

21
2Es.



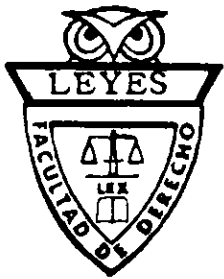
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

“EFICACIA DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD
REGULADO POR LA LEY DE COORDINACION
FISCAL”

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
MARTHA LAURA ALVARADO SANDOVAL

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



MEXICO, D. F.

1998.

269291



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

- 10.-FIX ZAMUDIO, HECTOR. "Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano". Editado por el Colegio Nacional. México, 1983.
- 11.-FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1981.
- 12.-FRAGA, GABINO. "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. México, 1978.
- 13.-GARCÍA MAYNES, EDUARDO. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa, S.A. México, 1986.
- 14.-GARRIDO FALLA, FERNANDO. "Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos". Madrid, 1955
- 15- GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. "Los Recursos Administrativos y Económico-Administrativos". Editorial Civitas, S.A. Tercera Edición, 1975.
- 16.- HANSEN, ALVIN. "Política Fiscal y Ciclo Económico". Fondo de Cultura Económica. México, 1973.
- 17- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "El Recurso Administrativo en México". Editorial Jus, S.A. de C.V. México, 1985.
- 18- NAVA NEGRETE, ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. México, 1959.
- 19.-OATES, WALLACE. "Federalismo y Municipio". Primera edición. Fondo de Cultura Económica. México, 1994.

- 20.- ORTEGA LOMELIN, ROBERTO. "Federalismo y Municipio". Fondo de Cultura Económica. México, 1994.
- 21- RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México, 1983.
- 22.- SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE. "Tratado de Derecho Administrativo". 4ª. Edición. Talleres Gráficos Barreiro. Tomo I. Montevideo, 1974.
- 23.- SERRA ROJAS, ANDRÉS. "Derecho Administrativo". 10ª. Edición. Tomo II. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Coordinación Fiscal.
4. Ley de Ingresos de la Federación.
5. Ley Federal de Derechos.
6. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
7. Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de
Coordinación Fiscal.
8. Ley del Servicio de Administración Tributaria.
9. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

OTRAS FUENTES

- 1.- CADENA ROJO, JAIME.
"Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México".
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
2º. número extraordinario.
México, 1967.

- 2.- HOYO D'ADDONA, ROBERTO
"Las participaciones en la coordinación fiscal" en
Investigación Fiscal.
México, No. 3, mayo-junio de 1982.

- 3.- MIGUEL CALZADO, MARIA DE JESÚS
"El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México", en
el Derecho en México. Una visión de conjunto. Tomo II
UNAM, México, 1991.

- 4- Federalismo Fiscal: Conceptos, principios y teoría.
Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

- 5- La Coordinación Fiscal en México.
Subsecretaría de Ingresos.
S.H.C.P., México, 1982.

- 6- Diccionario Jurídico Mexicano.
Instituto de Investigaciones Jurídicas.
7ª. Edición.
Editorial Porrúa-UNAM.
México, 1994.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS JOSE VASCONCELOS
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 5 de agosto de 1998

ING. LEOPOLDO SILVA GUTIERREZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que la pasante MARTHA LAURA ALVARADO SANDOVAL , bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "EFICACIA DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD REGULADO PO LA LEY DE COORDINACION FISCAL".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los seis meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaria General de la Facultad."



Atentamente
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL

LIC. MA. DE LA LUZ NUNEZ CAMACHO

A mis padres, con profundo amor y
agradecimiento por los valores y principios
que me inculcaron, los que siempre han
sido la guía que rige mi pensar y mi actuar.

A mi esposo, hombre extraordinario
que me ha brindado el privilegio de
continuar juntos el camino de la vida.

A mis hermanos:

Blanca Hilda
María Eugenia
Jorge Rafael y
Alberto Saúl
Con cariño y agradecimiento
por su apoyo constante.

A mi Facultad de Derecho de la
Universidad Nacional Autónoma
de México, por ser la Institución
que sembró en mí el espíritu de
búsqueda de la justicia a través de
la verdad, sin más instrumentos
que los conocimientos en ella
aprendidos.

A la Lic. Martha Teresa Urrutia Cárdenas,
mi reconocimiento y gratitud por
enseñarme a través de su ejemplo, que el
servicio público debe ser desempeñado
con honradez, eficiencia y trabajo arduo.

Al Lic. Juan Pablo de la Serna
Perdomo, por su valiosa asesoría
para la elaboración de este
trabajo, muchas gracias.

**EFICACIA DEL RECURSO DE INCONFORMIDAD REGULADO POR
LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.**

	Página
INTRODUCCIÓN.	1

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES

A.- Breves antecedentes.	4
B.- Concepto del recurso administrativo.	8
C.- Elementos de los recursos administrativos.	12
1.- Esenciales.	13
2.- Secundarios.	21
D.- Fundamento legal de los recursos administrativos.	25
E.- Clasificación de los recursos administrativos.	26
F.- Recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.	31

CAPÍTULO II

**NOCIONES SOBRE EL SISTEMA NACIONAL
DE COORDINACIÓN FISCAL.**

A.- Marco jurídico del federalismo fiscal en México.	36
--	----

B.- Objetivo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	42
C.- Integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	49
D.- Mecanismos para Garantizar el cumplimiento de los convenios de adhesión.	55
1.- Defensa de la Federación.	55
2.- Defensa de los contribuyentes.	56
E- Organismos en Materia de Coordinación.	57
1.- Reunión de Funcionarios Fiscales.	57
2.- Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.	59
3.- Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas.	60
4.- Junta de Coordinación Fiscal.	61

CAPÍTULO III

EL RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.

A.- Casos de procedencia.	64
1.- Incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	65
2.- Incumplimiento de las disposiciones en materia de Derechos.	70
3.- Incumplimiento de las disposiciones en materia de adquisición de inmuebles.	72
B.- Personas legitimadas para recurrir.	74

C.- Requisitos para su tramitación.	76
D.- Autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad.	86
E.- Efectos que produce la resolución del recurso de inconformidad.	91
1.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo.	91
2.- Confirmar el acto impugnado.	93
3.- Dejar sin efectos el acto impugnado.	94
4.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.	95
F.- Eficacia del recurso de inconformidad.	96
1.- Defecto en el cumplimiento de las disposiciones que regulan al recurso de inconformidad.	97
2.- Falta de regulación del procedimiento para la resolución del recurso de inconformidad.	99
3.- Insuficiente difusión del recurso de inconformidad como medio de defensa de los particulares ante el fisco.	102
CONCLUSIONES.	116
BIBLIOGRAFÍA.	121

INTRODUCCIÓN.

Una de las formas de conocer el grado de civilización de un país, puede ser apreciado a través de los medios de impugnación que las leyes conceden a sus habitantes. El sistema jurídico mexicano establece medios legales que pueden ser empleados por los gobernados con el propósito de evitar que éstos se encuentren en estado de indefensión contra actos emitidos por alguna autoridad administrativa.

El recurso administrativo, es el medio de defensa y de control administrativo que garantiza a los particulares el derecho de impugnar los actos y resoluciones emitidos por la Administración en el desempeño de sus funciones, que pudieran lesionar sus derechos e intereses.

Es la oportunidad legal que tienen los afectados para inconformarse ante la presencia de un acto lesivo de la Administración, ya que al ejercer ésta sus funciones a través de sus titulares, quienes son personas físicas susceptibles de incurrir en errores, se pueden emitir actos contrarios a derecho, violando las disposiciones legales ya sea en sus aspectos de forma o de fondo, afectando así los intereses jurídicos de los particulares.

El legislador al consignar en los ordenamientos legales el recurso, tuvo la intención de que dentro de la propia esfera administrativa se sanearan legalmente por parte de las autoridades administrativas, los actos o resoluciones que pudieran lesionar los intereses o derechos de los particulares, mediante la revisión del acto objeto de impugnación, y para ello le otorgó las mas completas posibilidades de revisión.

Sin embargo, la mayoría de los estudiosos del derecho y los particulares opinan que el recurso administrativo no subsana la mas de las veces los errores cometidos por la propia Administración, ya que consideran que la autoridad al emitir una resolución al recurso planteado, no da soluciones favorables al recurrente o agraviado aún cuando éste tenga la razón.

No obstante esta opinión, resulta importante mencionar que en la actualidad se observa, por lo que se refiere a la materia fiscal, que la posición de las autoridades fiscales ha variado, en el sentido de emitir resoluciones favorables a los contribuyentes en aquellos casos en que el particular realmente demuestre que el acto impugnado carecía de la debida fundamentación y/o motivación que debe caracterizar a todo acto de autoridad.

Dentro de este ámbito del derecho, la Ley de Coordinación Fiscal establece la institución jurídica del recurso administrativo denominado recurso de inconformidad, medio de defensa encaminado a obtener la reparación patrimonial efectiva de las personas que resultan afectadas por las violaciones al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y para cuya tramitación deberán aplicarse las disposiciones que sobre el recurso de revocación establece el Código Fiscal de la Federación, pero sin olvidar que su procedimiento tiene sus propias modalidades que le dan un carácter "sui-géneris".

Por lo expuesto, el objetivo del presente trabajo es estudiar en forma especifica al mencionado recurso de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal, el cual no obstante de producir en la mayoría de los casos, resultados favorables al particular, no cuenta con la debida eficacia

que se requiere para armonizar con el ideal de justicia, al encontrarse dicha eficacia limitada por factores tales como el desconocimiento de este medio de defensa por parte de los interesados y la falta de una adecuada regulación en su procedimiento, circunstancia que se traduce en que las autoridades fiscales dicten la resolución correspondiente en forma inoportuna, debido principalmente a trámites de tipo formal, lo que obviamente conlleva perjuicios a los recurrentes.

Este trabajo constituye un estudio teórico y práctico realizado en buena medida en base a la documentación, los conocimientos y la experiencia adquiridos durante la práctica profesional del derecho que llevé a cabo dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con la realización del mismo, se pretenden hacer modestas aportaciones que mejorarían la eficacia del recurso mencionado, y que permitirían se tenga un conocimiento más amplio de los beneficios que éste otorga a los habitantes de nuestro país, en su papel de gobernados o administrados.

CAPÍTULO I

CONCEPTOS GENERALES

A.- Breves antecedentes.

Durante la época del virreinato rigió en México un sistema de oposición a las decisiones gubernativas en defensa de los particulares y así se establecía que "de todas las cosas que los Virreyes y Gobernadores proveyeren a título de gobierno, está ordenado que si alguna parte se sintiere agraviada puede apelar y recurrir a las Audiencias Reales de las Indias..."¹

Sin embargo, se ha considerado al Consejo de Estado en Francia, creado por leyes del 22 de diciembre de 1789 y del 24 de agosto de 1790, como la fuente originara de la mayoría de las instituciones establecidas con el propósito de asesorar a la administración pública, en relación con las pretensiones de los particulares en contra de los órganos del Poder Ejecutivo.

El Consejo de Estado, comienza a decidir o resolver sobre los recursos intentados en contra de los actos del Poder Ejecutivo en 1806 y cobra mayor fuerza a partir de 1830 cuando por disposición legal, se le otorga el fundamento preciso para resolver todas las controversias suscitadas entre administradores y administrados.

¹ CARRILLO FLORES, ANTONIO. "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México", Editorial Porrúa, México, 1939, pág. 198.

FALTA PAGINA

No. 5

F-21

12700
2-2

En esta Ley se disponía que no correspondía a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas y fiscales y tuvo una vigencia aproximada de dos años, pues fue abrogada en 1855 con motivo de la Revolución de Ayutla. Esta Ley se conoció como la Ley Lares en virtud de que uno de sus miembros del Partido Conservador, Don Teodosio Lares, fue el precursor de la misma.

A principios del siglo XX no existía la jurisdicción administrativa fiscal en nuestro país. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público contaba con dos órganos semiautónomos a saber: la Junta Revisora del Impuesto sobre la Renta, que fue creada por Decreto publicado el 16 de abril de 1924 y que resolvía las inconformidades de los contribuyentes contra las resoluciones de las Juntas Calificadoras del impuesto sobre la renta, y el Jurado Calificador de Infracciones Fiscales, creado por Decreto del 12 de mayo de 1926, que decidía sobre las peticiones de reconsideración de multas impuestas por infracciones a las leyes fiscales.³

Ahora bien, por lo que se refiere a la situación que guardan los recursos administrativos en el ordenamiento mexicano, es de indicarse que hasta el mes de julio de 1994, la regulación de los mismos se encontraba dispersa dentro de las múltiples disposiciones legales de carácter especializado, y a partir del 4 de agosto de 1994 se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, la cual contiene las disposiciones aplicables a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, quedando excluida para efectos de esta Ley la materia fiscal.

³ CADENA ROJO, JAIME. "Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México", Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, Segundo número extraordinario, México, 1967, págs. 228 a 238.

Dentro del ámbito de la materia fiscal, el antecedente sobre la regulación de los recursos administrativos se encuentra en el Código Fiscal de la Federación promulgado en diciembre de 1977, cuyos artículos 157 y 160 disponían que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederían los recursos establecidos en el propio Código o en los demás ordenamientos fiscales, señalando que cuando dichas leyes no los establecieran, procederían los recursos de revocación, de oposición al procedimiento ejecutivo, la oposición de tercero, la reclamación de preferencia y la nulidad de notificaciones. El citado ordenamiento regulaba además el procedimiento a seguir en cada caso.

