

## LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Enunciado de los recursos administrativos en la materia fiscal.* III. *Naturaleza de los recursos administrativos.* IV. *Trascendencia de los recursos administrativos.* V. *Procedencia de los recursos administrativos.* VI. *Autoridad competente para conocer de estos recursos.* VII. *Requisito que ha de satisfacer el promovente.* VIII. *Características de las resoluciones que se impugnan vía el recurso administrativo.* IX. *Opcionalidad del recurso de revocación.* X. *Otros recursos considerados administrativos.* XI. *Recursos que establece la Ley del Seguro Social.* XII. *Recurso de revocación en materia del seguro social.* XIII. *Recurso previsto en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).* XIV. *De los recursos administrativos regulados por el Código Financiero del Distrito Federal.* XV. *Algunas discrepancias.* XVI. *De la impugnación de notificaciones.* XVII. *Otros recursos administrativos.*

### I. INTRODUCCIÓN

De relevante interés no sólo para el estudioso del derecho fiscal, sino para los contribuyentes, es conocer las defensas de éstos ante el Estado, personificado en el fisco.

Estas defensas son necesarias en los casos en que el fisco, al apartarse de la auténtica norma jurídica, afecta los intereses de los sujetos pasivos.

Ha existido un doble criterio acerca de si estas defensas han de intentarse *a)* ante autoridad diversa de la responsable de la violación del derecho del contribuyente, y *b)* ante la misma autoridad, cuya actuación considera el lesionado violatoria de normas jurídicas en su perjuicio.

El legislador mexicano ha optado por el segundo criterio, dejando desde luego abierta la posibilidad de que en caso de que resulte inútil el intento de defensa del que se considera lesionado, ante la responsable, recurra, en instancias posteriores, a otras autoridades; así existe la posibilidad de que después de agotar su defensa ante el fisco, la intente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, y, en caso

de que no quede satisfecho con la resolución de este organismo, promueva amparo ante la autoridad judicial federal.

En la forma anterior la defensa del contribuyente se considera suficiente, pues si la autoridad no dejara sin efecto el acto o resolución que impugna el responsable fiscal, éste tiene otras dos instancias; así, la resolución de la autoridad fiscal siempre será provisional, en espera de que en el plazo que la misma ley señale, el afectado la impugne, so pena de que logre definitividad.

## II. ENUNCIADO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA MATERIA FISCAL

El artículo 116 del Código Fiscal de la Federación en vigor enuncia solamente los recursos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, que se podrán hacer valer contra los actos administrativos que se dictan en materia fiscal.

La fracción III, que aludía al recurso de nulidad de notificaciones, fue derogada.

No obstante lo anterior, el artículo 129 del mismo Código señala:

Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme a los artículos 117 y 118, se estará a las reglas siguientes:

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

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

II. Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiera practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

III. La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente al examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.

IV. Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho recurso.

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

En el caso de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo.

Como se observa, el citado recurso de nulidad genéricamente continúa existiendo, si bien se ha buscado un curso del mismo, aludiendo a los otros que el artículo 116 menciona.

Si, como se verá, los recursos de revocación y de oposición al procedimiento administrativo de ejecución son muy importantes para la defensa del contribuyente, el de nulidad de notificaciones no lo es menos.

Lo anterior se demuestra porque la defensa del promovente que representa el mencionado recurso de nulidad de notificaciones necesita de más amplio apoyo.

Igualmente, se demuestra la trascendencia del citado recurso, por su aparición en otras ramas del derecho, especialmente en la procesal.

Tan importante es el citado recurso, que de su ejercicio y resolución depende la continuación o anulación de procesos judiciales y administrativos, pues sabido es que la falta de notificación de un acto o resolución anula dichos procesos.

### III. NATURALEZA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

El recurso administrativo es una defensa de los intereses del promovente ante el Estado, por lo que no se trata de un litigio de partes en pugna.

