juicio exterior, con mínimas modificaciones.

Hay que pugnar porque nuestro sistema administrativo quede dotado de sencillez, prontitud, eficacia y revestido de imparcialidad y especialización en lo que se refiere a los órganos administrativos que interviene, todo ello en beneficio de los contribuyentes y del propio erario. Para lograr la realización de esos propósitos, los Recursos Administrativos deben desaparecer o al menos declararse optativos en todos los casos, de tal manera que únicamente hagan uso de esos medios de defensa los causantes a quien inspiren confianza las dependencias hacendarias, quedando en consecuencia el Tribunal Fiscal de la

Federación para resolver dichos actos siempre y cuando sus fallos tengan el carácter de definitivos como regla general.

Deben instituirse cuerpos de asesoría legal gratuita y procuradurías, comisiones u órganos independiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para proteger y salvaguardar los derechos de los contribuyentes, sobre todo de los recursos limitados, que desde luego integran una evidente mayoría, pues es del todo criticable que los progresos experimentados en otros contornos de la vida jurídica, política y social, no tenga aplicación en lo que concierne a la justicia fiscal aquí examinada.

La desconfianza es un elemento que invariablemente esta presente en la escala jerárquica de la Secretaría de Hacienda. Ningún funcionario puede actuar con prontitud y fluidez si los asuntos que se plantean, resultan novedosos y por lo mismo estan fuera de la "normatividad" interior de dicha Secretaría, caso en el que tendrá que esperarse el criterio correspondiente que adopte la superior. Esa propia desconfianza ha dado lugar a que se establezca sistemas triangulares para el trámite de los asuntos e impide que los contribuyentes tengan contacto con el personal que tiene directamente asignado sus asuntos, lo que va en contra del eficaz funcionamiento de la autoridad administradora.

Por esta política que se lleva a cabo por parte de la autoridad hacendaria, es que muchos servidores públicos quisieran

cumplir sus funciones con más dinamismo, sin que existiera estos obstáculos para el mejor desempeño.

La Magistrada, Margarita Lomeli Cerezo, expresa:

" En el dilatado procedimiento que el particular agraviado por una resolución de las autoridades administrativas tiene que seguir para defender sus derechos, los recursos que tienen que agotar ante la propia administración previamente a acudir a la vía contenciosa, constituye, más que un medio de defensa, un obstáculo para esta, en virtud de que en la mayoría de los casos resultan ineficaces y sólo complican y retardan la resolución justa de las cuestiones controvertidas. La observación de la realidad lleva a sostener que en general las autoridades administrativas, al resolver los recursos que se promueven ante ella, no lo hacen de una manera imparcial y objetiva, sino obedeciendo a criterios preestablecidos, que mantienen muchas veces de manera injustificada por una apreciación errónea de lo que es el interés público". (21)

Si teóricamente el reconocimiento de derechos para que sea efectivo exige un sistema adecuado de defensa contra sus quebrantamientos y si nuestro régimen jurídico reconoce y consagra el principio en nuestra Constitución, habría que concluir que la simplicidad y claridad deben ser característica de esos mecanismos de protección para que toda persona pueda

(21) Citado por Garza, Sergio Francisco, de la Justicia Administrativa, Editorial Trillas, México 1988, pág. 31.

acudir a ellos confiada y segura de que se le protegerá de existir un acto de autoridad que lesione los intereses del particular.

La complejidad de los medios de defensa se patentiza en la dificultad para determinar los que sean procedentes y en la lentitud para que se resuelva definitivamente un asunto.

Dificultad Para Determinar La Vía De Defensa Adecuada:

La variable naturaleza y el mutable contenido de los actos de autoridad así como de sus posibles vicios dificultan la decisión sobre el momento y el medio de defensa que exactamente corresponde, con el agravante de que si no se ejercita se sufrirán perjuicios irreparables y en algunos casos se perderá un asunto que podría haber ganado, para asistirle la razón al causante.

Lentitud Para Que Se Resuelva Definitivamente Un Asunto.

Desde que se práctica una visita de auditoria hasta el momento en que la autoridad da resolución al caso controvertido pueden pasar varios años para conocer en definitiva la determinación que ponga fin al caso controvertido; pasando desde la etapa administrativa hasta llegar al juicio de amparo ante los Tribunales Judiciales. Aunado a esto, cabe tomar en cuenta que si la defensa no fue apropiada, se perdería el asunto; y toda vez que el procedimiento fiscal es de estricto derecho como lo establece el Art. 50 del Código Fiscal de la Federación que a la

letra dice:

"ARTICULO 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se establecen carga a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

"Las otra disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza del derecho fiscal."

Todo ello trae como consecuencia que se pierda el asunto por los inconvenientes que se han precisado. Todo con ello se aplica que ante ese panorama muchos experimentan desaliento y desesperanza y prefieren pagar lo que no deben, o lo que se le cobra ilegalmente, a correr aventuras que en la mayoría de los casos le traería el perder el medio de defensa interpuesto; lo cual conlleva a que sea afectado seriamente su esfera jurídica y más en aquéllos contribuyentes que por su situación económica y cultural no pueden contar con un patrimonio adecuado.

" El camino más idóneo para superar esas condiciones, pero el más difícil, por los obstáculos e instituciones que tienen que vencer, consisten en introducir reformas sustanciales que alcancen la claridad y simplicidad deseada, respetándose reglas

procesales básicas, como la celeridad en la tramitación y resolución de los casos, el equilibrio entre las partes, la lealtad en el ejercicio de sus acciones y excepciones, y la idoneidad de las autoridades administrativas y jurisdiccionales encargadas de resolver las controversias, y por encima de todo logro de la justicia y seguridad jurídica, que por esencia caracteriza a esas funciones ". (22)

" La situación del particular frente a la Administración, cualquiera que sea el orden jurídico que se considere, es siempre más precaria que frente a la Jurisdicción, porque en tanto que si tiene enfrente a juez honorable, debe poder convencerle con simples razonamientos jurídicos, para decidir a la administración a su favor, tendrá que luchar muchas veces con obstáculos que no son de índole legal. Estos obstáculos además, plantean exigencias que la regularización jurídica de la defensa tampoco puede ignorar a riesgo de desprenderse de la realidad y perder en esa forma vigencia y efectividad ". (23)

" Además, en nuestro medio las autoridades administrativas no han comprendido el beneficio de los recursos administrativos para la misma administración, y los considerarán, en términos generales, como un trámite más, dentro del procedimiento administrativo

(22) Loweli Cerezo, Margarita. "Problemática de las Vías de Defensa en Materia Fical Federal." ISEGORIA. Revista Jurídica, Año I, No. 2, Oct. 1979, Pág. 16.

(23) Carrillo Flores, Antonio. La Justicia Federal y la Administración Pública Edit. Porrúa, Pág 45.

dirigido a la emisión del acto o de la resolución que deben considerarse como definitivos, por lo que un gran porcentaje de las resoluciones que se pronuncian se limitan a confirmar en sus términos el acto o la resolución impugnada, pues los funcionarios que los dictaron, o bien sus superiores jerárquicos, se consideran obligados a defender de manera indiscriminada a la administración a que pertenecen a través de un criterio de lealtad muy mal entendida si se considera que la administración no constituye una entidad tan personal y que el fin último de todas las disposiciones jurídicas se dirige o debe dirigirse hacia la tutela de la persona humana, en su dimensión individual y social". (24)

Como se pudo apreciar de todo lo antes expuesto, dentro de la justicia administrativa, existen medios de defensa (recursos administrativos), los cuales no son aplicados conforme al espíritu de la ley que los creo por existir ciertos vicios lo cual trae como consecuencia que se consideren como un obstáculo para el pleno desarrollo de la justicia administrativa.

Algunos tratadistas de los Recursos Administrativos dentro de sus estudios señalan ciertas ventajas y desventajas de estos medios de defensa; lo cual se analizará enseguida para poder así tener un panorama general de éste medio de defensa.

Dentro de los autores que tratan este tema, podemos

(24) Fix-Zamudio, Héctor. Op. Cit. Pág. 48.

mencionar a Emilio Margain Manautou, Sánchez Mayolo y Gonzalo Armienta; los cuales tratan esto en una forma similar, por lo que para efectos prácticos solamente se manifestará lo que concierne a Margain Manautou, con el respectivo comentario.

Existen dentro de este plantamiento dos corrientes, la que esta a favor de que los Recursos Administrativos sigan vigentes en la ley y la otra que establece que los recursos administrativos desaparezcan o cuando menos sean optativos.

Emilio, Margain Manautou, señala como ventajas:

a).- "El Recurso Administrativo permite a la autoridad administrativa lavar en casa la ropa sucia, pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojaria a la misma administración de ser llevadas ante un tribunal.