Posteriormente, en el Código Fiscal de la Federación vigente en 1981, se modificó la regulación de los recursos administrativos para establecer en su artículo 116 que: "Contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer los siguientes recursos:

I.- El de revocación.

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

III.- El de nulidad de notificaciones."

Estableciéndose también los casos de procedencia de cada uno de estos recursos y el procedimiento correspondiente.

En la actualidad, en virtud de la reforma sufrida por el mencionado ordenamiento en diciembre de 1995, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, únicamente se podrá interponer el recurso

de revocación en los casos y conforme al procedimiento previstos en el propio Código.

B.- Concepto del recurso administrativo.

La mayoría de los autores consideran que los recursos administrativos son medios de defensa de los particulares a través de los cuales se permite a la Administración Pública, revocar, confirmar o modificar sus propios actos, a petición de un particular cuando éste se siente agraviado con el propio acto.

En los últimos años los recursos administrativos han venido adquiriendo autonomía y características propias, ya que anteriormente éstos encontraban su fundamento en el derecho civil.

Por este motivo y debido a la gran importancia que han alcanzado los recursos administrativos, tanto por su objeto, como por la complejidad de la estructura administrativa en que se desarrollan, los tratadistas del Derecho han establecido algunos conceptos de los cuales se analizarán los más destacados.

En primer término se observa la definición del autor Gabino Fraga, quien manifiesta que el recurso administrativo "constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en 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".⁴

Jesús González Pérez, en su obra titulada *Los Recursos Administrativos*, establece lo siguiente: "los ordenamientos jurídicos suelen regular como presupuestos del proceso o como simple potestad del particular afectado, unos medios de impugnación ante la propia Administración que son los recursos administrativos, en cuanto se deducen ante un órgano de este carácter. El recurso administrativo puede entonces definirse como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de ese carácter".⁵

A su vez, el tratadista Alfonso Nava Negrete, al referirse a los recursos administrativos, dice que "el recurso administrativo o gubernativo aporta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos."⁶

Al efecto, Humberto Briseño Sierra señala que el recurso administrativo "es un derecho de instancia que debe estar clara y específicamente consignado en la Ley o Reglamento aplicables al caso controvertido."⁷

Este autor además de su definición expone una crítica respecto al concepto emitido por el tratadista Alfonso Nava Negrete, ya que estima que

⁴ FRAGA, GABINO. "Derecho Administrativo". 18ava. Edición. Editorial Porrúa, México 1978, p. 439.

⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. "Los Recursos Administrativos", Cárdenas Editor y Distribuidor, Madrid 1960, pág. 21.

⁶ NAVA NEGRETE, ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Porrúa, México, 1959, pág. 51.

⁷ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. "Derecho Procesal Fiscal", 2ª. Edición. Cárdenas Editor y Distribuidor, pág. 100.

en el mismo se vincula al recurso administrativo con los medios de defensa, y no de impugnación, consideración que señala resulta inadecuada al afirmar que el particular agraviado, al enfrentarse a la Administración Pública, no se defiende puesto que no ha sido demandado, sino que ataca el acto emitido por la autoridad, concluyendo que "el recurso es una instancia que impugna la resolución de una autoridad y no una contradicción de derechos particulares..."⁸

Por su parte, el jurista Andrés Serra Rojas, afirma que el recurso administrativo "es una defensa legal que tiene el particular afectado para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o lo reforme una vez comprobada la ilegalidad o inoportunidad del acto."⁹

Emilio Margain Manautou define al recurso administrativo de la siguiente manera: "...medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida".¹⁰

La definición propuesta por el autor Jorge Escolá Héctor, concibe a los recursos administrativos como "una actividad de control administrativo correctivo, de tipo jurisdiccional, que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo, con el objeto de mantener la

⁸ BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. Ídem.

⁹ SERRA ROJAS, ANDRÉS. "Derecho Administrativo", 10ª. Edición, Tomo II, Editorial Porrúa, México 1981, pág. 557.

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "El Recurso Administrativo en México", 1ª. Edición, Editorial Jus, México, 1985, pág. 14.

juridicidad de la actividad de la administración, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los administrados".¹¹

En forma somera, Enrique Sayagués Laso considera que los recursos administrativos son los distintos medios que el Derecho establece para lograr que la Administración revise un acto en la propia vía administrativa y lo confirme, modifique o revoque.¹²

Finalmente, el concepto expuesto por el jurista Rafael Bielsa define en forma genérica a los recursos administrativos, como "todo medio de sustancia jurisdiccional con el cual se defiende un derecho subjetivo o un interés legítimo".¹³

Por lo señalado, tomando en cuenta las definiciones mencionadas, así como los elementos característicos de los recursos administrativos, mismos que son objeto de estudio en el siguiente punto, considero que los recursos administrativos son un medio legal de defensa que la ley otorga a los particulares cuando se ven lesionados en sus derechos e intereses por una resolución administrativa, para que la impugnen ante la misma autoridad que la emitió, otra jerárquicamente superior integrante de la misma Administración Pública, o bien, ante un órgano administrativo especial, creado para ese efecto, según la ley que regule el acto de que se trate..

En este supuesto, el objetivo principal del particular es lograr que se

¹¹ ESCOLA HECTOR, JORGE. "Tratado General del Procedimiento Administrativo", 2ª. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1981, pág. 263.

¹² SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE. "Tratado de Derecho Administrativo", 4ª. Edición, Talleres Gráficos Barreiro, Tomo I, Montevideo, Uruguay, 1974.

¹³ BIELSA, RAFAEL. "El Recurso Jerárquico. Su Institución y su Régimen Jurídico", 4ª. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1964.

revoque el acto administrativo y el de la autoridad, es el revisar su propio acto para depurar vicios de ilegalidad susceptibles de ser captados en una nueva revisión del asunto, previo a la fase contenciosa, a fin de modificarlo, confirmarlo o bien revocarlo, evitando lesionar de esta forma los intereses de los particulares.

Por otra parte, considero también que el recurso administrativo no debe crear conflicto entre la Administración y el administrado, sino por el contrario, tiende a evitar mediante la revisión del acto objeto de impugnación, las posibles causas de una controversia.

C.- Elementos de los recursos administrativos.

En el sistema jurídico mexicano se prevé la existencia de diversos medios de defensa cuyo desarrollo corresponde a la fase oficiosa, así como de diferentes acciones y recursos de carácter jurisdiccional, mismos que constituyen un verdadero juicio en el cual la Administración actúa como parte. Esto, a fin de proteger los derechos e intereses de los gobernados frente a la actividad de la Administración Pública tributaria y para asegurar que los órganos que la ejercen se ajusten a las normas legales establecidas.

Los medios de defensa citados en primer término, constituyen los llamados recursos administrativos, los cuales en opinión de los tratadistas del Derecho requieren de dos tipos de elementos:

- 1) Esenciales, y
- 2) Secundarios.

En cuanto a los elementos esenciales se establece que son aquellos que determinan la existencia misma del recurso administrativo, es decir, que a falta de uno de los elementos esenciales no existe el recurso administrativo.

Se consideran elementos esenciales los siguientes:

a) Que el recurso esté establecido en una ley.

Esto significa que es necesario que en la legislación vigente en que se desarrolla el ejercicio de la función pública, se señalen en forma expresa los recursos administrativos de los que disponen los gobernados cuando se sientan agraviados en sus intereses jurídicos, por un acto o resolución de carácter administrativo.

En relación con este elemento el jurista Antonio Carrillo Flores, señala que cuando en la ley no se establezca la posibilidad de impugnar un determinado acto de autoridad administrativa, ante esta misma autoridad o ante una diferente pero de la misma naturaleza, la acción que el particular inicie en contra de dicho acto no debe denominarse como recurso administrativo, ya que podría ser sólo una instancia de petición fundada en el artículo 8 constitucional, por lo que concluye que el derecho de petición no es un recurso administrativo.¹⁴

¹⁴ CARRILLO FLORES, ANTONIO. Ob. Cit., pág. 111

Dentro de los distintos ordenamientos fiscales, este primer elemento que se analiza se consagra, por una parte, en el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, el cual dispone que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

Asimismo, el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal en vigor, establece que las personas que resulten afectadas por incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de las de coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles, podrán presentar en cualquier tiempo recurso de inconformidad.

Bajo este contexto, concluyo que para que los recursos administrativos puedan hacerse valer, deben estar claramente establecidos en la ley correspondiente, situación que además constituye una obligación para las autoridades administrativas, consistente en resolver el fondo de la cuestión planteada a través del recurso, siempre que se reúna la totalidad de los requisitos previstos en las propias disposiciones legales para su procedencia.

En relación con lo anterior, cabe mencionar la opinión del tratadista Jorge Escolá Héctor en el sentido de que "para que el ejercicio de un recurso pueda admitirse, debe alegarse la existencia de un derecho subjetivo, de una pretensión jurídica, invocándose la existencia de una norma legal que origina un deber, exigible a la Administración y una facultad que corresponde al recurrente, también por aplicación de aquella norma legal".¹⁵

¹⁵ ESCOLA HÉCTOR, JORGE. "Tratado General de Procedimientos Administrativos", 2ª. Edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981, pág. 217.

Este criterio confirma el primer elemento motivo de comentario dentro del grupo de los esenciales.

- b) La existencia de una resolución que sea objeto de impugnación mediante un recurso administrativo.

Los autores más destacados coinciden en señalar que el recurso administrativo necesita para su existencia, de una resolución o acto de autoridad que permita la interposición del mismo en los casos y con las formalidades que las leyes respectivas establezcan.

En relación con la resolución administrativa, Emilio Margain Manautou indica que la sola existencia de ésta, expedida a un particular, no implica que pueda ser impugnada en vía de recurso administrativo, pues para ello debe reunir ciertos requisitos tales como que sea definitiva, personal y concreta, que cause un agravio, que sea nueva y que conste por escrito, a excepción de la derivada de una negativa ficta en la que obviamente la resolución no puede constar por escrito, pues es una presunción legal que opera ante el silencio de la autoridad.¹⁶

La figura de la negativa ficta a que hace mención el tratadista citado, se encuentra regulada en el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, que dispone lo siguiente:

"Artículo 131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de

¹⁶ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Ob. Cit., págs. 41 y 42.

interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.”.

El segundo elemento esencial que se comenta se encuentra previsto en los artículos 117, 122 y 123 del citado Código Fiscal de la Federación, ya que dichos preceptos legales establecen las causales de procedencia del recurso de revocación, los requisitos que debe satisfacer el escrito de interposición del recurso y los documentos que se deben acompañar al mismo, respectivamente, disposiciones en las que siempre se mencionan como parte de dichos requisitos, documentos o causales, el relativo a la existencia de una resolución en la que conste el acto de autoridad impugnado.

De lo anterior se infiere que tal como lo señala la doctrina, para estar en aptitud de presentar un recurso administrativo, es necesaria la existencia de una resolución administrativa dictada en materia fiscal federal, pero para que éste resulte procedente, dicha resolución debe tener el carácter de definitiva, es decir, que su efecto consista en crear de manera concluyente, una situación concreta y terminante, derivada de la aplicación de la ley al caso particular.

- c) Una autoridad que conforme a la ley deba tramitar y resolver el recurso administrativo.

El tercer elemento de carácter esencial que caracteriza a los recursos administrativos es la existencia de una autoridad facultada legalmente para tramitar y resolver el recurso. Esta autoridad puede ser la misma que

originalmente emitió la resolución que dio lugar a la interposición del recurso, la jerárquicamente superior a ella, o bien, una distinta que esté facultada por la ley para tal fin.

Respecto a este elemento se deben distinguir dos tipos de autoridades, la primera es aquella ante la que se interpone o debe interponerse el recurso administrativo, y la otra, es la que tiene conferidas atribuciones para proceder a su substanciación, ya que no siempre la misma autoridad que recibe el escrito de interposición del recurso administrativo, es la encargada para resolverlo, sino que en ocasiones, una es la autoridad que por disposición legal está facultada para la recepción del mismo y otra distinta es la que resulta competente para su trámite y resolución.

En este sentido, el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación señala que la autoridad ante la cual debe presentarse el escrito respectivo tratándose del recurso de revocación previsto en el Capítulo I del Título V del citado ordenamiento, es aquella que resulte competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado.

En relación con lo anterior, debe señalarse que en la práctica se observa que generalmente la autoridad ante la que se presenta el escrito de interposición del recurso, es distinta a aquella a quien legalmente compete la tramitación y resolución del mismo. Al respecto, algunos autores han concluido que la presentación del escrito de interposición del recurso debe llevarse a cabo ante la propia autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, al estimar que dicha autoridad será la que conforme a derecho se encontrará obligada a remitirlo a la que resulte competente para su tramitación con el propósito de no dejar al administrado en estado de

indefensión, de acuerdo a lo previsto en el artículo 120 del Código de referencia que textualmente dispone: "...Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente".

d) La resolución administrativa que se pretende impugnar debe causar un agravio al particular recurrente.