En relación con lo apuntado, Nava Negrete ha escrito: "Es el recurso administrativo un procedimiento desarrollado en la esfera de

la administración y no un proceso o juicio ni rúa jurisdiccional promovida ante un tribunal.”<sup>1</sup>

Posteriormente, el mismo autor agrega: “La administración actuará conforme a derecho pero su función en el recurso administrativo es hacer un nuevo examen del acto impugnado, que bien puede hacerlo ante los imperativos de la norma legal o ante la realidad de los hechos, para ajustarlo a ellos”.<sup>2</sup>

De lo dicho por Nava Negrete se siguen caracteres importantes del recurso administrativo, como: a) que ha de hacerse valer ante la autoridad cuya resolución o actos se pretende impugnar con el mismo; b) que con el mismo se pretende motivar a la responsable a que antes estudió, a efecto de que emita diversa resolución, que según el promovente se ajuste a derecho, y, consecuentemente, le libere de la situación en que la anterior lo ha puesto.

Luego se aludirá detalladamente a los caracteres del recurso ya señalados.

#### IV. TRASCENDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

En cumplimiento del principio de legalidad los funcionarios públicos han de realizar cuanto la ley les ordena, pero únicamente lo que les ordena.

Cuando se habla de ley, se alude a preceptos que se ajustan a lo jurídico, no a dictados de otra índole.

Para el aplicador ordinario, el marco de la juridicidad es la Constitución; si bien en casos excepcionales ha de eludir la aplicación de los preceptos de ésta, cuando considere que hacerlo implicaría violación a la lógica común de la realidad.<sup>3</sup>

Ha escrito Margain Manautou: “Los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes y ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la carta magna del país, o en otros

1 Nava Negrete, Alfonso, *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959, p. 88; véase igualmente Margain Manautou, Emilio, *Introducción al derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de S.L.P., 1969, p. 158.

2 *Ibidem*.

3 Existen diversos casos en que en la materia fiscal es evidente la necesidad de, razonadamente, no recurrir a la aplicación de algunos preceptos constitucionales, que no obstante las frecuentes propuestas de estudiosos de la materia, no se han adaptado a la realidad que se vive en México, lo que resulta sumamente penoso.

términos, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos".<sup>4</sup>

Cuando el aplicador del derecho positivo, olvidándose del camino que le señala la ley, emite resoluciones o realiza actos que violan la juridicidad necesaria de los mismos, el afectado por esas conductas, ante la carencia del seguro fundamento legal y la falta de una motivación adecuada de los mismos, apoyado en el artículo 16 de nuestra Constitución federal y en la ley secundaria relativa, puede impugnar tales resoluciones y conductas de aquella autoridad.

En lo dicho se manifiesta la bondad y trascendencia de los recursos administrativos.

De lo dicho se desprende con claridad el concepto del recurso administrativo, el que no es sino la defensa de que el contribuyente dispone para hacer frente a conductas o resoluciones de autoridad que con violación del derecho afectan sus intereses.

Cuando se da la circunstancia que presupone la motivación del recurso, el interés jurídico del recurrente es manifiesto y procede el recurso, con todas las consecuencias legales que prevén las leyes de la materia.

Nuestra Constitución ha sido precisa en lo que a defensa de los intereses de los agraviados se refiere; la letra del artículo 16 no deja lugar a duda del propósito que el Constituyente tuvo al redactarlo: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Cualquier violación al precepto constitucional aludido amerita recurso, perfectamente fundado.

Se constituye así, el recurso administrativo en un instrumento de control de los actos y resoluciones de la autoridad, los que de acuerdo con la Constitución han de ajustarse al principio de legalidad, so pena de resultar ineficaces jurídicamente.

Es el recurso administrativo tutela de los intereses de los responsables fiscales contra los abusos o los errores de la autoridad, cuando hace o pretende hacer aplicación equivocada de la auténtica ley.

4 Margzin Manautou, Emilio, *El recurso administrativo en México. Estudios jurídicos*, México, Jus, 1985, p. 13.

## V. PROCEDENCIA DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Siendo dos los recursos anunciados por el Código Fiscal de la Federación, las condiciones de procedencia son dos; para ello conviene transcribir los artículos de este ordenamiento que a ello refieren.

El artículo 117 del Código, refiriéndose al recurso de revocación, indica:

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.

Dado que la determinación de contribuciones que el fisco lleva a cabo puede ser ordinaria o presuntiva, contra lo que puede pensarse al respecto, conviene aclarar que el citado recurso de revocación procede en ambos casos, pues en ambos lo que interesa es impugnar un acto de autoridad lesivo del interés del promovente.