No dejaría bien parada a la administración que en un juicio se demuestre que el funcionario resolvió sin tener idea del problema que se plantó o paso por conocimiento, o bien dictó resolución adversa porque es de los que piensan que por ser la administración, siempre tiene la razón, o de mala fé, sea para defender intereses bastardos o vengar agravios personales, por lo que en estos casos el recurso administrativo opera como "cedazo", dejando que lleguen a los tribunales unicamente los asuntos en los asuntos en que esos vicios no se presenten.

Al particular, este medio de defensa le evita un conflicto

oneroso, pues el mismo puede ser su propio abogado ya que sólo basta la presentación de un escrito redactado inclusive de su puño y letra que indique su inconformidad contra un acto de la autoridad y el porqué de la propia inconformidad, para que se le entrada. El desahogo de la pruebas que se ofrezcan o solicite la autoridad, no se sujetará al tecnicismo propio de un tribunal.

En cuanto a la manifestación expresada por éste autor, no estoy de acuerdo en base a los siguientes supuestos:

Como los artículos 19 y 122 párrafo 3 del Código Fiscal de la Federación, cabe precisar: La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario; representación que tendrá que haber sido otorgada a más tardar en la fecha en que se haya presentado la promoción.

Cuando la representación del interesado no recaiga en Licenciado en Derecho deberá admitirse a trámite la promoción del recurso de revocación, y en el caso de que la gestión se realice en nombre de una persona moral, bastara que la representación se haga en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos.

Como se acaba de mencionar el propio contribuyente puede actuar a nombre propio; pero esto en vez de ser una forma

prudente de defensa, lo que le va a acarrear por esta trepidante aventura será indudablemente el peor de los fracasos; esto porqué, si cuando se esta asesorando por un conocedor de la materia se pierden los asuntos por una serie de factores que hemos comentado con anterioridad, más aún si no se tiene ni un poquito de conocimientos sobre el caso concreto.

b).- Permite a la autoridad administrativa conocer, en la inconformidad, de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley, que quizás no convenga que el, reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibirá, será mayor que la que pudiera tener la resolución administrativa que diera la razón al recurrente.

c).- El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que en un tribunal no puede examinar.

En ocasiones, la autoridad administrativa encargada de resolver el recurso se percata que la resolución impugnada es indebida y, lo más lamentable, que el particular no expone el argumento principal o bien no aporta las pruebas idóneas por lo que opta por solicitarle al recurrente que amplie su escrito o le presente de inmediato la prueba omitida.

Anteriormente existía esta ampliación, tanto de la demanda como de las pruebas aportadas. Actualmente en el Código Fiscal de

la Federación vigente en su artículo 123 nos establece:

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

"IV.- Las pruebas documentales que ofrezcan y el dictamen pericial, en su caso. Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refiere las fracciones I a III de este precepto, la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En los casos a que se refiere la fracción IV de este artículo, se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

"d).- Al actuar el recurso como un "cedazo", se depuran los casos para la defensa y se evita, además, un recargo en las labores de de los tribunales.

"e).- Para el contribuyente, si la razón le asiste, será más expedita la justicia administrativa."

Muchas veces la autoridad se da cuenta que cometió un grave error en perjuicio del recurrente y para evitar males mayores ordena que de inmediato se deje sin efectos el acto combatido. Ante un tribunal, y aún allanándose la autoridad a lo que expresa la parte actora, hay que esperar la sentencia que, por el cúmulo de labores, puede tardar meses en dictarse.

Aquí el autor de éste punto, ve con mucho optimismo que la autoridad al darse cuenta del error cometido en forma inmediata dará su resolución revocando el acto impugnado; eso es lo que

tedricamente debería ser, pero sabemos que esto es sino imposible sería difícil de llevar a cabo en nuestro sistema jurídico mexicano por los aspectos antes mencionados.

Como ventajas, se señalan:

a).- Muchos funcionarios de la Administración piensan al resolver el recurso que siempre deben darle la razón a la misma. Como consecuencia, el particular considerará que es tiempo y dinero perdido agotar un Recurso Administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa ya que es ella misma la que lo está obligando a inconformarse, por lo que se califica al recurso administrativo como un mal necesario; pues necesita agotarse para tener el derecho de acudir a los tribunales.

b).- Las decisiones importantes por regla general, se llevan al al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el Recurso Administrativo se sabe de antemano, que la resolución reclamada será confirmada.

c).- El particular considerará que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar, lo más posible, la solución del caso.

"Por las ventajas que se han señalado, el recurso administrativo es importante y cubre una función social. Sin embargo, mientras subsistan las críticas que se le han enderazado y ellas se comprueben en la mayoría de los casos, se irá desnaturalizando cada día más el recurso

administrativo, hasta convertirse en un lastre que impida lograr justicia administrativa expedita". (25)

2.2. INSTRUCTIVOS Y CIRCULARES DE LOS SUPERIORES JERARQUICOS RESPECTO DE LA FORMA DE RESOLVER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

En México, se ha establecido por los tratadistas del derecho fiscal que la fuente formal inmediata del Derecho Fiscal, es la ley; como se puede apreciar del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política que dispone:

"ARTICULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

"IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y Municipios en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

En correlación con el artículo antes citado esta el artículo 73, fracción VII, del mismo ordenamiento que señala como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Como se puede apreciar el primer ordenamiento estatuye que las contribuciones deben de estar en una ley, correlativamente el segundo lineamiento jurídico, otorga la facultad al órgano establecido en la Constitución de establecer las contribuciones a través de la actividad legislativa.

(25) Margain Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Porrúa. Pág. 162.

No obstante, que se ha mencionado que la ley es la única fuente formal del dercho fiscal, es innegable, que existen, algunas otras fuentes formales las cuales pueden tener relevancia en la formación de normas jurídicas tributarias, o cuando menos en la interpretación de las mismas.

Es motivo comentar que influencia tiene las circulares e instructivos dentro del contexto legislativo.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece en su artículo 89:

ARTICULO 89.- "Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

"I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia..."

Como se puede ver, es facultad privada del Presidente de la República, proveer en la esfera administrativa, la exacta observancia de las leyes; lo anterior lo realiza el Ejecutivo Federal a través de la expedición de reglamentos, circulares y ordenes presidenciales.

Por lo que se refiere a las circulares, el Código Fiscal de la Federación anterior en su artículo 82 establecía:

"Los funcionarios fiscales facultados debidamente, podrán expedir circulares para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deba seguir, en cuanto a

la aplicación de las normas tributarias.

"De dichas circulares no nacen obligaciones ni derechos para los particulares."

El actual C.F.F., establece en su artículo 35 que:

"Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivan derechos de los mismos cuando se publique en el Diario Oficial de la Federación.

Como se puede apreciar en los dos artículos anteriores, en el primero se establecía claramente la expedición de circulares, de la autoridad superior hacia las dependencias inferiores o similares, sobre la aplicación de las normas tributarias. También que estas no crean obligaciones, ni derechos para los particulares.

En el segundo artículo, se elimina las palabras de expedir circulares y se deja abierto el camino para que estos criterios, sean emitidos en cualquiera de las formas que el derecho administrativo establezca; llamese circular, memorándum, instructivo, manuales o cualquier otro medio con que se de a conocer estos lineamientos. Además de que ya se dilicida que no nacen obligaciones para los particulares: pero si derivarán derechos, cuando se de a conocer mediante publicación en el

D.O.F., como es el caso de la Resolución que Establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para cada año.

Francisco Lerdo de Tejada nos dice: " Las circulares o instrucciones a que se refiere el artículo 82 del Antiguo Código no son más que reglas internas y no pertenecen a la categoría de leyes o reglamentos, ya que sólo constituyen una fuente accidental y subsidiaria del derecho. Las circulares se caracterizan por una peculiaridad; la generalidad de los preceptos en el sentido de que deben aplicarse a todos los administrados y el destinatario de los mismos, que son los agentes de la Administración Pública ". (26)

Tal como estaba redactado el Artículo 82, las circulares sólo constituirán medios de dar a conocer ciertos criterios de resolución interno, respecto de las funciones administrativas, lo cual sólo obliga a funcionarios y empleados a los cuales va dirigido, por un deber de obediencia que existen entre el empleado o servidor público y la autoridad emisora. Sin embargo en lo que toca a lo establecido por el derecho administrativo, dicha regularización de las relaciones entre subordinados y autoridad afectan necesariamente a los particulares.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 208, se establece: " Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de la autoridad que se fundan en -----

(26) Citado por Kaye J., Dionisio. Derecho Procesal Fiscal. Edit. Themis, Pág. 42.

aquellas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales ".