El tratadista Emilio Margain Manautou, manifiesta respecto a este cuarto elemento, que la resolución debe causar un agravio, lo que significa que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo, directo o indirecto.¹⁷

Debe precisarse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a fundar y motivar debidamente los actos y resoluciones que emiten en el ejercicio de sus funciones, ya que de faltar alguno de estos dos requisitos que conforman la garantía de legalidad, se verá afectada la validez de dichas resoluciones, originando esta omisión un agravio al particular a quien vaya dirigido el acto de autoridad, caso en el que procederá la impugnación del mismo a través del recurso administrativo que la ley aplicable al caso establezca.

El elemento que en este punto se analiza se encuentra regulado en la fracción II del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, al disponer lo siguiente:

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Ob. Cit., pág. 42

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

I.- ...

II.- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado...”

En relación con este requisito previsto en la fracción II del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, estimo importante mencionar que para cumplir con el mismo, no basta la simple manifestación de hechos que haga el interesado en su escrito de interposición del recurso, sino que resulta necesario precisar los razonamientos lógico jurídicos por los cuales se considera que el acto de autoridad lesiona los intereses del promovente, es decir, debe expresar claramente en qué consiste la falta cometida por la autoridad fiscal, cuáles son los preceptos legales que se aplicaron indebidamente o qué preceptos dejaron de aplicarse, así como exponer los razonamientos que tienden a demostrar la falta de coincidencia que se alega.

Apoyan lo anterior diversas tesis jurisprudenciales emitidas al efecto por el Tribunal Fiscal de la Federación en las que se han señalado los requisitos que debe reunir el concepto de agravio, por lo que a manera de ejemplo citaré la siguiente:

“CONCEPTO DE AGRAVIO. REQUISITOS QUE DEBE REUNIR.- Para considerar que la demandante ha manifestado un concepto de agravio en contra de la resolución impugnada debe contener lo expresado en la demanda, el señalamiento preciso de la resolución o la parte de ésta que lesione alguno

de sus derechos, debiendo precisar también el precepto o los preceptos jurídicos que a su juicio dejó de aplicar o aplicó indebidamente la demandada, externando asimismo los razonamientos lógico jurídicos por los que concluya que efectivamente existe omisión o indebida aplicación de los preceptos aplicables al caso concreto. Si falta alguno de estos requisitos no habrá concepto de agravio.”¹⁸

e) Obligación por parte de la autoridad administrativa de emitir una nueva resolución.

En virtud de la naturaleza del recurso administrativo, la propia ley establece la obligación a cargo de las autoridades administrativas de emitir una nueva resolución respecto de los recursos de que tengan conocimiento.

El término con que cuenta la autoridad para dictar la resolución que corresponda y notificarla se encuentra previsto en el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, siendo de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso.

Algunos autores, entre ellos el tratadista Andrés Serra Rojas, han considerado al elemento que en este punto se analiza, como elemento esencial para la existencia de los recursos; no obstante ésto, se puede afirmar que el recurso administrativo existe al estar previsto en la ley y funciona como tal aún en el supuesto de que no se dicte resolución por escrito al mismo, toda vez que la legislación fiscal prevé la existencia de la

¹⁸ Revisión No. 936/84.- Resuelta en sesión de 20 de junio de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.

figura jurídica de la negativa ficta, la cual opera cuando la autoridad no resuelve en el término que la ley le concede para tal efecto, sin que esta peculiaridad afecte la naturaleza del recurso administrativo, puesto que el mismo existirá como medio de defensa aunque no sea resuelto en forma expresa por la autoridad competente.

Sobre el particular, se estima conveniente aclarar que si bien es cierto que la ley obliga a la autoridad a emitir una resolución dentro del plazo legal anteriormente señalado, también lo es que en la práctica se advierte que no se da estricto cumplimiento a esta disposición, ya que en algunas ocasiones las autoridades emiten su resolución después de transcurrido dicho plazo, sin desvirtuar por ello la naturaleza del recurso, pero afectando desde luego la eficacia del mismo al no dictarse la resolución en forma oportuna.

Después de analizar los elementos considerados como esenciales de los recursos administrativos, corresponde hacer un estudio de aquellos elementos considerados como secundarios, siendo éstos los siguientes:

- a) Plazo de interposición del recurso administrativo.
- b) Formalidades a que debe sujetarse la interposición del recurso administrativo.
- c) La existencia de un procedimiento para la tramitación del recurso.
- d) Las pruebas que deben ofrecerse.

Estos elementos fundamentalmente se refieren al procedimiento de substanciación de los recursos administrativos, y por tanto, necesariamente

se encuentran previstos en el ordenamiento legal que establezca el recurso de que se trate.

En materia fiscal estos elementos se encuentran regulados en los artículos 121, 122, 123, 130, 132 y 133 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal, preceptos que se refieren a las reglas que deben observarse para la interposición y tramitación de los recursos de revocación y de inconformidad.

A continuación se analizará cada uno de estos elementos relacionándolos con las disposiciones fiscales que regulan en forma genérica a los recursos administrativos, pues para el análisis de los requisitos específicos que rigen respecto al recurso de inconformidad, éstos serán estudiados en el capítulo correspondiente a dicho recurso.

Por lo que se refiere al requisito del plazo de interposición de los recursos administrativos, el artículo 121 del citado Código Fiscal de la Federación dispone que éste será de 45 días contados a partir del día siguiente a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto en los casos previstos en los artículos 127 y 175 del mismo ordenamiento, casos en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala.

Las excepciones mencionadas obedecen a que el plazo para la interposición del recurso está sujeto a condiciones específicas derivadas de la naturaleza del acto impugnado. A manera de ejemplo se menciona la situación regulada por el artículo 127 aludido, el cual dispone que la interposición del recurso de revocación en contra del procedimiento administrativo de ejecución por violaciones cometidas antes del remate,

podrá efectuarse en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda.

Continúa señalando el artículo 121 que se comenta que el escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en donde resida el contribuyente, en cuyo caso se considerará como fecha de presentación del escrito, la del día en que se entregue en la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

En relación con las formalidades a que debe sujetarse la interposición de los recursos administrativos, las mismas están contenidas en los artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, los cuales señalan al efecto que el escrito de interposición debe satisfacer los siguientes requisitos:

- 1.- Estar firmado por el interesado o por quien legalmente esté autorizado para ello. Señalar la resolución o acto que se impugna y mencionar los agravios que le causa.
- 2.- Al escrito de interposición se deberán acompañar los documentos que acreditan la personalidad del promovente cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, el documento en que conste el acto impugnado, la constancia de notificación del acto impugnado y las pruebas que pretenda rendir el recurrente.

En cuanto a la existencia de un procedimiento para la tramitación de los recursos, la mayoría de los ordenamientos que regulan los recursos

administrativos establecen las distintas fases que se comprenden dentro del procedimiento de tramitación de estos medios de impugnación una vez que han sido interpuestos, pudiendo resumirse las fases de los recursos previstos en los artículos 130, 131, 132 y 133 del Código Fiscal de la Federación en las siguientes:

- 1.- Integración del expediente.
- 2.- Admisión y desahogo de pruebas.
- 3.- Análisis del caso y valoración de las pruebas.
- 4.- Emisión de la resolución correspondiente.
- 5.- Notificación de la misma.

Finalmente, a las pruebas que deben ofrecerse, el particular que recurre un acto de autoridad estará obligado a demostrar los extremos de su acción, y para ello deberá ofrecer las pruebas que estime necesarias para el esclarecimiento y resolución del recurso que plantea, pudiendo además la autoridad allegarse todos los elementos que a su juicio resulten indispensables para tal fin.

Al respecto, los artículos 123 fracción IV y 130 del citado Código, hacen mención a este elemento secundario, ya que determinan tanto las pruebas que podrán ofrecerse, como las reglas a que debe sujetarse la valoración de las mismas.

Una vez analizados los distintos elementos que conforman a los recursos administrativos, puedo concluir que los elementos esenciales son aquellos que entrañan la naturaleza misma del recurso y los elementos secundarios, se refieren a los aspectos de forma que deben cumplirse dentro del procedimiento que conforme a la ley se sigue para su tramitación..

Por lo que se refiere a los elementos secundarios, considero que si bien es cierto que no deben pedirse formalismos y exigencias excesivas en los recursos administrativos, incluso que las promociones de los particulares deben simplificarse, esto no significa que los escritos presentados por los promoventes, no deban contener requisitos mínimos de expresión que permitan conocer a la autoridad que se interpone un recurso, y que aún en forma deficiente y oscura se pueda estimar que se está controvirtiendo determinada resolución, ya que de no seguir este criterio, se podría crear confusión respecto al recurso que el particular pretendió interponer, o bien, se podría considerar que se alegó determinado agravio que en realidad no se hizo valer.

D.- Fundamento legal de los recursos administrativos.

Algunos autores señalan como fundamento legal de los recursos administrativos al artículo 8º. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicho precepto contiene la garantía fundamental de los gobernados conocida como derecho de petición, el cual textualmente dispone: "Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, en forma pacífica y respetuosa..."

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve al peticionario.

Esta afirmación carece de una absoluta validez ya que este precepto sujeta a la autoridad únicamente a dar contestación por escrito en un breve término al interesado, pero sin obligarla a resolver concretamente sobre las peticiones formuladas por los particulares.

En este sentido, el jurista Antonio Carrillo Flores expone que cuando se hace uso del derecho de petición, la autoridad "no está obligada a abordar el fondo del asunto, ni menos aún a resolverlo de acuerdo con las peticiones del interesado"¹⁹

Por lo tanto, tomando en consideración que los recursos administrativos requieren para su existencia y procedencia, estar previstos en la ley vigente , puede decirse que éstos tienen su fundamento en la ley misma que los crea, ya que la autoridad tiene que sujetarse a una serie de modalidades para emitir su resolución debiendo valorar las pruebas ofrecidas y presentadas, así como los argumentos esgrimidos por el recurrente, y no es suficiente emitir una contestación por escrito dentro de un término breve, aún cuando no se estudiara el fondo del asunto.

E.- Clasificación de los recursos administrativos.

Existen diversos criterios doctrinales para clasificar a los recursos administrativos, algunos de ellos atienden a la autoridad ante la que se

¹⁹ CARRILLO FLORES, ANTONIO. Ob. Cit., pág. 107

promueven o bien, al ordenamiento que los establezca y otros a la finalidad que persiguen con su interposición.

Así se tiene que los autores Jesús González Pérez²⁰ y Fernando Garrido Falla²¹, considerando la naturaleza del órgano encargado de resolver los recursos administrativos, coinciden con la siguiente clasificación:

Recurso de reconsideración.- Se consideran como tales a aquellos que se interponen ante la misma autoridad que dictó o realizó el acto impugnado.

Recurso de revisión.- Son los que se interponen ante una autoridad diversa a la que emitió o ejecutó el acto impugnado y que puede ser jerárquicamente superior a ella.

Alfonso Nava Negrete coincide también con esta clasificación, pero además señala que al recurso de reconsideración se le llama también recurso de oposición, de reclamación, de reposición o de revocación, mientras que al recurso de revisión también se le denomina como revisión jerárquica, recurso de alzada, recurso de queja o segunda instancia.²²

Respecto a esta clasificación el maestro Antonio Carrillo Flores, considera la existencia de dos tipos de recursos administrativos: el recurso ante la misma autoridad que ha decidido, llamado de oposición o de

²⁰ GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. "Los Recursos Administrativos". Cárdenas Editor y Distribuidor, Madrid, 1960, págs. 22 y 52.

²¹ GARRIDO FALLA, FERNANDO. "Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos", Madrid, 1955, págs. 285 y 286.

²² NAVA NEGRETE, ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo", Editorial Porrúa, México, 1959, pág. 103.

reconsideración y el recurso que se interpone ante la autoridad superior, denominado "recurso jerárquico".

Este autor señala que los recursos jerárquicos se pueden presentar aun cuando no exista relación de jerarquía entre quien decida primero y la autoridad que deba conocer el recurso. Ello siempre que por ley se establezca que esta última tiene la facultad de revisar y revocar los actos de la primera.

Igualmente, en la doctrina se ha considerado que existen tres tipos de recursos administrativos, atendiendo a las situaciones para las que se establezcan:

1.- Ordinarios.- Son aquellos que pueden plantearse en todos los casos a excepción de los supuestos para los que la ley específica establezca un recurso particular.

2.- Especiales .- Son los previstos para situaciones expresamente consignadas en la ley.

3.- Extraordinarios o excepcionales.- Son los que proceden para casos muy especiales, cuando ya no proceden los recursos ordinarios o especiales, principalmente por haber quedado firme el acto que le causa el agravio al particular.

Otra clasificación más de los recursos administrativos, es en base a la finalidad que persigan, siendo éstos:

1.- Recursos de jurisdicción.- A través de éstos se pretende lograr la legitimidad de los actos administrativos.

2.- Recursos de oportunidad.- Su objetivo es reemplazar un acto que se considera inoportuno o inconveniente, por otro que se adapte al interés que debe tener la administración.

En relación con este último tipo de recurso, considero que al particular que es lesionado en sus intereses por un acto administrativo, no le interesa que el acto sea sustituido por otro que satisfaga el interés público, sino que el mismo acto sea revisado para declararse su nulidad, o bien, se subsanen las irregularidades si las hubiere.