La fracción II del precepto transcrito alude a los casos en que, sea en virtud de un pago de lo indebido (artículo 22 del Código) o de otra circunstancia en que el fisco haya obtenido o mantenga en su poder, por cualquier otro motivo, lícito o ilícito, cantidades que ha de reintegrar a ese particular.

Finalmente, la fracción III alude a las disposiciones que haya dictado la autoridad aduanera, o a los actos de la misma; pero que no sean de los que constituyen o se llevan a cabo durante el recientemente establecido inicio del procedimiento administrativo de ejecución, que ahora es competente para realizar la autoridad aduanera con apoyo en el artículo 121 de la Ley de la materia.

La aclaración contenida en el párrafo anterior habrá de tenerla presente con gran cuidado, pues además de atender a una novedad de la Ley Aduanera, como se verá luego, si no se toma en cuenta se puede incurrir en inexactitud al aplicar el artículo 128 de la Ley.

El artículo 118 del Código Fiscal alude a la procedencia del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, de la siguiente manera:

El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que;

I. 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 a que se refiere el artículo 21 de este Código.

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

III. Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

IV. Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

La primera fracción de este artículo supone el caso en que el fisco, en ejercicio de la facultad económico-coactiva, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, exija al contribuyente el pago de créditos fiscales inexistentes, o el crédito se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización por cheques devueltos por el banco librado.

Si se tiene en cuenta que según el artículo 2 del mismo Código Fiscal, los recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que tiene derecho el fisco por la devolución por parte del banco librado de cheques que ha recibido aquél en pago de créditos fiscales, "participan de la misma naturaleza" que las contribuciones, resulta inútil la aclaración que en relación con los créditos relativos hace la fracción.

La fracción II se refiere al caso preciso de la procedencia de este recurso, que concuerda plenamente con el nombre del mismo.

La fracción III del artículo que se viene comentando alude a un caso de tercería, pues el recurso ha de promoverse por alguien que no es el sujeto pasivo.

La fracción prevé tercerías excluyentes de dominio y tercerías excluyentes de preferencia.

La tercería, como es del conocimiento de los procesalistas, es la intervención de alguien que sin ser parte en un proceso, hasta ese momento, deviene en el mismo para defender un derecho que ya le ha sido afectado, o que está por afectársele; o para coadyuvar con quienes sí son partes en dicho procedimiento.

Las tercerías pueden ser coadyuvantes y excluyentes; para efectos de este estudio interesa sólo las segundas.

Dice Eduardo Pallares:

Las tercerías excluyentes son de dos clases: las de dominio y las de preferencia. Las primeras tienen por objeto que se declare que el tercero opositor es dueño del bien que esté en litigio (en el caso que me ocupa debe decirse "embargado") en el juicio principal, que se levante el embargo que ha recaído sobre él y se le devuelva con todos sus accesorios, o bien que es el titular de la acción ejercitada en dicho juicio [...]

Las tercerías de preferencia tienen por objeto que se declare que el tercerista tiene preferencia en el pago, respecto del acreedor embargante en el juicio principal.<sup>5</sup>

A continuación Pallares menciona el procedimiento a seguir en la interposición y seguimiento de las tercerías.

Las tercerías referidas en esta fracción son tanto la excluyente de dominio, como la excluyente de preferencia; la primera se da en el caso de que un bien que se ha embargado por el fisco a un deudor fiscal, no pertenezca a dicho deudor. Resulta lógico que en este caso el dueño del bien embargado pueda intervenir en tercería para recuperar dicho bien; la segunda se produce en los casos en que un tercero, de acuerdo con el artículo 149 del mismo Código, tenga preferencia sobre el fisco para cobrar un crédito.