La realidad tributaria, nos presenta una situación distinta debido a que existen una gran diversidad de disposiciones circulares, que no obstante su pretensión de ser disposiciones internas de la administración, de su existencia se forma una gran cantidad de derechos y obligaciones para los particulares, ya que con el simple hecho de dar ciertos lineamientos a los inferiores jerárquicos, esto traera como consecuencia la afectación indirecta en la esfera jurídica de los particulares.

Tomando en cuenta que las circulares de un tiempo a esta fecha, se le ha denominado, como instructivo o reglas generales, dependiendo si se da en forma interna o externa respectivamente; podemos establecer respecto a las primeras que dentro de la Administración Pública y propiamente dentro de la S.H.C.P. , encontramos estas circulares - llamadas también instructivos, manuales de operación -, que tienen como función el ser una herramienta para la resolución de los Recursos Administrativos.

Esto se da que principalmente en nuestro sistema jurídico, y más específicamente en el ámbito tributario no existe un Código de Precedimientos Fiscales, como en otras ramas del derecho. Esta carencia, trae como consecuencia que a falta de un procedimiento, establecido en una ley adjetiva, se pretenda subsanar las lagunas existentes en la ley, con las famosas circulares o instructivos de operación; para con esto poder resolver de alguna manera

dichos recursos ya que la ley, en muchas de las ocasiones es muy general y abstracta; por lo que trae que ni la misma autoridad al resolver un recurso este completamente seguro del alcance de la resolución, por lo tanto pedirá el apoyo o el criterio - llamados Normatividad - para la resolución de los mismos.

Dentro de mi estudio de los Recursos Administrativos, he podido percatarme que la autoridad al resolver los recursos administrativos, no los resuelve apegado a Derecho, esta aserveración la hago con base en lo planteado en el manual de Operaciones de Recursos de Revocación, que en su título : Sistema de Control de Aplicación de la Normatividad: Apartado : Procedimiento para el uso de cédula de normatividad, punto 2.4), señala:

Cuando no exista normatividad aplicable al caso concreto, se procederá a resolver conforme a derecho, enviando, simultáneamente su solicitud de retroalimentación a los manuales respectivos. (Apendice 1)

Como se puede apreciar la autoridad, al resolver el medio de defensa interpuesto lo primero que hace es dictar su desición conforme a sus criterios o normatividad y de no existir ésta, se aplicará el "derecho".

Es triste ver la aplicación práctica de esos medios de defensa, en nuestro sistema jurídico, en donde debe prevalecer ante todo el derecho a la legalidad; a la aplicación estricta de los principios que regula nuestra Constitución y que el derecho

debe de ser aplicado por encima de cualquier otro medio de resolución de los medios de defensa.

2.3.- DATOS ESTADISTICOS DE INTERPOSICION Y RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Los Recursos Administrativos, constituyen elementos fundamentales para la autoridad administrativa, ya que del análisis realizado, tanto en su tramitación, como el dar resolución al acto impugnado; la autoridad se percatará de ciertos datos o errores cometidos; para que con posterioridad las Administraciones Regionales y el Area Central dentro de sus facultades de revisión o evaluación tengan una fuente de información para la propia autoridad y con ello formar datos estadísticos que puedan detectar la materia donde se originen los recursos: Violación en los actos relativos a las visitas domiciliarias, bien sea de forma o de fondo; en el momento de determinación del crédito y sus accesorios; las dictadas por las autoridades aduaneras: durante el requerimiento de pago; negativa de devolver cantidades pagadas indebidamente o con exceso; o bien en la fase ejecutiva que es sometido al particular, esto es durante el procedimiento administrativo de ejecución en que la autoridad conoce de hechos imponibles y quiénes son los responsables: si se ha o no cumplido con las obligaciones fiscales, desde la obligación de llevar libros y demás documentos fiscales, presentar avisos, manifestaciones,

declaraciones: hasta el momento de enterar la suma debida como crédito fiscal. La autoridad por medio del Recurso Administrativo llega a conocer regularidades en su actuación, vicios de forma, de procedimiento o si su indebida actuación se debe a deficiencias de las propias leyes.

" ... en este largo actuar, la autoridad puede cometer irregularidades, errores y violaciones de los derechos de los particulares, Merced al Recurso Administrativo, la autoridad conoce estas desviaciones e irregularidades, sirviendo el recurso en consecuencia, como fuente de información de las deficiencias en cuanto al personal y métodos empleados; la interpretación de las disposiciones y la mecánica seguida en su actuación y como resultante podrá, por los elementos estudiados y analizados, ordenar en forma administrativa que se corrijan las desviaciones, errores y violaciones mediante la capacitación del personal y de la debida interpretación de la disposiciones legales ". (27)

Puede suceder que la resolución de un recurso se observe que los intereses de los particulares han sido lesionados por una deficiencia de las normas legales aplicables, por la vaguedad de las mismas, oscuridad, falta de técnica legislativa o porque definitivamente existe una laguna en la ley. Por razón del proceso de retroalimentación, la autoridad dispone de juicios apoyados en datos consistentes, para que por los conductos

(27) Garza, Sergio Francisco de la. Op. Cit. Págs. 38-39.

legales se conmuevan las reformas o ediciones o el establecimiento de disposiciones que sean acordes con los derechos de los administrados.

Jiménez Carrasco, ofrece la información siguiente:

" De acuerdo con los datos proporcionados, en el año de 1984 fueron interpuestos con un total de 2204 recursos de revocación incluidas el área central y las área regionales. De la totalidad de recursos, se dictaron resolución en 1536 expedientes administrativos y el sentido de la resolución fue: 711 resoluciones revocatorias y 825 confirmatorias que representan un 46.3% de resoluciones favorables al particular y 53.25% favorable a la autoridad al confirmarse el acto impugnado ". (28)

De la información vertida en el párrafo que antecede, nos establece que de un total de 2204, recursos administrativos interpuestos, un 46.8% son resoluciones revocatorias y un 53.2%, son resoluciones confirmatorias del acto: lo que de esta información no se aprecia, es que sucedió con los 668, recursos restantes en donde no hay un dato en cuanto a que si estos se encuentran en trámite, fueron desechados o sobreseidos; para lo cual considero que la información estaría incompleta y por lo tanto no nos daría un punto de apoyo para determinar la eficacia de estos medios de impugnación.

(28) Citado por Garza, Sergio Francisco de la Op. Cit. Pág. 37

Martínez Rosaslanda comenta:

" Como consecuencia de lo anterior, los gobernados se ven obligados a agotar los recursos administrativos, previamente al juicio de nulidad. Sin embargo, salvo excepciones notables, estadísticamente está demostrado que los recursos administrativos no constituyen un medio plenamente eficaz como vía de defensa de los particulares. Al respecto basta comparar el sentido de las sentencias emitidas por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuya resolución impugnada haya puesto fin a una instancia administrativa, las cuales declaran la nulidad de dichas resoluciones en un porcentaje mayor al 50%, lo que demuestra que en esos casos del recurso administrativo constituye sólo una instancia más que el particular debe agotar, antes de obtener una resolución favorable. a sus intereses ". (29).

(29) Citado por Garza, Sergio Francisco de la. Op. Cit. Pág. 30

CAPITULO III

ADECUACION DE LA REALIDAD JURIDICA DEL DERECHO TRIBUTARIO.

3.1.- DERECHO PROCEDIMENTAL ADMINISTRATIVO.

El estudio del procedimiento administrativo presenta especial interés, porque es el medio adecuado para ejercitar los Recursos Administrativos.

El procedimiento administrativo cuando hace su aparición en el mundo jurídico, o sea cuando se reconoce al Estado la existencia de una función administrativa, en donde el Estado, tiene que seguir determinados caminos para llegar a la meta de su obra o regulación del Derecho administrativo, empieza por ser sumamente deficiente. Esta deficiencia está perfectamente marcada por la falta de un desenvolvimiento sistemático a la manera del procedimiento judicial, la cual se hace más patente por la falta de un cuerpo organizado que viniera a responder a la necesidades de un verdadero procedimiento o sea ordenando adecuadamente las disposiciones procedimentales administrativas; esto se debe a que la función administrativa debería guiarse por una facultad discrecional no sujeta a una regulación jurídica precisa.

Podemos hablar de derecho procedimental administrativo cuando el particular acude a la misma administración para que revoque una decisión dictada por ella misma. El procedimiento administrativo, lo podríamos caracterizar como el conjunto de

actos, vistos en su aspecto formal, o sea los trámites que deben darle movimiento al proceso, o al conjunto, de reclamaciones de los particulares y que también tienen como finalidad procurar la eficiencia y legalidad de los actos de la administración.

El procedimiento administrativo, lo podemos caracterizar como la serie de formalidades que exige el derecho objetivo para la realización del acto administrativo.