Dentro de este tema cabe mencionar la clasificación establecida por el jurista Emilio Margain Manautou, quien señala que la separación de los recursos que pueden hacerse valer ante la administración pública, se realiza considerando las siguientes situaciones:

- 1) En atención a la autoridad ante quien se interpone.
- 2) En atención a quien lo interpone.
- 3) En atención al objeto que se persigue.
- 4) En atención a la materia.
- 5) En atención al ordenamiento que lo establece.
- 6) En atención a su naturaleza.
- 7) En atención a la legislación federal.

De las situaciones aludidas, destacan las que atienden a la naturaleza del recurso administrativo y la que se realiza en función de la legislación federal.

La clasificación realizada en base a la naturaleza del recurso, lo divide en obligatorio y optativo.

El obligatorio, es aquél que el particular debe agotar antes de acudir a juicio. En el optativo queda a criterio del particular la decisión de agotar el recurso o bien, promover directamente el juicio que corresponda.

Atendiendo a la legislación federal, los recursos administrativos se dividen en dos grupos, los recursos existentes en ordenamientos administrativos y los existentes en ordenamientos tributarios; estos últimos subdivididos en especiales y generales, según se encuentren consignados en ordenamientos especiales, o en ordenamientos generales de aplicación supletoria, en todo lo no previsto en los ordenamientos especiales, como es el caso del Código Fiscal de la Federación.²³

En este sentido, cabe mencionar que el recurso de inconformidad, el cual constituye la materia específica del presente trabajo, es un recurso especial por estar regulado en un ordenamiento especial, independientemente de que una parte de su procedimiento se tramite conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

²³ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Ob. Cit., págs. 31,36 y 37.

F.- Recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

El proceso de reforma administrativa que se ha venido produciendo en el país, ha incluido la reestructuración en general de todas las Secretarías de Estado y tiene como propósito mejorar la acción de la Administración y las funciones del sector público.

Como consecuencia de ello, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como órgano integrante del Poder Ejecutivo, ha reestructurado también sus unidades administrativas y modificado sus funciones, de acuerdo a las disposiciones legales que marcan el ámbito de su competencia.

Dentro de este proceso de reforma se incluyó a partir del 1º. de enero de 1983, la innovación de un nuevo Código Fiscal de la Federación que garantizara una mejor defensa de los particulares frente a la Administración Pública, pretendiéndose la simplificación de los recursos administrativos con que cuentan los gobernados cuando se ven afectados por una resolución administrativa.

En este ordenamiento se observan en su Título V, tres tipos de recursos que procedían a la fase contenciosa contra los actos dictados por las autoridades administrativas en el ámbito fiscal federal a saber: el recurso de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el recurso de nulidad de notificaciones.

Sin embargo, en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero de 1988, se publicó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan disposiciones del Código Fiscal de la Federación, mediante el cual se eliminó como recurso administrativo el relativo a la nulidad de notificaciones, que se contempla ahora como mero trámite de impugnación que debe ser resuelto dentro del propio recurso administrativo que se haya hecho valer.

Posteriormente, mediante reformas efectuadas en diciembre de 1995 al ordenamiento tributario que se comenta, se fusionó el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución con el de revocación, señalándose en la exposición de motivos de dicha reforma que tal modificación se realizaba a fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y hacer más ágil la resolución e interposición de los recursos administrativos, ya que al existir los recursos de revocación y de oposición señalados, se podría generar confusión entre los contribuyentes respecto de cuál de ellos interponer, por lo que se propuso fusionarlos, quedando sólo el de revocación.

Esta circunstancia, en mi opinión personal, además de hacer más sencilla la interposición del recurso administrativo en materia fiscal, permitirá la utilización del mismo para impugnar cualquier resolución que cause agravio al particular.

Bajo este contexto, el Título V del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 116 contempla al recurso de revocación que procede en la fase oficiosa contra los actos dictados por las autoridades administrativas.

Los casos de procedencia de este recurso se encuentran establecidos en el artículo 117 del mismo ordenamiento, en donde se indica que el

recurso administrativo de revocación procede contra resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- 1.- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- 2.- Nieguen la devolución de cantidades que proceden conforme a la ley.
- 3.- Dicten las autoridades aduaneras.
- 4.- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal.
- 5.- Actos de autoridades fiscales dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

Las causales de improcedencia del recurso de revocación están reguladas en el artículo 124 del ordenamiento mencionado, siendo éstas las siguientes:

- 1.- Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- 2.- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- 3.- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

- 4.- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- 5.- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- 6.- En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno.
- 7.- Si son revocados los actos por la autoridad.

Existe otra causal de improcedencia del recurso administrativo de revocación que no se encuentra especificada en el artículo 124 citado, pero está regulada en el segundo párrafo del artículo 74 del mismo ordenamiento, el cual dispone que la solicitud de condonación de multas no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos para la tramitación del recurso de revocación los contienen los artículos 18, 122 y 123 del multicitado Código.

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

En este orden de ideas, cabe precisar que de acuerdo con el artículo 129, específicamente en su fracción II, cuando se impugne a través del recurso de revocación la notificación de un acto y el particular niegue conocerlo, invariablemente el recurso debe interponerse ante la autoridad fiscal competente para notificarlo, a fin de que ésta le de a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado.

Finalmente, la resolución que ponga fin al recurso de revocación deberá estar debidamente fundada y motivada, debiendo la autoridad fiscal examinar todos y cada uno de los agravios manifestados por el recurrente.

La resolución a que se ha hecho mención, deberá dictarse y notificarse en un término que no exceda de 3 meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso y en la misma se podrá desechar el recurso por improcedente o sobreseerlo, en su caso, confirmar el acto impugnado, mandar reponer el procedimiento administrativo, dejar sin efectos el acto impugnado, modificar dicho acto, o dictar uno nuevo que lo sustituya, de conformidad con lo previsto en el artículo 133 del ordenamiento tributario anteriormente señalado.

CAPÍTULO II

NOCIONES SOBRE EL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

A.- Marco Jurídico del Federalismo Fiscal en México.

Las relaciones fiscales entre niveles de gobierno de países de estructura federal pueden ser de muy diversa naturaleza, pudiendo ser desde la separación absoluta de fuentes, erogaciones y otros financiamientos, hasta la integración total de sus haciendas.

Al ser México un estado federal, sus acciones de tipo hacendario se explican a través de dos conceptos jurídico-políticos que suelen ir asociados el uno al otro y que son la base de las relaciones actuales entre la Federación, los Estados y los Municipios. Estos dos conceptos son el federalismo y la coordinación fiscal, siendo el primero, en gran medida, la condición de la coordinación fiscal y ésta uno de los instrumentos de aquél.

El federalismo es la condición política propia de un estado federal y se puede definir como "el sistema de división de poderes en una comunidad nacional, o conjunto de comunidades nacionales, de acuerdo con el cual los gobiernos federal y estatales se encuentran cada uno, dentro de un ámbito o esfera de acción, coordinados e independientes".²⁴

²⁴ "Federalismo Fiscal: Conceptos, principios y teoría". Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

Referido al sistema mexicano, el federalismo se puede entender como la expresión de voluntad política de entes soberanos conocidos como Estados, por virtud de la cual éstos mediante un pacto, ceden porciones de su poder originario para constituir, en unión indisoluble, una federación y las relaciones que entre ésta y los otros poderes se establecen, a fin de hacer posible la unidad y desarrollo nacionales.

Ahora bien, el federalismo fiscal consiste en el análisis de las interrelaciones que surgen en el proceso de ingreso y gasto público entre cada una de las haciendas locales y la problemática interna de ellas.²⁵

Al respecto, considero que el federalismo no es una fórmula mágica de adecuado desarrollo administrativo, económico y político, pues la existencia de tres niveles de gobierno como sucede en México, origina conflictos de competencia en diversas materias que deben ser resueltos.

El federalismo mexicano en materia tributaria tiene algunas bases en la Constitución de la República, la cual señala fuentes exclusivas de ingreso a la Federación y a los Municipios, y por otra parte señala la participación de los gobiernos locales en el rendimiento de algunos impuestos federales; sin embargo, este máximo ordenamiento deja campo abierto a la concurrencia impositiva entre los tres niveles de gobierno, en las materias reservadas expresamente al nivel federal.

Ciertamente, la distribución de competencias en materia fiscal entre la Federación y las entidades federativas se rige por las siguientes reglas

²⁵OATES, WALLACE E. "Federalismo Fiscal". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1977, pág. 199

derivadas de la Constitución Política, así como por su interpretación jurisprudencial:

Según el artículo 124 constitucional, el método para distribuir la competencia entre los tres niveles de gobierno que sigue el sistema jurídico mexicano, consiste en que la Federación Mexicana actúa por facultades expresadas en la propia Constitución, mientras que los Estados pueden realizar todo lo no reservado para la Federación.

No obstante ello, en materia contributiva existe un tratamiento especial para el ejercicio de las facultades fiscales de los distintos niveles de gobierno.

En efecto, la Federación tiene competencia fiscal ilimitada con base en la fracción VII del artículo 73 constitucional, el cual establece que el Congreso tiene la facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 73 constitucional, fracción XXIX, la Federación tiene competencia exclusiva para establecer contribuciones, entre otras materias, sobre el comercio exterior, el aprovechamiento y la explotación de los recursos naturales señalados en la propia Constitución; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; servicio públicos concesionados o explotados directamente por la Federación. Asimismo puede establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación, explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

La Constitución Política que se comenta, dispone que las entidades federativas participarán en el rendimiento de estos gravámenes. En el caso de la imposición sobre energía eléctrica, la norma suprema señala que las legislaturas locales fijarán el porcentaje de participación que corresponda a los municipios.

Por su parte el artículo 131 del ordenamiento de referencia, determina que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten.

También tiene la Federación competencia fiscal exclusiva cuando se prohíbe a los Estados imponer gravámenes sobre determinadas fuentes (artículo 117 Constitucional), como lo es gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, gravar la entrada o la salida de su territorio de mercancías nacionales o extranjeras, entre otras. Esto significa que se prohíbe a los Estados establecer gravámenes alcabalatorios que obstaculicen el comercio interno.

El tercer caso en el que la Constitución le concede competencia impositiva exclusiva a la Federación, comprende todas aquellas materias en las que dicho nivel de gobierno tiene competencia para legislar en forma privativa. Al establecerse los impuestos a través de leyes y al tener la Federación competencia legislativa exclusiva, la tiene también tributaria.

La distribución de competencias entre los dos niveles de poder de un estado federal como el mexicano, trae aparejada una serie de problemas, particularmente en el ámbito de la soberanía tributaria, en lo concerniente a la distribución entre las dos soberanías y tres niveles de gobierno y de las fuentes de ingreso, al provocarse situaciones como la concurrencia tributaria

(doble o triple imposición), caos fiscal, presión sobre los contribuyentes y en el aspecto económico, escaso o nulo desarrollo, especialmente para los Estados miembros y municipios.

En opinión del jurista Ernesto Flores Zavala, el problema de la doble imposición no se habría presentado si en la Constitución de la República se hubiera determinado el campo impositivo de cada una de esas entidades, es decir, si se hubieran señalado los impuestos y derechos que cada entidad podía percibir. Sin embargo, en forma deliberada no se efectuó esta delimitación de los campos impositivos en las Constituciones de 1857 y 1917, siguiendo el ejemplo de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, que tampoco hace esta delimitación, precisamente para dejar la posibilidad tanto para la Unión como para los Estados de establecer los impuestos requeridos para cubrir sus necesidades, con la única excepción de los impuestos sobre exportación e importación que son exclusivos de la Unión y que los Estados solo pueden establecer con el consentimiento de aquélla.²⁶

Efectivamente la problemática descrita y su evolución hasta 1980, es lo que caracteriza las relaciones financieras del estado federal, los entes locales y los municipios en México durante más de un siglo de vida independiente.

En efecto, a lo largo de su vida independiente, México ha implantado esquemas de captación de ingresos públicos cuyas características difieren conforme a la fuente de los impuestos y las modalidades de recaudación y distribución entre la Federación, los Estados y los Municipios.

²⁶ FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas", 31. Edición, Editorial Porrúa, México, 1995, págs. 368 y 369.

Las relaciones entre estos órdenes de gobierno han transitado desde la aplicación indiscriminada de impuestos federales y estatales con criterios de recaudación no uniformes, hasta un sistema fiscal homogéneo basado en instrumentos de coordinación y de colaboración de carácter voluntario.

En la evolución de esa coordinación se identifican varias etapas en las relaciones fiscales entre los niveles de gobierno.

La primera etapa (1824-1916) se caracteriza por la dependencia fiscal de la Federación, las relaciones se efectuaron dentro de un sistema fiscal desorganizado, con acumulación de gravámenes federales y estatales y una recaudación basada en el cobro de derechos de Estado a Estado. En una segunda etapa (1917-1941) se realizan los primeros intentos para delimitar las competencias tributarias de la Federación y los Estados, a partir de reuniones de representantes federales y de los gobiernos locales.²⁷

Cabe señalar que en esta segunda etapa sobresale el hecho de que en la Constitución de 1917, en su artículo 115 se determinó que los municipios dispondrían de contribuciones en proporción suficiente para atender sus necesidades, las cuales serían fijadas por las legislaturas locales.