#### VI. AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONOCER DE ESTOS RECURSOS

Como no se trata de recursos que se hagan valer en procedimiento contencioso, la autoridad competente, para conocer de los mismos, ha de ser la propia que emitió la resolución que con el recurso se pretende impugnar, o realice o esté a punto de realizar el acto cuya ilegalidad ha dado motivo a la impugnación; al respecto, el artículo 121 del Código Fiscal señala:

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya sufrido efectos su notificación.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre

5 Pallares, Eduardo, *Diccionario de derecho procesal civil*, México, Porrúa, 1966.



que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo a que se refiere este artículo, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

## VII. REQUISITO QUE HA DE SATISFACER EL PROMOVENTE

Como en otros campos del derecho, el legislador del Código Fiscal de la Federación ha tenido cuidado de señalar los requisitos que se han de satisfacer para hacer procedente el recurso administrativo:

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 de este Código y señalar además:

- I. El acto que se impugna.
- II. Los agravios que le cause el acto impugnado.
- III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trata (artículo 122).

Resultaría sin sentido pretender hacer valer un recurso sin que se exprese el acto que se quiere impugnar; y además, el acto o resolución que se impugnen deben expresarse en forma precisa, que no quede lugar a duda acerca de la conducta o resolución de la autoridad, so pena de que se deseche por improcedente dicho recurso (mismo artículo).

Los agravios también constituyen materia del recurso, por lo que la carencia de ellos igualmente lo hacen improcedente. Los agravios deben de tal manera razonarse que sea evidente, con la expresión de los mismos, que con la conducta de la autoridad se está afectando el interés jurídico del recurrente.

Ha de tenerse en cuenta al aludir al acto que se imponga, que éste no constituya una resolución dictada en otro recurso administrativo, o que se trate de actos que se realizan en cumplimiento de resoluciones dictadas en otros recursos o en sentencias (y habría que agregar) que hayan quedado firmes.

Tampoco el acto o resolución que se impugnan por la vía del recurso han de haber sido impugnados antes, ya sea en recurso similar, o que se trate de alguno cuya nulidad se haya demandado ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Ni los actos que dan origen al recurso han de ser de aquellos que se consideran consentidos, en virtud de no haber sido impugnados en los plazos que la ley señala para hacerlo. Estos actos o resoluciones se califican de firmes, y, como es sabido, contra los mismos no cabe recurso u otra defensa.

Por otra parte, los mencionados actos tampoco pueden ser de los que se califiquen de conexos con otros que hayan sido motivo de otro recurso, o de otro medio de defensa.

Asimismo, resulta lógico que el acto o resolución que con el recurso se impugnan no deben haber sido revocados por la autoridad que los emitió, pues seguramente que con apoyo en el artículo 124 del mismo Código, la autoridad ante la que se promueve declarará improcedente la defensa.

Por lo que hace a los agravios, ya que precisamente con el recurso se pretende evitar los efectos dañinos de una resolución o una conducta de la autoridad, conviene que los mismos se expresen no sólo con claridad, sino que el recurrente ha de buscar, al formularlos, expresar en cada caso el interés jurídico que con el recurso se pretende defender. Lo anterior implica razonar el agravio expresando el derecho que con el mismo se ha violado; lo contrario seguramente deja endeble el valor del agravio.

En relación con las pruebas a que se refiere la fracción III del artículo 122, recuérdese que es elemento sin el que no puede tener éxito cualquier proceso o impugnación, pues resulta sin sentido el que se expresen hechos y se formulen peticiones, si no constan fehacientemente los primeros y, sin el apoyo legal, se formulan las peticiones del promovente.

La segunda parte del artículo 122 señala:

Quando no se expresen los agravios a que se refiere la fracción II de este artículo, la autoridad fiscal desechará por improcedente el recurso interpuesto. Cuando no se señale el acto que se impugna, los hechos controvertidos, o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

Como el trámite de los recursos debe realizarse atendiendo a contenidos de la ley, cuya interpretación y aplicación ha de ajustarse a lo jurídico, el legislador tuvo la atingencia de establecer en el tercer párrafo del artículo que se comenta:

Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de los interesados deberá recaer en licenciado en derecho. No será aplicable lo dispuesto en este párrafo si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la Ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

#### VIII. CARACTERÍSTICAS DE LAS RESOLUCIONES QUE SE IMPUGNAN VÍA EL RECURSO ADMINISTRATIVO

De las ideas expresadas en renglones anteriores se desprende indirectamente que la resolución que se impugna con un recurso administrativo ha de satisfacer determinados caracteres; lo anterior se exige para evitar trámites superfluos que constituyen violación al principio de economía procesal. En relación con lo anterior, dice Margain Manautou:

La sola existencia de una resolución administrativa, expedida en contra de un particular, no implica que pueda impugnarse en recurso administrativo, sino que ella debe reunir ciertas características para que, dándose, sea una resolución impugnable mediante el recurso administrativo. Las características que debe reunir dicha resolución, son:

1. Que sea definitiva;
2. Que sea personal y concreta;
3. Que cause agravio;
4. Que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta; y
5. Que sea nueva.<sup>6</sup>

La definitividad de una resolución implica que se ha concluido los trámites e instrucción para la misma, y en tal virtud, se ha pronunciado; esto es, que se han agotado legalmente las posibilidades de hacer corrección o añadido a tal resolución. Estas resoluciones no pueden revocarse ni modificarse de oficio por la autoridad emitente.

<sup>6</sup> *Op. cit.*, p. 42.

Creo que vale la pena agregar una aclaración al respecto: no es lo mismo una resolución definitiva que una resolución firme; la definitiva es aquélla con la que concluye una instancia; la firme es aquella que habiendo sido definitiva, ha transcurrido después de la fecha de su emisión un tiempo en que pudo ser impugnada sin que se haya hecho, o habiendo sido impugnada, tal impugnación no haya prosperado.

Este tipo de resoluciones no son impugnables, ya que si lo fuesen resultaría sin fin el proceso en que se hubiesen dictado.

Por lo que respecta a que la resolución ha de ser personal y concreta, habrá que tener en cuenta que en ésta, como en cualquier materia jurídica, no pueden impugnarse sino por medio de otros procedimientos, resoluciones que carezcan de esta característica, y que cuando concretamente la resolución afecta a alguien, y sólo entonces, puede formularse la defensa por la vía que se estudia.

El que la resolución que se impugna con el recurso haya de causar agravio es elemental, pues la carencia de esa afectación hace ausente la causa primera del recurso, ya que éste resulta sin sentido, si no se ha afectado el interés del recurrente.

Habrá que agregar en este punto que la afectación mediante el agravio debe ser a un interés tutelado por la ley; es decir, ha de ser un interés jurídico, pues es condición para la procedencia del recurso la fundamentación del mismo, y ésta requiere la alusión al derecho violado al promovente.

Para que el recurso sea procedente, de acuerdo con el artículo 123 del Código, el promovente deberá acompañar el documento en que conste el acto impugnado; y si no lo hiciese, será requerido por la autoridad fiscal para que satisfaga este requisito, en el entendido de que si a pesar de ello no lo aportase en el plazo de cinco días, el recurso se tendrá por no interpuesto.

Ya que en el caso de negativa ficta la resolución no existe, pues precisamente por carencia de la misma se da la defensa, sólo deberá probar el recurrente que formula la instancia o solicitud, dentro del plazo legal, que no fue atendida ésta en el tiempo que la ley da a la autoridad para hacerlo.<sup>7</sup>

Por lo que Margain llama resolución "nueva", habrá que entender que los recursos administrativos son improcedentes, según el artículo 124 del Código Fiscal, cuando la resolución que se impugna haya sido dictada en otro recurso, o en cumplimiento de ésta o de una

7 La negativa ficta está prevista en el artículo 38 del Código Fiscal.

sentencia, o que haya sido impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

#### IX. OPCIONALIDAD DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

De acuerdo con la ley y la doctrina, hay recursos que deben agotarse antes de que se promueva ante instancia superior, y recursos cuyo agotamiento es opcional antes de esta promoción.

El Código Fiscal de la Federación, en el artículo 125, indica que el recurso de revocación es de los segundos a que se hace referencia en el párrafo anterior, pues según este precepto el interesado podrá optar por impugnar un acto a través del mismo, o promover directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Conviene agregar a lo dicho que de acuerdo con el artículo 36 del mismo Código, "las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales". Algún antiguo texto del artículo al que corresponde el 36 aclaraba que las mencionadas resoluciones no eran revocables por la autoridad que las emitía.

La razón de esta irrevocabilidad es que la resolución que beneficia a un contribuyente, de acuerdo con el criterio sostenido en esta materia, constituye un derecho que se acumula al activo del patrimonio de éste, y la revocación equivaldría a ese derecho, con violación del artículo 14 de nuestra Constitución federal.