El maestro Alfonso Nava Negrete, conceptua al procedimiento administrativo como:

" el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren a la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración. Quedan incluidos procedimientos de producción, ejecución, autocontrol, impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa". (30)

Dentro de la etapa de ejecución o impugnación del acto, es donde tiene su razón de ser el recurso administrativo que constituye como hemos dicho un medio jurídico que tiende a restablecer el orden jurídico violado por los medios previstos y regulados por la ley, aquí los medios vendrían a ser el procedimiento, o sea, el cause por donde debe hacerse valer el Recurso Administrativo.

(30) Citado por Cruz Alatorre, Arturo. Op. Cit. Pág. 158.

**Procedimiento para la Tramitación de los Recursos
Administrativos:**

El procedimiento para la tramitación del Recurso Administrativo, se encuentra plasmado en los artículos 18, 121, 122, 123, del C.F.F., preceptos que establecen:

Deberá interponerse por escrito o bien empleando la forma oficial (HRR-I) que al efecto sea aprobada y acompañar los anexos que ésta requiere dentro de los 45 días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación del acto.

Cuando a través del Recurso Administrativo de revocación se impugne la notificación de un acto administrativo, para el cómputo del plazo de 45 días deberá estar a los siguientes lineamientos:

Si al impugnar la notificación, el particular afirma conocer el acto administrativo y se resuelve que no hubo notificación o que esta fue ilegal, el término se computará a partir del día hábil siguiente a aquél en que el interesado o su representante legal hubiese manifestado tener conocimiento del acto administrativo, de conformidad con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 129 en relación con el segundo párrafo del artículo 135 del Código Fiscal de la Federación; pero si se resuelve que la notificación fué practicada conforme a derecho, el plazo se empezará a computar a partir del día hábil siguiente a aquél que surtió efectos dicha notificación.

Si al. impugnar la notificación el particular niega conocer el acto y se resuelve que no hubo notificación o que la misma fue ilegal, el plazo de 45 días se iniciará a partir del siguiente al en que la autoridad se lo haya dado a conocer en atención a lo dispuesto en la fracción II del artículo 129, del ordenamiento citado.

Cabe señalar que cuando el recurrente no use la forma oficial (HRR-I), y el escrito respectivo no menciona expresamente que interpone el recurso de revocación o bien omita invocar los preceptos legales que sirvan de fundamento a su promoción pero del análisis de su contenido se desprenda que lo intentado es precisamente el recurso administrativo y que además satisface los requisitos de procedencia previstos en el artículo 117, fracción I y II, del Código Fiscal de la Federación, no procederá el desechamiento del mismo, pero sino los cumple o cae en alguna de las causales de improcedencia a que alude el artículo 124 del Código citado, se desechará la promoción; pero si la misma no se menciona expresamente que se interpone el recurso de revocación en la resolución que se dicte se hará referencia que aún interpretando que el recurrente hubiere intentado el recurso de revocación, el mismo sería improcedente ya sea porque no satisface los requisitos del artículo 117, o bien para darse alguna de las causales de improcedencia.

En el escrito respectivo o en la forma oficial el recurrente deberá señalar:

- a).- La autoridad a la que se dirige.
- b).- El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal del recurrente, así como el Registro Federal de Contribuyentes.
- c).- En su caso, el nombre del representante legal y su Registro Federal de Contribuyentes.
- d).- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- e).- El acto que se impugna.
- f).- El o los agravios que le cause el acto impugnado.
- g).- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- h).- El escrito o la forma deberán estar firmada por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, salvo que el primero no sepa o no pueda firmar en caso se imprimirá la huella digital.

Para los incisos, c) y d), no se requerirá al promovente por no ser necesarios; en el caso de los incisos, a), b), d) y h), se requerirá al promovente para que cumpla dichos requisitos en un plazo de 10 días, caso contrario se tendrá por no presentada la promoción; para los incisos e), f), la autoridad fiscal desechará por improcedente; para el caso del inciso g), se tendrá por no

ofrecidas las pruebas.

Cabe aclarar que es optativo para el contribuyente persona física hacer el señalamiento contenido en el inciso c), en cambio para las personas morales es absolutamente obligatorio, caso contrario se le requerirá como lo establece el artículo 18 C.F.F.

No es necesario señalar domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas, por cuya razón, su omisión, no traerá el requerimiento pues serán hechas las notificaciones en el último domicilio que para efectos del registro federal de contribuyentes haya señalado.

El promovente deberá acompañar a su escrito de interposición del recurso administrativo de revocación o bien a la forma oficial, lo siguiente:

El anexo de expresión de agravios, debidamente relacionados con las pruebas que acompaña y las que ofrece únicamente cuando el recurrente haya optado por emplear la forma oficial ya que si no opta por esto en su escrito de interposición del recurso, deberá señalar el o los agravios que le causen el acto impugnado, así como las pruebas y los hechos manifestados. Por el contrario, si el recurrente no acompaña a la forma oficial o a su escrito el anexo de expresión de agravios se desechará por improcedente.

El documento que acredite su personalidad cuando actúe en nombre de otro. Cabe aclarar que de conformidad con lo dispuesto

en el artículo 19 del C. F.F., la representación de la personas físicas o morales ante autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificada las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario, representación que tendrá que haber sido otorgada a mas tardar en la fecha en que se haya presentado la promoción.

Cuando la representación del interesado no recaiga en licenciado en derecho, deberá admitirse a trámite la promoción del recurso de revocación y en el caso de que la tramitación se realice en nombre de una persona moral, bastará que la representación haya sido otorgada a mas tardar en la fecha en que se haya presentado la promoción.

Tratándose de documentos a que se refiere el párrafo anterior, cuando no se acompañe al escrito de interposición del recurso o a la mencionada forma, dará lugar a que la autoridad tenga por no interpuesto el recurso, (artículo 123 C.F.F.).

- El documento en que conste el Acto Impugnado.

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

Por lo que hace a los documentos a que se refiere los dos puntos anteriores en caso de no haberse presentado se tendrá por no interpuesto el recurso. (artículo 123 C.F.F.)

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

Cuando no se acompañen las pruebas mencionadas al escrito de interposición del recurso o bien a la forma oficial, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del artículo 123 del C.F.F., dará lugar a que no se tengan por ofrecidas las pruebas, confirmando la resolución en la parte que corresponda, al no haber probado el promovente los hechos constitutivos de su promoción, otorgando la presunción de legalidad en la parte correspondiente de la resolución impugnada, en atención a lo establecido en el artículo 68 del referido ordenamiento y por lo tanto el resto de la resolución, también se confirmará, siempre y cuando el recurrente no logre desvirtuar con argumentos de estricto derecho, los fundamentos y motivos que impulsaron a la autoridad a emitir la resolución impugnada. En caso contrario, deberá resolverse atendiendo a lo expuesto por el recurrente.

Cuando las pruebas documentales no obren en su poder y que no hubiese podido obtener a pesar de que se encuentran legalmente a su disposición y que por lo tanto, no acompaña a su escrito de interposición del recurso, bastará con que señale el archivo o lugar que se encuentran, para que la autoridad de conformidad con

lo establecido en el penúltimo párrafo del citado artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, requiera su remisión cuando esta sea legalmente posible, y una vez en su poder valore y tome en consideración al dictar resolución en el recurso.

- Autoridades ante Quienes se Presenta el Escrito de Interposición del Recurso Administrativo de Revocación.

a).- Ante la autoridad que emitió el acto impugnado.

b).- Ante la autoridad que ejecutó el acto impugnado.

Cabe precisar que cuando se impugne a través de recurso de revocación la notificación de un acto administrativo y el particular niegue conocer dicho acto, invariablemente el recurso deberá interponerse ante la autoridad fiscal competente para notificarlo, a fin de que le dé a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, en atención a lo dispuesto en la fracción II del artículo 128 del C.F.F..

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 presentarlo:

a).- En la oficina exactora más cercana a su domicilio.

b).- Enviando a la autoridad que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo.

En estos dos últimos casos, se tendrá como fecha de

presentación el escrito respectivo, la del día en que se entregue en la oficina exactora, o se deposite en la oficina de correos, siempre y cuando el domicilio en que resida el particular esté en población distinta a aquella en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnando y que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. Cuando no cumpla con alguna de las dos condiciones anteriores, o con la de usar precisamente el servicio de correos certificado, ya no se tendrá como fecha de presentación la del día en que se deposite en la oficina de correos el escrito respectivo, sino la del día en que sea recibida por la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnando, dado que no se cumplieron las condiciones para que operara la excepción que contempla el propio código a su regla general. Es importante destacar que cuando se interponga un recurso ante autoridad incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

- Competencia de las Administraciones Fiscales Federales para Tramitar y Resolver el recurso administrativo.