Durante la década de los cuarenta, se expiden leyes que tienen por objeto orientar y controlar el pago de participaciones federales a los estados en impuestos de carácter especial, en tanto que las relativas a otros gravámenes federales se establecieron en las correspondientes leyes específicas como la Ley del Impuesto sobre la Renta. Posteriormente, en 1953 se expide la Ley de Coordinación Fiscal y se celebran convenios de

²⁷ ORTEGA LOMELIN, ROBERTO. "Federalismo y Municipio". Fondo de Cultura Económica. 1ª. Edición, México, 1994, págs. 80 y 81.

colaboración que permiten uniformar y armonizar las relaciones fiscales entre ambos niveles de gobierno.

La incorporación de todas las entidades al sistema de coordinación, se concluyó en 1974 con las reformas a la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y se concertaron convenios de coordinación entre otros impuestos federales, a través de los cuales los Estados llevarían a cabo la recaudación a nombre de la Federación, a cambio de participaciones y la compensación de los gastos administrativos en que incurrieran.

El período transcurrido de 1980 a 1988 es el de mayor significación dentro del federalismo fiscal en México, pues en ésta se constituyó el nuevo sistema de coordinación fiscal.

B.- Objetivo y características del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

La importancia de la creación de un sistema nacional de contribuciones, radica en que en el fondo de este mecanismo para la distribución de los ingresos públicos, se encuentran inmersas dos cuestiones fundamentales para la vida de la República:

- La preservación de la forma federal de gobierno, y
- El respeto a las garantías individuales de los ciudadanos.

El establecimiento de un sistema nacional de contribuciones hace posible que el conjunto integrado por dichas contribuciones se constituya en un factor que sirve de base para la asignación de recursos económicos entre los sectores de la economía, las regiones y los individuos; la eficiencia económica del aparato productivo nacional y la inducción de las actividades de la población.

La expresión normativa del esfuerzo realizado por la Federación y las entidades federativas para la creación de un sistema de contribuciones, la constituye la Ley de Coordinación Fiscal del 22 de diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de dicho año, ordenamiento que desde luego ha sufrido modificaciones que sintetizan las experiencias adquiridas durante más de cincuenta años.

Para entender claramente como funciona el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, se hace necesario mencionar el concepto de coordinación fiscal.

La coordinación fiscal puede ser concebida técnicamente como un sistema fiscal nacional mediante el cual se hace posible la justicia distributiva del ingreso público entre los órganos tributarios del país y se establecen las bases, los mecanismos y los órganos de su control y de su ajuste legal y administrativo.²⁸

Se entiende como la armonización en el ejercicio de las facultades tributarias y la concertación de las relaciones fiscales entre diversos niveles

²⁸ HOYO, ROBERTO; BEYER, CARMEN y otros. "La Coordinación Fiscal en México". Subsecretaría de Ingresos. S.H.C.P., México, 1982, pág. 23

de gobierno en un Estado. La coordinación fiscal suele estar vinculada con la estructura federal, como forma de organización del territorio de un Estado.

En relación con el federalismo, la coordinación fiscal es la armonización de las facultades tributarias y de las relaciones fiscales entre la Federación y las entidades federativas.²⁹

El objetivo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal consiste en permitir que exista congruencia entre los ordenamientos tributarios de la Federación con los de los Estados, los municipios y el Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones y fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, así como constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y establecer las bases de su organización y funcionamiento.

Como se señaló anteriormente, el ordenamiento jurídico que establece las bases para la coordinación es la Ley de Coordinación Fiscal, la cual representa un esfuerzo importante para que dentro de un sistema jurídico administrativo, a través de acuerdos, convenios y declaratorias, se fijen las pautas para que se establezca en forma expresa la voluntad soberana de dos entidades con capacidad tributaria, la Federación y los Estados, para así apoyar las relaciones fiscales entre ellos.

Para adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es necesario que los Estados que así lo soliciten, celebren un convenio de adhesión con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual es

²⁹ Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 7ª. Edición, Editorial Porrúa. UNAM., México, 1994.

aprobado por la legislatura local que corresponda y que les permitirá participar en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señale la propia Ley de Coordinación Fiscal, mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.

Igualmente, con la firma del convenio de colaboración administrativa, los Estados se comprometen a colaborar parcial o totalmente en la administración de algunos ingresos federales. La firma de estos convenios en algunos casos se ha hecho extensiva a los municipios.

De lo expuesto, se puede concluir que la coordinación fiscal lograda mediante la creación de la ley que la regula, ha tenido como objetivo fundamental fortalecer las haciendas públicas de los estados y los municipios, con absoluto respeto a la soberanía de los estados y a la autonomía municipal, reafirmando el pacto federal y el desarrollo regional.

Con el propósito de que el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal siga respetando los lineamientos dictados por el gobierno federal en materia de política financiera, la Ley de Coordinación Fiscal ha sido objeto de algunas reformas y adecuaciones, pero sin perder de vista que su objetivo prioritario consiste en salvaguardar e incrementar el ingreso compartido con los estados y los municipios, cuyo desarrollo y fortalecimiento robustece a la Federación, de la que son partes integrantes.

Si no se coordinaran los sistemas fiscales de los tres niveles de gobierno, se provocaría que éstos no alcanzaran el desarrollo económico y social deseado y las Entidades por su diferente desarrollo, muy probablemente verían que la brecha económica entre ellas, aumentaría irremediablemente.

Esta consecuencia resulta lógica si se considera que al estar obligados todos los Estados a prestar determinados servicios, deben financiarse con las contribuciones que recauden en sus territorios, por lo que tomando en cuenta la diferente capacidad impositiva que existe entre ellos, resulta que en los Estados con mayor carga fiscal, sus residentes podrán disfrutar un mayor nivel de servicios y en aquéllos con un nivel de servicios menor, sus residentes pueden soportar una presión fiscal menor.

Para evitar esta situación, el gobierno federal ha creado un régimen de coordinación fiscal integral que consiste en la distribución equitativa del ingreso federal para lograr un desarrollo regional completo.

En relación con dicho régimen, la Lic. María Jesús de Miguel Calzado, opina que conforme a los preceptos de la Ley que regula la materia en cuestión, el mismo obedece a determinados principios fundamentales³⁰, siendo los más importantes los siguientes:

- 1) Libre manejo y disponibilidad de los fondos.

La coordinación sigue un sistema de distribución del ingreso federal en el que las autoridades y municipios participan de los ingresos totales anuales que obtiene la Federación por concepto de todos sus impuestos, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería.

³⁰ MIGUEL CALZADO, MARÍA JESUS DE. "El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México" en el Derecho en México, una visión de conjunto. Tomo II, UNAM , México, 1991.

2) Nivelación de la capacidad fiscal de las entidades.

El Sistema de Coordinación Fiscal da equilibrio a los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno mediante la creación de mecanismos que compensan las diferencias de capacidad tributaria entre los distintos Estados y municipios, de forma que todos ellos puedan prestar un nivel de servicios aceptable sin que tengan que imponer un grado de presión fiscal mayor del que existe en los otros Estados.

3) Eliminación de la concurrencia impositiva.

El sistema da solución al problema de la concurrencia impositiva que se presenta en las haciendas públicas de todo gobierno federal. El hecho de que la Constitución Política no delimite campos impositivos federales, estatales y municipales, salvo lo expresamente señalado por dicho ordenamiento, determina que tanto el Congreso de la Unión como las Legislaturas de los Estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, lo que da lugar a la doble o triple imposición.

4) Uniformidad del procedimiento para calcular las participaciones.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal reúne en un solo documento el procedimiento de cálculo y liquidación de participaciones de todos los impuestos federales y de los derechos sobre extracción de petróleo y minería.

En la Ley de Coordinación Fiscal se establece la existencia de tres fondos de participación a las entidades federativas y sus municipios, los cuales son:

1.- Fondo General de Participaciones.

La esencia de las participaciones en el Fondo General, proviene de la necesidad de resarcir a las entidades por lo que pudiesen recaudar con gravámenes propios, que han sido derogados al incorporarse aquéllas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

En la fórmula de participaciones se prevé una dinámica global, al expresar al Fondo como una proporción fija de la recaudación federal total, lo cual presumiblemente da un mayor crecimiento a los recursos estatales y municipales en comparación con lo que hubiesen tenido de no coordinarse.

2.- Fondo financiero complementario de participaciones.

Su propósito fundamental es el de favorecer en mayor medida a las entidades que reciban relativamente bajo porcentaje de participación en el Fondo General.

Por otra parte, el fondo complementario tiende a favorecer también a las entidades más pobladas, las que presumiblemente tienen mayores necesidades de servicios públicos.

3.- Fondo de Fomento Municipal.

Este Fondo está destinado en su totalidad a los municipios y se constituye con el 1% de la recaudación federal participable que obtenga la Federación por concepto de impuestos, así como por los derechos sobre minería y sobre extracción de petróleo con exclusión del derecho extraordinario sobre los mismos.

C.- Integración del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

De conformidad con el artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, los Estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal deberán hacerlo a través de los convenios de adhesión y deberá llevarse a cabo de manera integral, es decir, no solo en relación con algunos ingresos de la Federación.

Se ha previsto que los convenios de adhesión sean sometidos a la aprobación de la Legislatura del Estado, con el objeto de que el Poder Legislativo Estatal en quien se deposita originariamente su soberanía, exprese la voluntad popular de adherirse o mantenerse separado del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Una vez celebrado y aprobado el convenio, debe ser publicado tanto en el Diario Oficial de la Federación, como en el Periódico Oficial del Estado, respectivamente, para hacerlo del conocimiento de los habitantes del Estado para quienes surtirá efectos inmediatos importantes por la suspensión o derogación de los impuestos estatales y municipales considerados en dicho convenio; igualmente deberán publicarse en los órganos señalados, el acto por el cual la entidad de que se trate se separe del sistema, así como los

decretos de la Legislatura del Estado por los cuales se autoricen o aprueben dichos actos, que surtirán efectos a partir del día siguiente a la publicación que se efectúe en último lugar.

Al firmar el convenio de adhesión, las entidades se abstienen de gravar aquellas fuentes que quedan expresamente determinadas en la legislación fiscal federal y en los mencionados convenios.

La suspensión de impuestos locales ha tenido como contrapartida la delegación de funciones de administración de ingresos federales a Estados y Municipios a través de los convenios de colaboración.

En dichos convenios se señalan las funciones concretas de administración que en materia de impuestos federales realizarán las entidades adheridas, así como las obligaciones de éstas hacia la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se señalan en los convenios, los estímulos que las entidades pueden recibir por acciones concretas de administración, principalmente respecto de la determinación de impuestos omitidos, al procedimiento administrativo de ejecución y por actos concretos de fiscalización. Igualmente se especifica el sistema de suministro y movimiento de fondos entre la Federación y las Entidades.

A partir del 1º. de enero de 1990, entraron en vigor los nuevos convenios de colaboración con las entidades federativas en materia de colaboración administrativa con los 31 estados y el Acuerdo de Delegación de Facultades del Distrito Federal, con el propósito de mejorar la administración de los impuestos federales coordinados, aumentar su recaudación e incrementar las participaciones a percibir por los estados y municipios.

En materia del impuesto al valor agregado, se efectuaron modificaciones respecto a la administración del ingreso federal compartido en dicho gravamen, siendo ejemplo de ello el hecho de que las Entidades realizan funciones específicas de fiscalización en forma conjunta y programada.

Como consecuencia de la delegación en materia de los impuestos al Valor Agregado, Renta, Activo y Especial Sobre Producción y Servicios, los Estados deberán llevar a cabo todos los actos de determinación de los impuestos omitidos y sus accesorios, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, exigencia y seguimiento de la garantía del interés fiscal, asimismo resolverán los recursos administrativos en los términos del Código Fiscal de la Federación, cuando éstos se interpongan en contra de las resoluciones dictadas por los propios Estados y sumarán la defensa de las resoluciones que ellos mismos hayan emitido en el ejercicio de sus funciones, tratándose de la intervención en juicio.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal funciona con los 31 Estados adheridos al mismo por convenio, mientras que la adhesión del Distrito Federal queda resuelta por disposición del Congreso de la Unión contenida en la propia Ley de Coordinación Fiscal. La configuración peculiar del gobierno del Distrito Federal, originó también que sea por Acuerdo Presidencial y mediante el anexo correspondiente que se hayan señalado los impuestos locales que en dicha Entidad federativa se han suspendido.

Por lo que se refiere a las legislaturas, éstas pueden establecer algunos impuestos cuyos conceptos ya están gravados por impuestos federales, como es el caso de loterías, rifas, sorteos y espectáculos públicos.

Para perfeccionar el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y evitar que se exijan cobros de verdaderos impuestos reclasificados como derechos, que al aplicarse sobre actividades afectas al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, desvirtúan dicho sistema, desde 1982 se establece la coordinación en derechos.

A través de la política de coordinación, se logró que los Estados derogaran o dejaran en suspenso los derechos estatales y municipales que se cobran por otorgar o renovar licencias de funcionamiento de giros comerciales o industriales, por permitirles trabajar en horario extraordinario, y por actos de inspección y vigilancia, entre otros, con las excepciones que la propia ley establece.