#### X. OTROS RECURSOS CONSIDERADOS ADMINISTRATIVOS

Existen organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Estos organismos realizan actividades de fisco y ante ellos también se pueden interponer recursos administrativos de naturaleza fiscal.

#### XI. RECURSOS QUE ESTABLECE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

El artículo 274 de la Ley del Seguro Social dice:

Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Ins-

tituto, acudirán en inconformidad, en la forma y términos que establezca el Reglamento, ante el Consejo Técnico, el que resolverá lo procedente.

El propio Reglamento establecerá procedimientos administrativos de aclaración y los términos para hacerlos valer, sin perjuicio del de inconformidad a que se refiere el párrafo anterior.

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

No discutiendo en este estudio la constitucionalidad de la intervención de los citados organismos con facultad económico-coactiva (pues no es materia que atañe, el que se ajuste o no al principio de soberanía) sólo me ocuparé de los recursos que establecen las leyes del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Tal como aparecen en la ley.

En el caso del Seguro Social, la autoridad competente para conocer del recurso, según el artículo 2o. del Reglamento del artículo 274 de la Ley, es la Unidad de Inconformidades, dependiente del Consejo Técnico de este organismo.

Corresponderá al secretario general del Instituto, o, en su defecto, al prosecretario general, la instrucción del asunto hasta ponerlo en estado de resolución. Estos mismos funcionarios están facultados para resolver sobre la admisión del recurso y la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, en su caso.

También, de acuerdo con el artículo 253 de la Ley, pueden conocer de este recurso los consejeros consultivos delegacionales, previa autorización del Consejo Técnico del Instituto.

El recurso de inconformidad deberá interponerse en plazo de quince días hábiles que sigan a la fecha en que surta efecto la notificación del acto "definitivo" que con el mismo se impugne (artículo 4o. del Reglamento).

Tratándose, en el caso del Seguro Social, de obligaciones y derechos, tanto de los trabajadores como de los patrones, unos y otros podrán interponer el recurso de que se viene hablando, y como, por otra parte, frecuentemente los sindicatos de aquéllos son titulares de los contratos (colectivos) de trabajo, habrá que dar vista a estas agrupaciones de la valuación actuarial de las prestaciones contractuales, en caso de inconformidad patronal con la misma.

Asimismo, si la inconformidad con las prestaciones es promovida por los trabajadores o sus beneficiarios, se dará vista a los patrones

con el fin de que expresen lo que a su derecho convenga (artículo 5o. del Reglamento).

Las notificaciones relativas al procedimiento de este recurso se harán de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación (artículo 6o. del Reglamento) (artículos 129, 134, 135, 136 y 137, 139 y 140 del Código Fiscal de la Federación).

El acto recurrido puede suspenderse a solicitud del recurrente, si se da garantía en los términos de los artículos 141 y 142 del Código Fiscal de la Federación.

## XII. RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA DEL SEGURO SOCIAL

Con el mismo régimen del recurso de revocación en materia fiscal, en la del Seguro Social se da el recurso de igual nombre, sólo que aquí la defensa se produce contra las resoluciones en materia de admisión del recurso y de las pruebas ofrecidas en el de inconformidad.

En relación con este recurso de revocación, indica el artículo 26 del Reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social:

Contra las resoluciones del secretario general del Instituto o del secretario del Consejo Consultivo Delegacional, en materia de admisión del recurso y de las pruebas ofrecidas, procederá el recurso de revocación ante el Consejo Técnico o ante el Consejo Consultivo Delegacional correspondiente. El recurso se interpondrá dentro de los tres días siguientes al en que surta efecto la notificación del acuerdo recurrido y se decidirá de plano.

## XIII. RECURSO PREVISTO EN LA LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES (INFONAVIT)

Ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se da un recurso de inconformidad contra resoluciones individuales de este Instituto. Dice el artículo 52 de la Ley relativa:

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

El Reglamento correspondiente determinará la forma y términos en que se podrá interponer el recurso de inconformidad a que se refiere este artículo.

El órgano del INFONAVIT competente para conocer del mencionado recurso de inconformidad es la Comisión de Inconformidades y de Valuación.