En virtud de existir una sección específica en el presente trabajo, referente al punto en cuestión, no se hace ningún comentario.

- Efectos que Produce la Resolución que ponga fin al recurso administrativo.

La resolución que ponga fin al recurso intentado deberá

estar debidamente fundada y motivada, debiendo examinar, en su caso, todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, en la inteligencia de que cuando se impugne un acto administrativo y su notificación, el departamento de recursos, estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de los que haya hecho valer en contra del acto administrativo.

Ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 131 primer párrafo del C.F.F., la resolución que ponga fin al recurso deberá dictarse y notificarse en un término que no exceda de cuatro meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso, y la misma en los términos del artículo 133 del C.F.F., invocado, podrá:

- Desecharlo por improcedente.
- Sobreseer el recurso intentado.
- Confirmar el acto impugnado.
- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- Dejar sin efectos el acto impugnado.
- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

DESECHARLO POR IMPROCEDENTE.- Cuando no se den los supuestos de procedencia establecidos en el artículo 116 fracción I en relación con el 117 del C.F.F.. El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

- I.- Determinen contribuciones o accesorios.
- II.- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley.
- III.- Siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras.
- IV.- Adicionalmente, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones de los actos administrativos son susceptibles de impugnación a través del recurso administrativo de revocación, cuando el contribuyente alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que dichos actos sean recurribles en los términos del artículo 117 fracciones I y II del C.F.F..

Así como cuando se presenten los supuestos de improcedencia :

Será improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- a).- Que no afecte el interés jurídico del recurrente.
- b).- Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o de cumplimiento de éstas o de sentencias.
- c).- Que haya sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- d).- Que sean conexos a otros que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

- e).- Respecto de los que el particular niega conocer, si transcurre el plazo de 45 días después que la autoridad se los da a conocer.
- f).- Consiste en resoluciones emitidas respecto a solicitudes de condonación de multas conforme a los dispuestos en el segundo párrafo del artículo 74 del C.F.F. .
- g).- Que sean revocados por la autoridad.
- h).- Que no estén comprendidos en el artículo 117 del referido Código.

SOBRESEER EL RECURSO INTENTADO.- Cuando se presenta algunos de los supuestos siguientes:

- a).- Se desista el recurrente.
- b).- Durante la tramitación del recurso aparezca o sobrevenga alguna de las causales de improcedencia a que se refiere el artículo 124.
- c).- Por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

Dentro de este supuesto queda comprendida la gestión de negocios, o sea cuando el promovente no acredita su personalidad en los términos del artículo 19 del C.F.F. .

CONFIRMAR EL ACTO IMPUGNADO.- Procede en todos los casos que no se desvirtúe la procedencia de la resolución impugnada, o bien la legalidad de la notificación practicada, prevaleciendo por el de la presunción de legalidad prevista en el artículo 68

del C.F.F. .

MANDAR REPONER EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.— Se mandará reponer el procedimiento administrativo siempre que la autoridad incurra en vicios de procedimiento u omita los requisitos formales exigidos por las leyes en los siguientes supuestos:

- a).— Cuando el Área de liquidación no haya tomado en cuenta al emitir su resolución, el escrito de inconformidad y/o las pruebas rendidas por el contribuyente.
- b).— Cuando el Área de servicios al contribuyente niegue indebidamente la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, o bien determinen un crédito fiscal como consecuencia de la resolución de consulta o devolución o declarar improcedente la compensación operada por el contribuyente, si éste argumenta, sin que se pueda demostrar lo contrario, que nunca le fue notificado el oficio de requerimiento de la documentación solicitada por la referida área; o demuestre con la copia del escrito en la conste el acuse de recibo respectivo, que si dió cumplimiento al oficio de requerimiento mencionado, o bien que si acompañó a su aviso de compensación o a la solicitud de devolución la documentación comprobatoria, objeto del oficio de requerimiento.

En estos casos, al resolver el recurso se dejará sin efectos la resolución impugnada para que se emita nueva resolución en la que toma en cuenta el escrito de inconformidad o las

pruebas, o bien para que se ordene la devolución solicitada, resuelva la consulta o valore la documentación exhibida por el contribuyente.

c).- Cuando exista vicios en el procedimiento administrativo que dió origen a la resolución emitida por el Departamento de Liquidación, o cuando se haya emitido, los requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive por la ausencia de motivación o fundamentación.

Al resolver el recurso deberá analizarse todos los agravios, ya sea de fondo o forma precisándose los vicios que deberán ser corregidos al reponerse el procedimiento para la emisión de la nueva resolución, que sustituya a la que se deje sin efectos, en consecuencia cuando se estime infundados los de fondo y uno solo de forma se estime suficiente para revocar ordenando la reposición del procedimiento, no bastará con el examen de este agravio, sino que también se deberán analizar todos los de fondo, lo que facilitará su posterior defensa en el caso que el contribuyente impugne esta resolución.

Cabe aclarar que si se estima procedente los agravios referidos a vicios cometidos en la etapa de fiscalización, procederá dejar sin efectos lisa y llanamente la resolución impugnada, en virtud de que los vicios cometidos en esta etapa no son susceptibles de subsanarse sino a través de una nueva orden de auditoria.

DEJAR SIN EFECTO EL ACTO IPUGNADO.- Cuando el recurrente logre desvirtuar, con pruebas o argumentos de estricto derecho,

Los fundamentos y motivos que impulsaron a la autoridad a emitir la resolución impugnada procederá dejarla sin efectos. Asimismo procederá dejar sin efecto la notificación impugnada cuando demuestre su ilegalidad.

Dejar sin efecto el acto impugnado se funda en lo dispuesto en los artículos 133 fracción IV C.F.F. .

Es importante recordar que de conformidad como lo dispuesto en el artículo 132 primer párrafo, del C.F.F., cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar el acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

MODIFICAR EL ACTO IMPUGNADO O DICTAR UN NUEVO QUE LO SUSTITUYA.- Procede modificar el acto impugnado o dictar una que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, si este último desvirtúa algunos de los motivos que tuvo el área de liquidación para dictar su resolución o bien, cuando este último incurrió en error aritmético, lo cual trae como consecuencia que el crédito determinado por dicha área se reduzca, asimismo, cuando el recurrente demuestra que indebidamente le fue modificada la pérdida fiscal declarada, al serle rechazadas partidas que en este medio de defensa compruebe su deducibilidad o bien, que pruebe la improcedencia de los ingresos estimados por la autoridad determinados como omitidos.

Lo anterior se funda en lo dispuesto en el artículo 133

fracción V del C.F.F. , que regula lo referente a la modificación del acto impugnado, en relación con el artículo 132 último párrafo del citado código, que preceptua al respecto que la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen y si, las modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

Por último cuando del análisis al escrito de interposición se constate que únicamente se controvierten determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, antes de emitirse la resolución que ponga fin al recurso, deberá formularse un oficio dirigido a la oficina federal de hacienda que controle el crédito, precisamente las partida que no hubieran sido materia de impugnación, determinando en cantidad líquida el impuesto correspondiente y solicitado se proceda de inmediato a su cobro conjuntamente con los recargos correspondientes, en el caso de que el contribuyente no haya hecho el cargo a través de la declaración complementaria a que alude el artículo 144 del C.F.F. .

3.2. CREACION DE UN ORGANO ENCARGADO DE REVISAR LA CORRECTA RESOLUCION DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Como quedo acentado (31), serán competentes para resolver los Recursos Administrativos, las siguientes Unidades:

- La Administración General Jurídica de Ingresos.
- La Administración de Recursos de Revocación.
- La Administración Local Jurídica de Ingresos.
- La Tesorería de la Federación. y
- La Procuraduría Fiscal Federal.

Dichas Unidades están dotadas de esta competencia por una facultad expresa en una ley o reglamento.

Es necesario establecer que las unidades antes mencionadas, al estar dentro de la estructura burocrática de la Administración Pública (S.H.C.F.), se encuentran interrelacionadas unas con otras, existiendo una correspondencia de dependencia del inferior hacia el superior jerárquico. Esta relación de dependencia trae consigo una deficiencia en las soluciones que emite la autoridad administrativa.

La autoridad al resolver un medio de defensa, se ve afectado por ciertos obstáculos (32), y que de manera general entorpecen y retardan el desarrollo del trabajo encomendado a estas instituciones gubernativas de impartir en forma pronta y expedita

(31) Vid. , el capítulo 1.2. , de esta obra.

(32) Vid. , el capítulo 2. , de esta obra.

la justicia, respecto a los ciudadanos que se vean afectados por las ilegalidades cometidas en la comisión de los actos de las dependencias públicas.