Por ello, de acuerdo con lo previsto por el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, las Entidades Federativas que opten por coordinarse en la citada materia, no mantendrán en vigor derechos estatales o municipales por:

1.- Licencias y en general concesiones, permisos o autorizaciones, o bien, obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales o industriales y de prestación de servicios. Asimismo las que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa, tales como la ampliación de horario, siendo algunas excepciones a esto, entre otras, las siguientes:

a) Licencias de construcción.

- b) Licencias para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.
 - c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos.
 - d) Licencias para conducir vehículos.
 - e) Expedición de placas y tarjetas de circulación.
 - f) Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúan parcial o totalmente con el público en general.
 - g) Licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.
- 2.- Registros o cualquier acto relacionado con los mismos a excepción del registro Civil y del Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- 3.- Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas.
- 4.- Actos de inspección y vigilancia.

A cambio de dicha abstención, la Federación no concede participación en los derechos federales, no resarce los cobros suspendidos, sino que al

Estado que se coordina, se le incrementa el fondo general de la recaudación federal participable en el ejercicio, y a los municipios de dichas entidades se les hace partícipes de la triplicación del fondo de fomento municipal. Actualmente todas las entidades federativas se han acogido a este sistema.

Esta forma de coordinación es opcional y requiere un cambio legislativo previo de las disposiciones locales, así como la publicación de dichas reformas en el órgano oficial de la entidad, a fin de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emita las declaratorias de coordinación correspondiente.

No obstante lo expuesto, la Ley de Coordinación Fiscal dispone que los Estados podrán no coordinarse en derechos sin perjuicio de continuar adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Finalmente, cabe mencionar que en la actualidad la referida Ley permite la agrupación de la Federación, los Estados y los Municipios, a fin de que con aportaciones de cantidades iguales se integren fondos destinados a la conservación, mantenimiento, reparación o ampliación de obras de vialidad en los municipios con puentes de peaje operados por la Federación.

Al respecto, se celebraron los convenios correspondientes y la operación de éstos se realiza a través de un comité técnico integrado por las partes del convenio y dicho comité tiene a su cargo el manejo de los fondos y la vigilancia de la correcta aplicación de los recursos por parte de los municipios destinatarios de los mismos.

D.- Mecanismos para garantizar el cumplimiento de los convenios de adhesión.

La Ley de Coordinación Fiscal establece distintos mecanismos de defensa tanto para la Federación en los casos de incumplimiento de alguna Entidad Federativa de los convenios de adhesión, así como para los contribuyentes, siendo éstos los que a continuación se detallan:

1.- Defensa de la Federación contra el incumplimiento del convenio de adhesión.

La Ley de Coordinación Fiscal prevé el procedimiento a seguir en los casos en que alguna Entidad Federativa deje de cumplir con el convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, al establecer indebidamente contribuciones exclusivas de la Federación o bien al gravar conceptos o actividades afectos al Impuesto al Valor Agregado o al Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

La consecuencia de tales actos radica en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa audiencia de la Entidad afectada y teniendo en cuenta el dictamen de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, disminuya la participación de la Entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue.

En dicho supuesto, la Secretaría comunica esa resolución a la Entidad de que se trate, manifestando la violación que la motivó, para que en un plazo de tres meses se proceda a hacer las modificaciones que resulten

pertinentes. Si la corrección no se efectúa, la dependencia señalada declarará que la entidad deja de estar adherida al sistema y hará la publicación que corresponda en el Diario Oficial de la Federación.

Si el incumplimiento por parte de la Entidad es en materia de derechos, la consecuencia es que se suspenda el régimen de coordinación y deja de efectuarse el incremento correspondiente de la recaudación federal participable al fondo general, y los Municipios no se beneficiarán con la triplicación del fondo de fomento municipal.

2.- Defensa de los contribuyentes contra el incumplimiento del convenio de adhesión.

A partir de 1990, la Ley de referencia establece un método adecuado para la reparación patrimonial de las personas afectadas por las violaciones al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las coordinaciones en materia de Derechos, y hasta diciembre de 1995, en materia de Adquisición de Inmuebles, lo que significa que existe una instancia administrativa para la defensa y debida aplicación del sistema.

Ciertamente, los particulares afectados, podrán presentar en cualquier tiempo el recurso de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el que se tramitará de acuerdo con las disposiciones que regulan al recurso de revocación. Este medio de defensa puede hacerse valer por un conjunto de contribuyentes que tengan un representante común, pudiendo fungir como tal, los Sindicatos, las Cámaras de Comercio y de Industria y sus Confederaciones.

De conformidad con lo dispuesto por los artículos 105 constitucional, 11-A y 12 de la Ley de Coordinación Fiscal en vigor, en contra de las resoluciones que se dicten por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrán ser impugnadas mediante el juicio de nulidad, que se hará valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación por los promoventes del recurso, cuando la resolución les sea desfavorable y ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las Entidades Federativas inconformes.

El procedimiento específico de este medio de defensa, denominado recurso de inconformidad, será analizado detalladamente en el siguiente capítulo del presente trabajo, por ser éste el tema fundamental del mismo.

E.- Organismos en materia de coordinación.

La Ley de Coordinación Fiscal, prevé que las autoridades federales y estatales tengan un foro permanente de diálogo de negociaciones a través de sus cuatro organismos de la coordinación, cuyo funcionamiento está contenido en los artículos 16 al 24 de la mencionada Ley, así como en el reglamento correspondiente que incorpora como fuente normativa, prácticas de trabajo realizado entre las distintas entidades federativas. Dichos organismos son:

1.-Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.

De acuerdo con los artículos 16 y 17 de la Ley de Coordinación Fiscal y 3º. del Reglamento Interior señalado, la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales es el órgano supremo del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante el cual los funcionarios fiscales proponen, discuten y en su caso,

aprueban los lineamientos para el desarrollo permanente y perfeccionamiento del mismo. Esta reunión se lleva a cabo en forma anual.

En dicho órgano, están representados el Gobierno Federal a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos estatales por medio de los titulares de los órganos hacendarios de las Entidades Federativas.

En virtud de nuestro sistema federal de gobierno, la Reunión Nacional es sólo un órgano deliberativo ya que no posee la facultad de imponer decisiones a las entidades federativas ni al Gobierno Federal.

La Reunión Nacional representa el foro al que se informa de los trabajos desarrollados en materia de coordinación fiscal por parte de los grupos y comisiones que se han creado en el seno del propio sistema, y ante el que se presentan propuestas por cualquiera de las partes coordinadas en relación a reformas jurídicas y administrativas.

Las conclusiones y acuerdos de la Reunión tienen el carácter de recomendaciones y pueden también ser directrices de trabajo para las comisiones y grupos que estudian aspectos más específicos.

Las Reuniones Nacionales dado el número de asistentes, el gran volumen de documentación que se maneja, así como por la forma de organización del trabajo, han tenido poca capacidad de análisis y de toma de decisiones, y han sido fundamentalmente una instancia política y de información.

2.- Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

Está integrada por ocho titulares de las finanzas públicas de las Entidades y el Secretario de Hacienda y Crédito Público. Se reúnen bimestralmente o con la frecuencia necesaria de acuerdo con las necesidades de las tareas a su cargo en materia de coordinación.

En los términos de los artículos 21 de la citada Ley y 23 del Reglamento mencionado con anterioridad, son atribuciones de la Comisión Permanente, entre otras, preparar las reuniones nacionales de funcionarios fiscales y establecer los asuntos de que deban ocuparse, fungir como consejo directivo del INDETEC, formular los informes de sus actividades; tomar las medidas necesarias para el ejercicio de la facultad de vigilancia en la creación, incremento y distribución de los fondos de las participaciones, y sobre el pago que cada una de las Entidades efectúe a sus correspondientes municipios.

La Comisión Permanente ha tratado de tomar decisiones en base al diálogo, buscando el consenso de las partes; sin embargo, considerando que al intervenir el Gobierno Federal por una parte y, las Entidades Federativas, por la otra, no se llegue a un acuerdo definitivo si alguna de dichas partes no está conforme con algún punto, situación que ha provocado que las decisiones dictadas sean postpuestas o bien, que nunca sean llevadas a cabo.

Tanto en la Reunión Nacional como en la Comisión Permanente se ha resentido la falta de participación de las Entidades Federativas, en parte al nivel demasiado técnico de la mayoría de los temas, en parte a la falta de información anticipada respecto al contenido de cada uno de dichos temas, así como a un sentido de disciplina política que con frecuencia hace suponer

que las opiniones de los representantes federales son decisiones ya tomadas a niveles superiores.

No obstante ello, las reuniones de estos órganos del sistema han sido piedra angular para su desarrollo e instancia de comunicación entre ambos niveles de gobierno y de intercambio de experiencias administrativas.

3.- Instituto para el Desarrollo de las Haciendas Públicas (INDETEC).

Este es un organismo público con personalidad jurídica y patrimonio propios cuya función fundamental, de conformidad con el artículo 22 de la Ley de referencia consiste en mantener los medios de difusión técnica para el servicio de las haciendas públicas y personal técnico; promover el desarrollo técnico de las haciendas públicas municipales a través de las autoridades hacendarias de cada entidad.

Su actividad se ha centrado en el apoyo de programas de capacitación interna de los órganos hacendarios locales, al trabajo editorial y de difusión de estudios y de experiencias administrativas, a la asesoría específica sobre aspectos jurídicos y a la labor de secretaría técnica del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de su participación y trabajos en las reuniones del mismo en todos sus niveles.

El Instituto es relativamente pequeño comparado con las funciones que en teoría se esperan de él. Los problemas que ha enfrentado para su crecimiento son lógicamente el de la disponibilidad de recursos económicos y la falta de definición sobre la división de funciones entre el Instituto y las áreas centrales de la Secretaría de Hacienda, por lo que se refiere a las

labores de apoyo a los programas de capacitación y a la asesoría a las entidades federativas.

A su vez, los grupos técnicos tienen el propósito de servir de foro, de diálogo sobre los problemas administrativos específicos, organizar acciones conjuntas, conocer y analizar las normas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la vez que sugerir algunas reformas para perfeccionar el Sistema.

La efectividad de los resultados del trabajo de estos grupos ha sido variable ya que en algunos casos se han alcanzado logros significativos y en ocasiones se han presentado dificultades para el trabajo en conjunto.

El nivel de comunicación y retroalimentación entre estos grupos y la Comisión Permanente, ha sido reducido en virtud de que tienen grados de concretización diferentes.

4.- Junta de Coordinación Fiscal.

En los términos del artículo 37 del citado Reglamento, la Junta es el organismo del Sistema que elabora el dictamen técnico que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le solicite en relación con los recursos de inconformidad que le presentan las personas que se consideran afectadas por incumplimiento, en su caso, de las disposiciones del Sistema, de las de coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles, con fundamento en el artículo 11-A de la Ley.

La Junta está integrada por los representantes que designe la propia Secretaría y por los titulares de las finanzas públicas de las ocho Entidades

que forman la Comisión Permanente o sus representantes debidamente acreditados.

La Junta sesionará con la periodicidad que lo requiera el número de dictámenes técnicos que le sean solicitados por la Secretaría señalada. En caso de que las circunstancias lo permitan sesionaría en las ocasiones y lugares en que lo haga la Comisión Permanente.

La Junta deberá emitir el dictamen técnico a que haya lugar, el cual contendrá las opiniones de todos y cada uno de los integrantes, debidamente signados por ellos, mismo que será notificado a la Secretaría y a la Entidad afectada para los efectos jurídicos correspondientes.

Considero oportuno aclarar que este dictamen no constituye la resolución al recurso de inconformidad presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues sólo significa la respuesta técnica a la consulta planteada por la citada Dependencia, y su carácter técnico deriva de que dicho dictamen se conforma con los conocimientos y fundamentos legales del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las coordinaciones opcionales llevadas a cabo por las Entidades Federativas que así lo deseen, ya sea en materia de Derechos o de Adquisición de Inmuebles.

CAPÍTULO III

EL RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO EN LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL.

La doctrina ha sido prolífica al estudiar en forma genérica a los recursos administrativos y por lo que se refiere al ámbito tributario federal, al recurso de revocación.

Tal circunstancia se debe, principalmente, a la gran trascendencia alcanzada por el recurso mencionado en virtud de que un importante número de particulares acuden ante el propio órgano administrativo a impugnar las resoluciones que consideran les causan agravio.

Sin embargo, dentro de la legislación fiscal mexicana, se encuentra regulado otro recurso administrativo, que si bien no ha sido analizado a detalle por los estudiosos del derecho, no es menos importante que el recurso de revocación aludido.

Este medio de defensa poco explorado se denomina recurso de inconformidad y se encuentra regulado en la Ley de Coordinación Fiscal.

El recurso de inconformidad que se comenta, tiene ciertas particularidades que lo diferencian de los demás recursos administrativos, por lo que es preciso realizar un examen casuístico del mismo, a fin de precisar sus alcances y efectos.