La aludida comisión

se integrará en forma tripartita con un miembro por cada representación, designados conforme a lo dispuesto por el artículo 16, fracción XII, de la presente Ley. Por cada miembro propietario se designará un suplente.

La comisión conocerá de las controversias que se susciten sobre el valor de las prestaciones que las empresas estuvieren otorgando a los trabajadores, en materia de habitación, para decidir si son inferiores, iguales o superiores al porcentaje consignado en el artículo 136 de la Ley Federal del Trabajo y poder determinar las aportaciones que deban enterar al Instituto o si quedan exentas de tal aportación. Una vez tramitadas las controversias en los términos del reglamento respectivo, la Comisión presentará un dictamen sobre las mismas al Consejo de Administración, que resolverá lo que a su juicio proceda (artículo 25).

El párrafo segundo del artículo 1o. del Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores señala: "La comisión conocerá, substanciará y resolverá los recursos que promuevan ante el Instituto, los patrones, los trabajadores o sus causahábientes y beneficiarios, en los términos del presente Reglamento".

Luego, el artículo 5o. del mismo Reglamento indica: "El recurso de inconformidad o la controversia sobre valuación se interpondrá por escrito, directamente ante la Comisión o por correo certificado con acuse de recibo, caso este último en que se tendrá como fecha de presentación la del día en que hayan sido depositados en la oficina de correos".

La controversia a que se alude en este artículo no nos interesa, pues si de la misma conoce la Comisión, en segunda instancia es competencia, según el tercer párrafo del artículo 53 de la Ley del INFONAVIT, de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, y no se trata de un recurso.

El artículo 7o. del Reglamento dice: "Procede el recurso de inconformidad contra las resoluciones individualizadas del Instituto de



Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, que los trabajadores, sus beneficiarios o los patrones estimen lesivas de sus derechos. No serán recurribles las resoluciones de carácter general expedidas por el Instituto”.

Según el artículo 9o. del Reglamento, disponen de treinta días los trabajadores, y de quince los patrones para interponer el recurso de inconformidad, a partir del siguiente en que se les haya notificado el acto que impugnan, o de aquel en que los interesados demuestren haber tenido conocimiento del mismo; estos días serán hábiles.

Del escrito en que se interponga el recurso se dará vista a los terceros que pudieran estar interesados en el mismo, a efecto de que en plazo de diez días manifiesten lo que a su derecho convenga; asimismo, se solicitará al Instituto el expediente del que haya emanado el acto impugnado para que se envíe en plazo no mayor de cinco días (artículo 12 del Reglamento). Si los terceros interesados fuesen trabajadores sindicalizados, será suficiente dar vista al sindicato titular del contrato colectivo ley; si estos trabajadores no fuesen sindicalizados, al dárseles vista se les requerirá para que designen representante común, en el sentido de que si no lo nombran lo hará la Comisión.

Recibido el expediente y rendidas las pruebas, la secretaría de la Comisión, en un plazo de diez días, formulará un proyecto de resolución, para que en un plazo de quince días la Comisión resuelva (artículo 15 del Reglamento).

#### XIV. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS REGULADOS POR EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

El Código Financiero del Distrito Federal (publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1994) en el artículo 547 enuncia los recursos administrativos que proceden en la materia que este ordenamiento regula; tales recursos son:

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

Como se observa, además de los recursos que se enuncian en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, en el Código Finan-

ciero del Distrito Federal aparece el de oposición de tercero. En esta forma el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, que de acuerdo con el artículo 128 del Código Fiscal de la Federación puede interponerse por el contribuyente o por un tercero que concurra para excluir del embargo que se hace al contribuyente, un bien propiedad del mismo tercero, o para hacer valer la preferencia que tiene de que se le pague antes que al fisco, se ha descompuesto en el Código Financiero en el (recurso) de "oposición al procedimiento administrativo de ejecución" que promueve el sujeto pasivo, y el de "oposición de un tercero", equivalente éste a la intervención del tercerista, que prevé el Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte el Código Financiero, en el mismo artículo 547, hace la pertinente aclaración de que "Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulas":

Y continúa diciendo que:

Dicha nulidad será declarada, aún de oficio, por la autoridad superior de la que hubiese dictado la resolución, si ésta no modifica, en favor del particular, la primera resolución; si hubiera modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Los recursos administrativos que prevé el Código Financiero, a diferencia de los que regula el Código Fiscal, se promueven ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal; en tanto que los segundos se manejan "ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado" (artículo 121 del Código Fiscal).