Es por esto que el contribuyente o afectado al verse dentro de un contexto que van en contra de sus intereses, tiende a aligerar esta carga de lesiones, mediante los medios de defensa previstos por las disposiciones fiscales.

Este medio de impugnación conocido como Recurso Administrativo, no es un conflicto de intereses sino donde no versa ni contienda de opiniones jurídicas, ni choques de intereses jurídicos; lo que se trata es de partir de una norma jurídica sobre la cual se tiene distinta inteligencia: el gobernante la entiende de una manera, el gobernado la entiende de otra manera y acude a un tercero imparcial, que va a ser quien decida de que lado esta la razón. Este organismo tiene que conocer como todo juez con imparcialidad, acerca de un desacuerdo, pero este desacuerdo no es un litigio, no es una controversia, sino del hecho de que las partes entienden de una manera diferente la misma norma. El cual tiende a buscar la regularidad del actuar administrativo.

Es cruda la realidad, cuando el contribuyente a pesar de tener todos los elementos a su favor para poder desvirtuar los hechos acentuados por la autoridad emisora del acto, esta no actúa y no resuelve, con eficacia y rectitud, ya que se ve envuelta al emitir una resolución por ciertos factores

(Unilateralidad y Parcialidad) los cuales influyen de manera determinante en la emisión de las mismas. Por consecuencia será una decisión no satisfactoria para el contribuyente.

Esta institución debe tener una seriedad y ser útil, debido al constante crecimiento del aparato burocrático y al alejamiento de los gobernados y gobernantes. Sabemos que la adaptación de este tipo de instituciones en nuestro país es muy compleja y difícil por lo que encierra la instauración y la innovación de dichas instituciones.

En todo Estado de Derecho debe existir un control sobre la actividad administrativa y el mismo constituye uno de los pilares fundamentales del régimen jurídico, puesto que si los órganos administrativos tienen que sujetarse a las normas legales y reglamentos que rigen su actuación, debe existir un medio de garantizar la conformidad de sus actos a las normas jurídicas aplicables, salvaguardando así la autoridad del orden jurídico y los derechos o intereses legítimos de los particulares, que han de ser respetado por las actividades de la administración pública.

Esto debe ser origen de la creación de un control que se ejerza por órganos independientes de la administración activa, ya sea que pertenezca al poder judicial o que a un encuadrado dentro del poder Ejecutivo, goce de autonomía respecto de los órganos administrativos activos : dichos organismos deben estar separados por completo de la estructura burocrática, que

tuviera no sólo autonomía, sino autarquía y hasta elementos propios de ejecución de sus decisiones. Se le crea como organismo descentralizado con funciones de autoridad, con personalidad jurídica y patrimonio propio para proteger los derechos e intereses de los contribuyentes. Con la creación de esta institución se pretende verificar la correcta resolución de los Recursos Administrativos.

Ahora bien, si se va a enjuiciar a la administración pública, es difícil que un solo juez, que una sola persona pueda ser imparcial e independiente, respecto de todos los actos de la administración pública. En consecuencia se considerará preferible que el juzgador sea un tribunal colegiado, el cual podría estar constituido por tres personas, como se acostumbra a fin de que se compartan responsabilidades y conocimientos y con esto darle mayor fluidez a la revisión de los Recursos Administrativos.

Es motivo de este apartado la creación de un órgano encargado de revisar la correcta resolución de los Recursos Administrativos; pero más que revisar, el objetivo perseguido por el que escribe estas líneas, es la creación de un órgano no tanto de revisión, sino más bien de tramitador y resolutor de los Recursos Administrativos; lo cual sustituirá en forma general a las unidades mencionadas en la parte inicial de este apartado, y en lugar quedaría el órgano; institución o como se le denomine, para la interposición de los Recursos Administrativos en materia fiscal. Con la creación de aquél, considero que se tendría mayor

confianza por parte de los contribuyentes; así como sería más rápidas en imparciales las resoluciones, que se dicten.

La creación del órgano resolutor, debe traer consigo el establecimiento de un procedimiento administrativo para la tramitación de los Recursos Administrativos ya que en diversas leyes de carácter fiscal existen: distintos plazos para la interpretación de un recurso, diversas autoridades ante las que pueden presentar (la misma autoridad, el superior jerárquico, consejo técnico), las diferentes formas de sustanciar los recursos.

Desde luego, el procedimiento administrativo, tiene que estar apegado en una ley, como lo debe estar cualquier otro procedimiento legal, para que en forma razonable se conozcan los hechos y se determine el derecho aplicable al caso. Por tanto en el campo administrativo, se podría establecer un procedimiento menos formalista, más sencillo, más ágil. Entendiéndose por esto que dentro de la demanda y contestación se deben ofrecer y preparar las pruebas, relacionadas con el acto impugnado, estableciéndose que en la mayoría de las ocasiones las pruebas que se ofrecen son documentales, y de vez en cuando las hay periciales; esto trae que el asunto quede preparado para su resolución. Aunado a lo anterior, se debe disminuir los plazos tanto para la demanda como para la contestación, y con esto se daría mayor celeridad a la emisión de la resolución.

Para esto es necesario, que exista un solo procedimiento

para la resolución; el cual deberá estar plasmado en una sola ley; con un lenguaje claro y fuera de tecnicismos innecesarios.

Considero que el órgano de creación, se debe integrar no sólo con funcionarios de la carrera judicial, sino también de abogados del Estado, y otras personas con experiencia administrativa. Por tanto se tendrá un aparato constituido con gente de experiencia, lo cual ayudaría a que las resoluciones fueran más apegadas a Derecho.

En caso de haber funciones de revisión; no con esto se pretende que el órgano administrativo que hasta la fecha esta resolviendo los Recursos Administrativos este en desventaja respecto a este aparato revisor de los medios de impugnación, sino por el contrario lo que se pretende es descubrir y nulificar las arbitrariedades cometidas en la emisión de las resoluciones por parte de la autoridad pública.

Dentro de la competencia que se le podría dar a dicho aparato, sería que conociera de los Recursos Administrativos que se promuevan contra cualquier resolución o acto administrativo de las autoridades dependientes de la S.H.C.P. .

El tribunal administrativo como todo organismo que con independencia de su encuadramiento dentro de la administración o del poder judicial, está dotado de autonomía y por tanto puede resolver en forma imparcial y surja parte una controversia de carácter administrativo.

Este organismo encargado de resolver las controversias administrativas, debe ser independiente tanto de la administración pública, como de la jurisdicción ordinaria. De manera genérica es posible sostener que la diferencia sustancial entre un órgano administrativo que conoce y resuelve sobre recursos administrativos internos y un tribunal administrativo radica en la imparcialidad y la independencia del juzgador.

En efecto, tanto el recurso interno como el proceso administrativo tiene un origen común, el litigio o la controversia entre el particular y una o varias autoridades administrativas, pero en tanto que a través del recurso administrativo esa controversia se resuelve por una de las partes interesadas, la administración, en el proceso administrativo, sobre las partes contendientes administración y administrado interviene un tercero imparcial que es precisamente el juez administrativo.

En ambos casos existe relación jurídica que en los recursos administrativos internos puede calificarse de procedimental, la cual se entabla verticalmente, entre el particular inconforme y la autoridad que dictó el acto o la resolución impugnada o bien superior jerárquico.

En consecuencia si un organismo resuelve en forma imparcial e independiente en una situación de superioridad sobre las partes en conflicto una controversia administrativa y dicho organismo posee autonomía material frente a la administración, poco importa

que se encuentre dentro o fuera de la esfera de la propia administración y que pertenezca o no al poder judicial.

El tribunal revisor está facultado para decidir todas las cuestiones de derecho, interpretar las disposiciones de la Constitución y leyes ordinarias, así como para determinar el alcance o aplicabilidad de la competencia del órgano administrativo; para ordenar se ejecute un acto o resolución omitidos o pospuestos indebidamente, para considerar ilegales y nulificar los actos, investigaciones y conclusiones de la autoridad administrativa que sean arbitrarios, no esten de acuerdo con la ley, Constituyan un abuso de sus facultades discrecionales o desconozcan derechos, privilegios o facultades establecidos por la Constitución. También puede nulificar las ordenes y resoluciones que se hayan expedido sin haber observado los procedimientos señalados en las leyes o reglamentos o sin apoyarse en suficientes pruebas o hechos.

3.3 REFORMAS PROPUESTAS A LOS ORDENAMIENTOS JURIDICOS FISCALES.

Antes de abordar el análisis de las reformas propuestas a los ordenamientos jurídicos fiscales, es necesario formular algunas consideraciones preliminares que han de servir de término de referencia para nuestro comentario.