A.- Casos de procedencia.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal, el recurso se puede presentar en cualquier tiempo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esto significa que no existe un plazo perentorio para la presentación de dicho recurso, como ocurre en el caso del recurso de revocación, en el que se cuenta con un plazo de 45 días contados a partir de la notificación del acto que se pretende impugnar, por lo que si este último recurso se hace valer después del plazo indicado, la consecuencia será que el mismo se deseche por improcedente, por tratarse de un acto consentido.

En cambio, en el caso del recurso de inconformidad, la propia Ley que lo regula, establece la posibilidad de presentar este medio de defensa sin tomar en consideración el tiempo que haya transcurrido entre la emisión del acto que se considera lesiona los intereses del particular y el momento en que se interponga el recurso, sin que esta circunstancia afecte la procedencia del mismo.

En relación con lo expuesto, estimo oportuno dejar apuntado que si bien el recurso de inconformidad puede presentarse en cualquier momento, en la práctica no resulta conveniente permitir que transcurra el tiempo indefinidamente antes de hacer valer este medio de defensa, pues la eficacia del mismo podría verse minimizada.

Lo anterior lo considero así, ya que en los casos en que la resolución al recurso se dicta en sentido favorable para el particular, el principal efecto de ésta consistirá en la devolución de las cantidades cobradas indebidamente

por las autoridades fiscales de la Entidad Federativa de que se trate, por lo que deberá tomarse en consideración que en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, esta obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Por lo tanto, deberá tomarse en consideración el plazo que la legislación fiscal de cada Entidad Federativa establezca para la prescripción, el cual generalmente varía entre cinco y diez años, ya que si la resolución al recurso de inconformidad ordena a las autoridades fiscales estatales, la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente y la obligación de la autoridad de devolver ya prescribió, es evidente que el recurso de inconformidad planteado resultó ineficaz independientemente de su procedencia.

Una vez aclarado el punto anterior, señalaré los casos de procedencia del recurso de inconformidad.

El multicitado artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal. dispone que el recurso de inconformidad podrá presentarse en cualquier tiempo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por las personas que resulten afectadas por:

- 1.- Incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Para analizar este primer supuesto de procedencia, es necesario retomar algunas de las ideas expuestas en el Capítulo II de este trabajo, en el cual se ha señalado que los Estados se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de los convenios de adhesión.

Obviamente, al celebrarse los convenios, las Entidades Federativas se abstienen de gravar las fuentes que están expresamente señaladas en la legislación fiscal federal, así como las mencionadas en dichos convenios de adhesión.

Para conocer dichas fuentes, resulta necesario mencionar las disposiciones de la legislación fiscal federal, en las cuales el legislador señala expresamente los actos o actividades respecto de los cuales no se mantendrán impuestos locales o municipales.

En primer término, el artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que tanto el Distrito Federal, como los Estados que se encuentren adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, mediante convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para recibir participación en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, no mantendrán impuestos locales o municipales sobre:

a).- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Lógicamente, para la prestación de los servicios mencionados dentro de la excepción, sólo se incluye el albergue.

b).- La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otra se exporten.

c).- Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas.

d).- Intereses, títulos de crédito, operaciones financieras derivadas y los productos y rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

e).- El uso o goce temporal de casa habitación.

f).- Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo o cine, que conjuntamente superen un gravamen a nivel local del 8%, calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

g).- La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

No obstante lo anterior, la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que no resulta aplicable lo señalado en el artículo 41 citado, a los impuestos que los Estados o el Distrito Federal tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado. Tampoco se limitará su facultad para gravar con impuestos locales o municipales la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la transmisión de propiedad de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica, con la condición de que no se discrimine en contra de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.

La legislación que se comenta, contiene también disposiciones que impiden a las Entidades Federativas decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, independientemente del nombre con que se designen, en materia de energía eléctrica, sobre las siguientes actividades:

a).- Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.

b).- Actos de organización de empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica.

c).- Capitales invertidos en la producción, introducción, transmisión, venta o consumo de energía eléctrica.

d).- Expedición por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.

e).- Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas señaladas.

No queda comprendido dentro de lo expuesto, el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra, así como los derechos por servicios de alumbrado público que cobren los municipios, aún cuando para su determinación se utilice como base el consumo de energía eléctrica.

Por su parte, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios señala en su artículo 27, que los Estados adheridos al Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal y el Distrito Federal, no mantendrán impuestos locales o municipales respecto de:

a).- Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto previsto en esta Ley, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse el impuesto especial sobre producción y servicios.

b).- Los actos de organización de los contribuyentes del gravamen que se menciona.

c).- La expedición de títulos, acciones u obligaciones y las operaciones relativas a los mismos por los contribuyentes de este impuesto.

Los Estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, están en aptitud de gravar la producción, acopio o venta de tabaco en rama con impuestos locales o municipales que en conjunto no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por kilo, mismo que sólo podrá decretarse por las Entidades en que el tabaco en rama se cultive.

En relación con los citados impuestos, las Entidades Federativas únicamente están facultadas para ejercer los actos de determinación de los impuestos omitidos y de sus accesorios, así como los necesarios para exigir su pago y el cumplimiento de la garantía del interés fiscal, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo tanto, si alguna Entidad Federativa establece en su legislación fiscal la obligación del pago de alguno de los impuestos aludidos, estará violando las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, ya

que una de las principales consecuencias de la adhesión a este sistema, es la suspensión de impuestos locales en dichas materias, con las excepciones previstas en los ordenamientos fiscales federales de referencia.

2.- Incumplimiento de las disposiciones en materia de Derechos.

Como se señaló con anterioridad, a partir del año de 1982, se establece dentro del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la coordinación opcional en materia de Derechos.

Esta coordinación es con la finalidad de que las Entidades Federativas que opten por coordinarse, deroguen o dejen en suspenso los derechos estatales y municipales previstos en el artículo 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal, al cual ya se ha hecho referencia en el Capítulo II que antecede.

El citado artículo 10-A dispone también, que para los efectos de coordinación con las Entidades, se considerarán derechos, aún cuando tengan una denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan las características de derecho conforme al Código Fiscal de la Federación y la Ley de Ingresos de la Federación.

Por lo anterior, se hace necesario mencionar el concepto de Derechos previsto en el artículo 2º. fracción IV, del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual dispone que Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos

descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Analizando la definición mencionada, se desprende que las características esenciales de los Derechos son:

- a) La existencia de una obligación tributaria por parte de un sujeto pasivo.
- b) Que el Estado como persona Soberana o ente supremo exige el cumplimiento de esa obligación.
- c) Esa obligación tributaria deriva de la prestación de servicios de carácter público, proporcionada por el propio Estado, o por el uso de bienes del dominio público.

En consecuencia, las Entidades Federativas no deberán mantener en vigor contribuciones u otros cobros que reúnan alguna de las características mencionadas, independientemente de la denominación con que se les designe, aún cuando se cobren por concepto de aportaciones, cooperaciones, donativos, productos, aprovechamientos o como garantía de pago, por posibles infracciones, ya que de hacerlo así, se está incumpliendo con las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en materia de Derechos.

3.- Incumplimiento de las disposiciones en materia de adquisición de inmuebles.

La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles de fecha 27 de diciembre de 1979, quedó abrogada a partir del 1º. de enero de 1996, según Decreto publicado el 15 de diciembre de 1995 en el Diario Oficial de la Federación, sin que esta circunstancia signifique que ya no pueda presentarse el recurso de inconformidad en contra de las disposiciones en materia de adquisición de inmuebles que violen la coordinación fiscal, ya que como se ha señalado reiteradamente, el recurso se puede hacer valer en cualquier momento, por disposición expresa de la Ley de Coordinación Fiscal.

En este sentido, insisto en mencionar que para que el recurso no pierda su eficacia, debe tenerse presente que la obligación de devolver pagos indebidos a cargo de las autoridades fiscales, prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, los cuales se encuentran establecidos en la legislación fiscal local de cada Entidad Federativa. A manera de ejemplo citaré el caso del Código Financiero del Distrito Federal, en cuyo artículo 58 se dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido.

Trasladando estos términos y condiciones para el caso de la devolución que se comenta, se tiene que ésta prescribe también en el término de cinco años, por lo que el particular deberá hacer valer el recurso antes de que transcurra dicho término.

Ahora bien, el artículo 9º. de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, disponía que a solicitud de los Estados, la Federación se coordinaría en materia de este impuesto, suspendiendo la aplicación de la Ley citada en el territorio del Estado solicitante.

En este supuesto la coordinación se condicionaba a que el impuesto local o municipal que gravara las enajenaciones o adquisiciones de inmuebles, con independencia del nombre con el que se les designara, debía reunir los siguientes requisitos:

- a) Que el objeto del impuesto consistiera en la adquisición, o la enajenación, la celebración o la inscripción de contratos que implicaran la translación de dominio de inmuebles, siempre que una misma operación no se gravara dos veces.
- b) Que las exenciones fueran las mismas que las establecidas en la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, incluyendo la de los bienes adquiridos por la Federación para formar parte del dominio público, así como los adquiridos por los Estados extranjeros en caso de reciprocidad.
- c) Que la base se determinara en la misma forma que en el impuesto establecido por la Ley que se comenta o conforme avalúo o de acuerdo al valor catastral, o el que resulte mayor de éstos.
- d) Que la tasa, incluyendo el efecto de los impuestos adicionales, no hubiera sido mayor que la establecida en la Ley citada.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público era la entidad encargada de hacer la declaratoria de los Estados que cumplían o dejaban de cumplir los requisitos señalados y de publicar dicha declaratoria en el Periódico Oficial del Estado y en el Diario Oficial de la Federación.

En los casos en que se declaraba que la Ley que establecía el impuesto estatal o municipal había dejado de cumplir los requisitos mencionados, se restablecía la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles en la Entidad de que se tratara.

En consecuencia, si la legislación local o municipal que regula la adquisición de inmuebles, vigente hasta el 31 de diciembre de 1995, contiene disposiciones que contravienen los supuestos del mencionado artículo 9º., el afectado podrá hacer valer el recurso de inconformidad en el momento que considere oportuno, debiendo tomar en cuenta únicamente las consideraciones ya señaladas.

B.- Personas legitimadas para recurrir.

Se encuentra legitimada cualquier persona que tenga interés jurídico en que se deje sin efectos el acto combatido, siempre que con dicho acto se estén contraviniendo las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, o bien las relativas a la coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles.

El interés jurídico se manifiesta a través de la titularidad de los derechos afectados con el acto reclamado, de manera que el sujeto de tales derechos, pueda ocurrir al recurso.

Por otra parte, por disposición expresa de la propia Ley de Coordinación Fiscal, el recurso de inconformidad puede ser presentado por un conjunto de contribuyentes que estén siendo afectados por los actos de la misma autoridad y que tengan un representante común, como es el caso de los sindicatos, las cámaras de comercio y de industria, así como sus confederaciones.

Esta circunstancia se entiende claramente si se toma en consideración que las cámaras de comercio e industria, son corporaciones que tienen por objeto la representación legal y la defensa de los intereses comerciales e industriales de las personas que las componen, que son precisamente personas dedicadas a este tipo de actividades, y la ley que las regula permite que las mismas se unan en confederaciones que tienen los mismos objetivos, pero a nivel nacional.³¹

Por otra parte, los sindicatos son las asociaciones de trabajadores o patrones, constituidas para el estudio, mejoramiento y defensa de sus respectivos intereses.³²

Bajo este contexto, me parece acertada la decisión del Legislador de incluir en la Ley de Coordinación Fiscal, la disposición que se comenta, pues si los integrantes de una determinada cámara, sea ésta de industria o de comercio, o bien, los miembros de un sindicato, se encuentran afectados por un mismo acto de autoridad, resulta lógico que puedan hacer valer el medio de defensa procedente en contra de dicho acto, sin que en ningún momento se desvirtúe la naturaleza de ese medio de defensa.

³¹ Diccionario Jurídico Mexicano.- Instituto de Investigaciones Jurídicas Mexicanas. 7ª. Edición, Editorial Porrúa- UNAM, 1994.

³² Artículo 356 de la Ley Federal del Trabajo.

C.- Requisitos para su tramitación.

Al hablar de requisitos para la tramitación del recurso de inconformidad, me refiero a las circunstancias que deben concurrir para que este medio de defensa pueda ser examinado por la autoridad competente, las cuales se encuentran previstas en el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

En efecto, de conformidad con lo dispuesto por dicho precepto, el recurso de inconformidad se tramitará conforme a las disposiciones que sobre el recurso de revocación establece el Código Fiscal de la Federación. Al respecto, cabe aclarar que para la tramitación del recurso deberán tomarse en consideración únicamente aquellas disposiciones que le resulten aplicables, puesto que existen preceptos que regulan la tramitación del recurso de revocación que en ningún caso resultarán aplicables para el recurso de inconformidad.

Un claro ejemplo de lo anterior, lo constituye el artículo 123 fracción II del Código Fiscal de la Federación, el cual establece uno de los documentos que debe ser acompañado al escrito de interposición del recurso, es decir, la constancia de notificaciones del acto impugnado, documento que no se requiere para la tramitación del recurso de inconformidad por los motivos que más adelante se señalarán.

Otros preceptos no aplicables al citado recurso son los artículos 127 y 128 del mencionado código tributario, ya que éstos se refieren en forma específica a la tramitación del recurso de revocación en relación con los actos de las autoridades fiscales dictados durante el procedimiento administrativo de ejecución.