Los actos administrativos contra los que proceden los recursos señalados en el Código Financiero, según el artículo 549 del mismo ordenamiento, son los previstos por los artículos 551, 552 y 553, que a la letra dicen:

Artículo 551. El recurso de revocación procederá contra actos administrativos en los que se determinen contribuciones o sus accesorios; en los que se niegue la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, en los que se determinen responsabilidades resarcitorias y en los que se impongan multas por infracción a las disposiciones previstas en este ordenamiento.

Artículo 552. El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá en contra de los siguientes actos administrativos que:

I. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina recaudadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiera el artículo 48 del Código, o

II. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley. En este caso, la oposición no podrá hacerse valer sino en contra de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

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

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

Este recurso no procede en contra de actos que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales o contractuales a cargo de terceros.

Artículo 553. El recurso de oposición de tercero podrá hacerse valer, en los siguientes casos:

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

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

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

## XV. ALGUNAS DISCREPANCIAS

Si se ve el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, se observará que existe discrepancia entre el mismo y el 551 del Código Financiero, ya que el primero indica que este recurso

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.

La diferencia se debe a que el Código Financiero es ley local del Distrito Federal, por lo que no ha de referirse a la materia aduanera, que es de naturaleza federal.

Como queda dicho, el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, previsto por el Código Fiscal, puede promoverse por el contribuyente. Este recurso, en el Código Financiero, se complementa por el de oposición de tercero, que equivale a la tercería prevista por el Código Fiscal en los artículos 118 y 128.

## XVI. DE LA IMPUGNACIÓN DE NOTIFICACIONES

Por el enunciado de este subtema, se observa que el Código Financiero, como el Fiscal de la Federación, ha previsto la impugnación de notificaciones ilegalmente realizadas; dice el artículo 554 del primer ordenamiento:

Cuando se alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles conforme a los artículos 551, 552 y 553 de este Código, se estará a lo siguiente:

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

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

II. Si el recurrente niega conocer el acto, bajo protesta de decir verdad, manifestará tal desconocimiento en el escrito por el que interponga el recurso administrativo. La Procuraduría Fiscal del Distrito Federal dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo

se hubiera practicado, para lo cual el contribuyente señalará, en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada para tal efecto. Si no hace tal señalamiento, la autoridad citada dará a conocer el acto y la notificación en el domicilio que se haya señalado para oír y recibir notificaciones o, en su ausencia, lo hará por estrados.

El recurrente tendrá un plazo de 15 días, a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo impugnado, simultáneamente, el acto y su notificación.

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

IV. Si se resuelve que no hubo notificación a que fue ilegal, se tendrá al recurrente como sabedor del acto impugnado desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado con base en aquélla, y se procederá al estudio de la impugnación en contra el acto administrativo.

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

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

El precepto transcrito concuerda en su contenido con el artículo 129 del Código Fiscal, sólo que en el transcrito, al promovente se llama "recurrente", con lo que el legislador le dio a esta impugnación el carácter de recurso, en tanto el legislador del Código Fiscal, después de derogar la fracción III, del artículo 116, que daba a este trámite el nombre de recurso, la sigue regulando en el artículo 129 aludido, sin referirse a "recurrente", como lo hace el financiero, sino al "particular".

## XVII. OTROS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Como existen otros recursos administrativos "no fiscales", me interesa reiterar a quienes consultan al respecto, y manifestar a cualquier interesado, que tales recursos no proceden por actos o resoluciones de autoridades fiscales, sino de otras que actúan en la esfera administrativa no fiscal.

Ejemplo de los mencionados recursos se encuentra en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 4 de agosto de 1994.

Para efectos de este trabajo, los recursos aludidos en el párrafo anterior no nos interesan, sin que ello implique displicencia por los mismos, pues son muy importantes en la materia administrativa.

Gregorio RODRÍGUEZ MEJÍA