Entendemos por reforma a los ordenamientos jurídicos fiscales, el diseño e implantación de modificaciones tendientes a mejorar la actividad administrativa en referencia a la resolución de los Recursos Administrativos. Esta mejora puede estar referida a la estructura técnica, al aumento de la eficiencia del organismo resolutor de los medios de impugnación en cuanto a la aplicabilidad de los mismos.

En otros términos, podríamos decir que la reforma consistiría en la realización de esfuerzos tendiente a perfeccionar el aparato que resuelve los Recursos Administrativos; sabiendo con esto que traería grandes efectos a la estructura organizacional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otros organismos comprendidos de esta.

Es preciso, considerar como materia a tratar la reforma de la institucionalización de un proceso administrativo.

A partir de estos datos, se presentan como labores a ser encaradas en el proceso de la reforma: primero, la estructura formal y funcional del aparato administrativo; segundo la implantación de un proceso administrativo.

En síntesis, la reforma a encarar en nuestro país, precisa partir del conocimiento de dos tipos de datos previos: Uno relacionado a la masa de contribuyentes que han interpuesto este medio de defensa en contra de las resoluciones de las autoridades administrativas, y el otro en relación a que a nivel nacional se tiene una escasa confianza en las autoridades administrativas, lo que trae como consecuencia un mínimo de recursos interpuestos por los afectados de un acto administrativo.

Las reformas a los ordenamientos jurídicos fiscales, vendría a modificar tanto a la naturaleza de las obligaciones del gobernado, como de la autoridad administrativa, respecto de la materia de los Recursos Administrativos.

Con la creación del órgano revisor o tramitador de los Recursos Administrativos, se pretende dar mayor claridad a las resoluciones vertidas por la autoridad administrativa, pretendiendo facilitar el cumplimiento de lo establecido en la Constitución, en cuanto a la fijación de los derechos y las obligaciones que a las partes correspondan.

Las características fundamentales de las reformas que se proponen en relación con las disposiciones fiscales en vigor son las siguientes:

Con las reformas que ahora se propone, los contribuyentes afectados por una resolución de la autoridad administrativa, dispondrán de una mayor seguridad jurídica, ya que el fin de este

apartado es dar los lineamientos necesarios para poder reestructurar el aparato resolutor de los Recursos Administrativos.

Las reformas de mayor trascendencia son las siguientes:

Del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, procederían las siguientes modificaciones:

1.- La reforma del artículo 125 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual señala: la competencia de las diversas unidades administrativas en la resolución de los Recursos Administrativos de revocación.

La reforma consistirá en que dichas unidades se concentren en un solo órgano, el cual conocerán en principio de todos los actos administrativos emitidos por las autoridades públicas, que en su ámbito competencial afectarán la esfera jurídica de los particulares.

2.- La modificación al artículo 111, inciso C, fracción V del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual establece la competencia de las Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos, ejercer las facultades siguientes: Resolver los Recursos Administrativos, hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, de las administraciones locales de recaudación o de Auditoría Fiscal o de las aduanas de su misma circunscripción territorial o de las unidades administrativas que de ellas dependan. la reforma consistiría al igual que el

anterior, en la unificación en un solo órgano. Las reformas propuestas al Código Fiscal de la Federación serían las siguientes:

1.- Al artículo 116, del ordenamiento citado sería: el establecer una sola denominación del recurso administrativo; ya sea que se le llame recurso de revocación, de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, de inconformidad o recurso administrativo como se prevé en el Código Fiscal del Estado de México.

2.- Al artículo 117, se le haría la reforma consistente en: Determinar contra que actos administrativos es procedente al recurso administrativo establecido por mi parte, que sería procedente contra todas las resoluciones dictadas por autoridad administrativa, fundada en leyes administrativas o fiscales.

3.- Al artículo 118, la reforma consistiría al igual que el artículo anterior.

4.- Al artículo 120, la reforma consistiría en: que se le diera a los recursos administrativos, en todos los casos, de ser optativos.

5.- Al artículo 121, la modificación consistiría en: acortar el plazo para la interposición del recurso administrativo; así como, la presentación se hara ante la autoridad que emitió el acto administrativo.

6.- Al artículo 122, se modificaría respecto a que quede señalado los requisitos formales que debe cumplir el recurrente al interponer el recurso.

Al artículo 123, la reforma consistiría en: dejar abierta al contribuyente el ofrecimiento de las pruebas que considere pertinente para acreditar los motivos de su inconformidad. Limitando únicamente la prueba confesional de las autoridades.

En el ámbito administrativo, existen otros ordenamientos que contemplan recursos administrativos entre las cuales se señalan las siguientes:

- 1.- La Ley Adanuera en su artículo 142, establece un recurso administrativo.
- 2.- La Ley de Hacienda del Distrito Federal, en su título VI de los recursos administrativos establece un medio de impugnación para el contribuyente.
- 3.- En la Ley de Coordinación Fiscal, en su artículo 11-A, establece los recursos de inconformidad.
- 4.- La Ley del Seguro Social y Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social. En el artículo 274 de la Ley del Seguro Social establece un recurso administrativo. En el artículo 126 y 127, establece el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.
- 4.- La Ley de INFONAVIT y su Reglamento de la comisión de

inconformidades y de evaluaciones. En los artículos 25, 52 y 54 de la ley citada, se establece un medio de defensa. En el artículo 10, 7o y 24 del reglamento citado establece un recurso administrativo.

Como se puede apreciar existen diversos ordenamientos que contemplan un medio de defensa para el particular afectado por un acto de autoridad, y como la finalidad de este apartado es la reforma a ordenamientos jurídicos, dicha modificación consistiría en: la unificación de los recursos administrativos de la siguiente manera:

Todas las leyes administrativas que establezcan un recurso administrativo deben ser reformados a fin de señalar que: Toda persona afectada por un acto administrativo, expedida con fundamento en esta ley podrán recurrirla en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

Es preciso establecer que debido a que éste es simplemente un ensayo de lo que podría ser una simplificación de la defensa de los particulares frente a los actos administrativos que lesionen sus derechos o intereses.

Lo anterior se hace en virtud de que podrían cambiarse. La intención del que escribe estas líneas es pretender unificar los recursos administrativos que se encuentran dispersos en distintas leyes y en el Código Fiscal de la Federación, y con lo cual se se podría dar mayor seguridad al gobernado cuando se sienta

lesionado en sus derechos o intereses por un acto emanado de una autoridad administrativa, y sabiendo que en un solo ordenamiento se encuentra establecido el recurso administrativo que se va hacer valer, a fin de exigir el respeto del principio de legalidad.

CONCLUSIONES:

Primera. Durante el acontecer de nuestra historia, se han dado diversos medios de defensa hacia los particulares, pero estos medios no han estado del todo separados uno de otros; es decir, existieron los llamados Recursos Administrativos, en el pasado, pero estos, eran aplicados en otras ramas del derecho o los recursos de Derecho Penal o Civil, era en ocasiones aplicados en materia administrativa. Es por esta aplicación indistinta que ha surgido la confusión en cuanto, si su naturaleza jurídica es administrativa o jurisdiccional.

Segunda. De por si, la materia fiscal es estremadamente técnica, compleja y muy variante, y si a esto le aunamos que los tratadistas del Derecho Fiscal, específicamente de los Recursos Administrativos, lo hacen más al tratar el estudio de la Naturaleza Jurídica de éste medio de defensa. Es por esto que considero que lo importante no es el hecho de determinar, si el acto de la autoridad administrativa, es un acto jurisdiccional o administrativo; sino, el que realmente este medio de impugnación sea eficaz.

Tercera. La existencia de los Recursos Administrativos, se debe principalmente a que por estar depositada la aplicación de las leyes en hombres falibles, los cuales al fin y al cabo son seres humanos, que no están exentos de pasiones y en la necesidad social de que todos los derechos gocen de suficiente garantía, es

por esto que debe haber un medio que proteja a las partes y en general al público, de las injusticias cometidas por las autoridades administrativas.

Cuarta. Uno de los problemas a que se han enfrentado los autores del estudio de el Recurso Administrativo, es el no poder llegar a una idea común, debido a que cada uno quiere definirlo tomando en cuenta diferentes aspectos: ya sea atendiendo a su Naturaleza Jurídica, al órgano a los que va dirigido el recurso, dependiendo de la lesión que cause la resolución recurrida, en cuanto a la finalidad del mismo; es decir, la de revocar, modificar o anular una resolución administrativa. Y en vista de la dificultad encontrada, para definir el Recurso Administrativo, propongo la siguiente definición: Es un medio de impugnación que establece la ley, para que los particulares acudan a la autoridad administrativa y solicitarle la revisión del acto a efecto de poderlo modificar o revocarlo.

Quinta. Del análisis de la doctrina, como del Derecho Positivo Mexicano, concluyo que la clasificación de los Recursos Administrativos debe ser una sola, y es la del recurso de Revocación, por ser la que en mi opinión engloba a todas las demás.

Sexta. La mayoría de los autores que se han ocupado de los elementos del recurso, estan de acuerdo que para que exista el Recurso, necesariamente se deben presentar los siguientes

elementos:

- a).- Que este establecido en una ley.
- b).- Que exista un acto o resolución administrativa.
- c).- Que dicho acto sea considerado como definitivo. y
- d).- El interés, entendiéndose como el impulso de la parte afectada al impugnar el acto.

Séptima. Debido a que los Recursos Administrativos, en nuestro sistema jurídico, se encuentran dispersos dentro de múltiples disposiciones legales de carácter especializado, lo que ha proporcionado un verdadero desorden, tanto en la tramitación de las impugnaciones internas, como inclusive en la misma denominación y configuración de los recursos.

Octava. En nuestra Legislación Positiva Mexicana, no encontramos un procedimiento, que nos marque en forma clara y consisa las fases por las cuales debe seguirse la tramitación de un Recurso, cuando es interpuesto en contra de una resolución administrativa. Esta deficiencia en cuanto a la falta de sistematización y uniformidad del procedimiento administrativo, trae como consecuencia una deficiencia. Es por tal motivo, que una de las aportaciones al derecho sería:

La creación de un ordenamiento procesal administrativo, lo cual de al afectado por una resolución, el derecho de impugnarla, siguiendo los lineamientos marcados en este ordenamiento. Este ordenamiento tendría la característica principal de acelerar el procedimiento dado su precisión en cuanto a las fases del Recurso, colaborando en esta forma a la prontitud de la justicia.

Novena. Se debe reducir el plazo de presentación del escrito de interposición del Recurso Administrativo, a 30 días, suficientes para integrar con todos los elementos de prueba aquellas constancias y copias que requiere la ley, pues los términos actuales han originado que se prolongen en modo considerable, sin que en la mayoría de los casos se presenten debidamente integrado el medio de impugnación.

Décima. Se debe modificar los artículos 125 y 111 inciso c), fracción V del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda Crédito Público, en cuanto a la estructura organizacional a la unidades que resuelven los Recursos Administrativos, con el fin de concentrar en un solo órgano todas estas funciones.

Decimaprimer. Se debe modificar el artículo 116 del C.F.F., el cual consistirá en establecer una sola denominación de Recurso Administrativo, ya que debe modificarse la regularización de los diversos recursos de revocación, reconsideración, revisión, etc., que se encuentran inadecuada y desigualmente regulados en diversas leyes administrativas o fiscales, en solo recurso de revocación, el cual se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación.

Decimasegunda. Los recursos administrativos se incrementaron a pedir de la consumación de la Revolución Mexicana, que combatió el absolutismo del régimen porfirista.

Decimatercera. El Recurso Administrativo más que una prerrogativa de la autoridad para encausar dentro de la legalidad

los actos de la administración, es un medio de defensa establecido por la ley a favor del particular. Consecuentemente su interposición debe ser opcional en todos los casos y no obligatoria, con el objeto de evitar que se convierta en una trampa que impida al interesado el acceso a la vía jurisdiccional.

Decimacuarta. Los requisitos de procedencia del Recurso Administrativo y las formalidades del procedimiento deben ser mínimos, con el objeto de que se facilite la utilización de este medio de control y se le dote de sencillez y expeditéz, lo que se traducirá en la buena marcha de la administración pública.

Decimoquinta. La acción es el único derecho de instancia que presupone un proceso, en cambio, el Recurso Administrativo, sólo configura un procedimiento: pues al no existir contraparte no hay actividad proyectiva, lo cual es característico de la acción.

Decimasesta. La autoridad administrativa que resuelve un recurso no ejerce al hacerlo, una facultad jurisdiccional, en virtud de que no decide sobre un conflicto de intereses, sino sobre la legalidad de los actos de los órganos de la administración de la cual él forma parte dentro de un orden jurídico.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ALVARO GONZALEZ, HECTOR. Notas sobre los Recursos Administrativos. "Revista de investigación Jurídica", 2ª parte.- Escuela Libre de Derecho, México 1982.
- 2.- ARMIENTA HERNANDEZ, GONZALO. Tratado teórico Práctico de los Recursos Administrativos. Int. Fernando Flores Garcia, Prol. Miguel Acosta Romero, Porrúa Ed., México 1991, 346 pp.
- 3.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Derecho Procesal Fiscal (El Regimen Federal Mexicano), Antigua Librería Robredo Ed., México 1964, 201 pp.
- 4.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Los Recursos Administrativos. "Revista Trimestre Fiscal", Año 4, No. 23, Indetec Ed. Oct-Dic-1984 / Enero-Marzo 1985, 119 pp.
- 5.- CARRILLO FLORES, ANTONIO. La Justicia Federal y la Administración Pública, Edit. Porrúa, 143 pp.
- 6.- CRUZ ALATORRE, ARTURO. Recursos Administrativos. "Revista del ITAN", No. 15, Sep-Dic. México, 1961, 213 pp.
- 7.- DELGADILLO GUTIERREZ, LUIS A. Principios de Derecho Tributario. 3a. ed., Limusa Ed., México 1988, 223 pp.
- 8.- Diccionario de Lengua Castellana. Real Academia Española . 13a . Ed. Madrid 1989-851 pp.

- 9.- Fix Zamudio, Hector. Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano. El Colegio Nacional, México 1983, 151 pp.
- 10.- Fix Zamudio, Hector. Los Recursos Administrativos, Revista Trimestre Fiscal, Año 6, No. 23, 119 pp.
- 11.- GARCIA MAYNEZ, EDUARDO. Introducción del Estudio de Derecho. 37a. ed., Porrúa Ed. México 1985, 444 pp.
- 12.- GARZA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Derecho Financiero Mexicano. 16a. ed., Porrúa Ed., México 1990, 1025 pp.
- 13.- GARCIA, SERGIO FRANCISCO DE LA. Justicia Administrativa en el ordenamiento Mexicano. El Colegio Nacional, México 1983.
- 14.- GONZALEZ PEREZ, JESUS. Derecho Procesal Administrativo Porrúa Ed., México 1980.
- 15.- JIMENEZ GONZALEZ, ANTONIO. Lecciones de Derecho Tributario (parte sustantiva) 2a. ed., ECASA Ed., México 1985, 597 pp.
- 16.- KAYE J., DIONISIO. Derecho Procesal Fiscal. 3a., ed., Themis Ed., México 1991, 366 pp.
- 17.- LOMELI CEREZO, MARGARITA. Problemática de las Vías de defensa en materia Fiscal Federal. ISEGORA. Revista Jurídica. Año I , No. 2, Oct. 1979, 81 pp.
- 18.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. De lo contencioso Administrativo de la Anulación o de la legitimidad. Universidad

de la S.L.P. Ed., México 1969, 202 pp.

19.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 10a ed., Porrúa Ed., México '91 354 pp.

20.- MARTINEZ LOPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. 4a. ed., Contables Administrativas Ed., México 1979, 378 pp.

21.- NAVA NEGRETE, ALFONSO. Derecho Procesal Administrativo. Porrúa Ed., México 1959.

22.- PUGLIESE, MARIO. Instituciones de Derecho Financiero. Prol. Antonio Carrillo Flores 2a. ed., Porrúa Ed., México 1976, 382 pp.

23.- QUINTANA VALTIERRA, JESUS y ROJAS YANES, JORGE. Derecho Tributario Mexicano. Trillas Ed., México 1988, 371 pp.

24.- RODRIGUEZ DOMINGUEZ, HUMBERTO. Manual para la Defensa Fiscal de los Contribuyentes. 4a. ed., Dofiscal Ed. México 1982, 129 pp.

25.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. Derecho Fiscal, 2a. ed., Harla Ed. México 1986, 309 pp.

26.- RUEDA HEUDAN, IVAN. Los 7 Pecados Capitales en Materia Fiscal. Ediciones Fiscales ISEF Ed. México 1991, 94 pp.

27.- SANCHEZ LEON, GREGORIO. Derecho Fiscal Mexicano. 59a., ed., Cardenas Editores y Distribuidores Ed., México 1980, 368 pp.

28.- SANCHEZ MAYOLO H. Derecho Tributario. 2a. ed., Cárdenas Editores y Distribuidores Ed., México 1980, 892 pp.

29.- SANCHEZ MAYOLO H. Derecho Tributario. 2a. ed. Cárdenas Editores y Distribuidores Ed., México 1980, 892 pp.

LEYES CONSULTADAS.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Hacienda del Distrito Federal.

Ley Organica de la Administración Pública Federal.

Ley del Seguro Social.

Ley de Infonavit.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y

Crédito Público.