Ahora bien, los requisitos para la tramitación del recurso de revocación se encuentran plasmados en los artículos 122 y 123 del citado Código, por lo que los requisitos a seguir para dar trámite al recurso de inconformidad son los siguientes:

1.- Deberá interponerse por escrito.

Este medio de defensa se hace valer mediante la presentación de un escrito elaborado por el promovente, es decir, no se requiere la presentación de formatos oficiales elaborados por las propias autoridades fiscales, como ocurre en el caso del recurso de revocación que sí puede presentarse utilizando la forma oficial HRR-1 denominada "Interposición del Recurso Administrativo de Revocación", la cual no es de uso obligatorio y cuya finalidad es facilitar al contribuyente el trámite de la interposición del recurso.

En el recurso de inconformidad, dada la naturaleza de los actos que se impugnan y de su especial procedimiento, no es factible utilizar dicho formato, por lo que el recurso deberá hacerse valer a través de un escrito que debe reunir ciertas formalidades que son comunes a cualquier promoción que se presente ante las autoridades fiscales.

Ciertamente, de conformidad con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso debe contener:

- a) El nombre, la denominación o razón social de la persona física o moral promovente, el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes y la clave que le correspondió en dicho registro.

- b) La autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- c) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- d) El escrito deberá estar firmado por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, salvo que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

En el supuesto de que no se cumpla con alguno de los señalamientos anteriores, con excepción del identificado con el inciso c), la autoridad fiscal deberá requerir al promovente para que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada.

Es importante precisar que siempre resultará optativo para la promovente señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de las personas autorizadas para recibirlas, razón por la cual si se omite este señalamiento no es necesario requerir al promovente para que lo haga, toda vez que de conformidad con el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el particular haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes.

2.- En los términos del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación, el escrito de interposición del recurso deberá satisfacer además de los requisitos ya mencionados, los siguientes:

- a) La resolución o el acto que se impugna.
- b) Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- c) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

A falta de alguno de estos requisitos, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días posteriores a la notificación del requerimiento, cumpla con el requisito omitido. Si dentro del plazo otorgado no se expresan los agravios ocasionados por el acto impugnado, se desechará el recurso; si no se indica el acto que se impugna, se tendrá por no presentado el recurso; si se omite el señalamiento de los hechos controvertidos o el ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a hacer el señalamiento indicado o se tendrán por no ofrecidas las pruebas en cuestión.

3.- Los anexos que el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso de inconformidad, en los términos del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, son:

- a) Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 del mencionado ordenamiento legal.

Al efecto, cabe precisar que, de acuerdo con dicho precepto, la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, a través de carta poder firmada

ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal.

Es importante reiterar que el recurso de inconformidad a diferencia del recurso de revocación, puede presentarse como ya quedó asentado con anterioridad, por un conjunto de contribuyentes que tengan un representante común, pudiendo fungir como representantes para tales efectos, los sindicatos, las cámaras de comercio y de industria y sus confederaciones.

b) Documento en que conste el acto impugnado.

c) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Al respecto, el propio artículo 123 establece que si el recurrente ofrece pruebas documentales que no obren en su poder y que no hubiese podido obtener no obstante de que se encuentren legalmente a su disposición, deberá señalar el archivo o el lugar en el que se encuentren para que la autoridad fiscal que conozca del asunto, requiera su remisión siempre que ésta sea legalmente posible, debiendo identificar con claridad dichos documentos.

En la actualidad, por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, los documentos mencionados en los incisos anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que el recurrente tenga en su poder los originales, pues hasta antes del mes de junio de 1996, la autoridad fiscal sostenía en numerosos casos el criterio en el sentido de que, para

resolver el recurso, se requería que dichos documentos se presentarían en original, ya que de no ser así, existía la posibilidad de que se resolviera en contra de los intereses de los particulares por aspectos de tipo formal, que además resultaban intrascendentes para resolver sobre el fondo del asunto.

A partir de esta modificación al ordenamiento fiscal, la autoridad requerirá el original o copia certificada de los documentos presentados en fotocopia simple, únicamente en los casos en que tenga indicios de que los originales no existen o son falsos.

Finalmente, considero conveniente aclarar que el artículo 123 aludido, señala la obligación de acompañar también la constancia de notificación del acto impugnado; no obstante ello, para efectos del recurso de inconformidad, no es necesario presentar dicha constancia por la propia naturaleza de los actos que se impugnan y principalmente, porque el recurso se puede presentar en cualquier tiempo, sin importar la fecha en que se haya emitido el acto de autoridad que se considera viola las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a diferencia del recurso de revocación en el que la fecha de notificación del acto impugnado es fundamental para resolver sobre la procedencia del recurso.

Hasta aquí se ha hecho el señalamiento de los requisitos para la tramitación del recurso administrativo previstos por el Código Fiscal de la Federación, por lo que a continuación se indicará el procedimiento regulado por la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 11-A.

Una vez que el escrito de interposición del recurso ha sido presentado ante la autoridad fiscal correspondiente y dicho escrito reúne todos los

requisitos anteriormente señalados, resultando por tanto procedente, el mismo se tramitará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- 1.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público oirá a la Entidad Federativa de que se trate.

En relación con los trámites que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe seguir para cumplir con esta etapa del procedimiento, cabe señalar que no existe ordenamiento legal alguno que los regule; sin embargo, en la práctica, a fin de que la citada Dependencia esté en aptitud de escuchar a la Entidad en cuestión, se procede de la siguiente manera:

a) Mediante comunicación oficial, la autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad, hace del conocimiento de las autoridades fiscales de la Entidad que en opinión del promovente están violando las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, la existencia del recurso de inconformidad de que se trate. La autoridad fiscal de la Entidad Federativa a la que se dirige el oficio, generalmente es la Secretaría de Finanzas.

En dicho oficio se informa de manera detallada lo siguiente:

- Fecha de presentación del recurso de inconformidad.
- Nombre, denominación o razón social del promovente, ya sea éste una persona física, o bien, una persona moral actuando en representación de un determinado grupo de contribuyentes.
- Acto en contra del cual se presenta el recurso.

- Síntesis del agravio causado al promovente.

En el mismo documento se notifica a la autoridad fiscal de la Entidad, que cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del oficio, para que sirva manifestar lo que a su derecho convenga en relación con el recurso de inconformidad que se ha hecho de su conocimiento.

El plazo de diez días señalado, se otorga con fundamento en el artículo 297 fracción I, del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal por disposición expresa del artículo 5º. del Código Fiscal de la Federación en vigor.

b) La autoridad competente para resolver el recurso procede a informar a la Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas, a través de oficio, respecto de la existencia del recurso de inconformidad.

Esto es así, que ya que de acuerdo con el artículo 53 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a esta autoridad compete el participar en la formulación de la política de coordinación fiscal de la Federación con las Entidades Federativas y Municipios, asistir a los funcionarios superiores del Servicio de Administración Tributaria en sus relaciones con los organismos en materia de coordinación fiscal y servir de enlace entre las autoridades fiscales de las Entidades Federativas y las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, así como participar en la vigilancia y promoción del cumplimiento recíproco de las obligaciones derivadas de la Ley de Coordinación Fiscal, de los convenios y

acuerdos, así como sus anexos, declaratorias y demás disposiciones legales relativas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

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

La autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad solicita mediante oficio al representante de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la Junta de Coordinación Fiscal, es decir, al Director General de Coordinación con Entidades Federativas, se emita el dictamen técnico a que haya lugar, con las opiniones de la totalidad de integrantes de la Junta y debidamente signado por cada uno de ellos.

Al respecto, cabe señalar que si bien es cierto que el dictamen emitido por la Junta de Coordinación Fiscal no constituye la resolución al recurso, la práctica ha demostrado que la autoridad competente para resolverlo, se basa en buena medida en las opiniones contenidas en dicho dictamen para dictar la resolución que ponga fin al mismo, siempre que el mismo contenga opiniones claras que no den lugar a diversas interpretaciones.

No obstante lo anterior, existen ocasiones en que las opiniones vertidas en el dictamen no son precisas, crean incertidumbre o bien, sólo contienen manifestaciones de los integrantes de la Junta, cuya intención es influir en el ánimo de la autoridad que pondrá fin al recurso, en el sentido de resolver a favor de la Entidad Federativa que se considera está violando las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, por lo que en estos casos, dichas opiniones no pueden servir de parámetro para dictar la resolución al recurso.

3.- El plazo para resolver el recurso será de un mes a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reciba el dictamen técnico emitido por la Junta de Coordinación Fiscal.

La Ley que se comenta señala claramente que el plazo para la resolución del recurso es de un mes posterior a la fecha en que se reciba el dictamen técnico aludido; sin embargo, en la práctica no se cumplen cabalmente las disposiciones de la Ley, pues es frecuente que la resolución al recurso se dicte fuera del plazo señalado, llegando incluso a demorarse la emisión de tal resolución, hasta un año después de que la autoridad competente recibió la respuesta técnica del organismo que la dicta.

4.- La resolución podrá ordenar a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, con cargo a las participaciones de la Entidad.

Si la resolución que pone fin al recurso es dictada en el sentido de declarar que si existe violación a las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, dejando por tanto sin efectos el acto impugnado, la consecuencia jurídica que deriva de esta resolución es que las cantidades que hubieran sido pagadas por el contribuyente constituyen pagos indebidos, procediendo por ende la devolución de los mismos.

En este supuesto la devolución la realiza directamente la Tesorería de la Federación, descontando las cantidades correspondientes de las participaciones otorgadas a la Entidad Federativa de que se trate.

D.- Autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad.

Respecto a este punto es necesario mencionar que el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación señala ante que autoridad debe presentarse la promoción, pero no a quien corresponde estudiar y resolver el recurso, situación que si es definida por las normas que regulan la competencia de las autoridades fiscales y que en este punto se analizarán.

En efecto, el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación vigente, establece como regla general que el escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado.

Asimismo, este precepto dispone que el escrito de interposición del recurso podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto impugnado, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente y en este caso se tendrá como fecha de presentación del escrito, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Sin embargo, es importante recordar que si el interesado presenta su escrito de interposición del recurso ante alguna autoridad fiscal incompetente, ésta deberá turnarlo a la que sea competente para su trámite y resolución, en los términos del segundo párrafo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, respecto a la autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad se tiene que conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito emitido por autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

El precepto constitucional citado permite concluir que la autoridad fiscal que resuelva el recurso de inconformidad debe ser competente en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, la Ley del Servicio de Administración Tributaria y el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Ciertamente, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal contiene las facultades que corresponden a cada una de las Secretarías de Estado que conforman la Administración Pública, para ejercerlas en el ámbito de su competencia frente a la esfera jurídica de los particulares.

Asimismo, en los términos del artículo 14 de esta Ley, al frente de cada Secretaría habrá un Secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia, se auxiliará por los Subsecretarios, Oficial Mayor, Directores, Subdirectores, Jefes y Subjefes de Departamento, Oficina, Sección y Mesa, y por los demás funcionarios que establezca el Reglamento Interior respectivo y otras disposiciones legales.

Por otra parte, su artículo 16 señala que corresponde originalmente a los titulares de las Secretarías de Estado, el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero que para mejor organización del trabajo, podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15 de

dicha Ley, cualesquiera de sus facultades, excepto aquellas que por disposición de la Ley o del Reglamento Interior respectivo, deban ser ejercidas por sus titulares.

El artículo 17 de la Ley que se comenta, dispone que para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de la competencia de cada una de las Secretarías de Estado, éstas podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables.

Finalmente, el artículo 31 de la misma Ley, enumera los asuntos cuyo despacho corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, destacando la facultad relativa al cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Como se puede observar, los artículos mencionados contemplan en forma genérica el fundamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para actuar como autoridad fiscal en la resolución del recurso de inconformidad presentado por los particulares, debiendo para ello, el titular de esta dependencia, delegar sus facultades en los funcionarios previstos en las disposiciones legales aplicables al caso.

En consecuencia, con el propósito de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cumpla con una más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos a su cargo, mediante Ley publicada en el Diario Oficial de la

Federación el 15 de diciembre de 1995, se creó el Servicio de Administración Tributaria como un órgano desconcentrado de dicha dependencia, con el carácter de autoridad fiscal, con las atribuciones y facultades establecidas en la propia Ley, misma que entró en vigor el 1º. de julio de 1997.

Este órgano desconcentrado tiene por objeto la realización de la actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de contribuciones y sus accesorios para el financiamiento del gasto público. Para alcanzar este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera.

El artículo 7º. de la Ley que se comenta se refiere a las atribuciones que tiene el Servicio de Administración Tributaria, señalando entre otras, las relativas a recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable; ejercer aquellas que en materia de coordinación fiscal correspondan a la administración tributaria; vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras; fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera, y las demás que sean necesarias para llevar a cabo las atribuciones previstas en la propia Ley y su reglamento interior.

Del precepto citado se desprende que la facultad para resolver el recurso de inconformidad corresponde a este órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual será ejercida por conducto del Presidente del mismo, ya que de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, son atribuciones del Presidente de

dicho órgano, entre otras, administrar y representar al mismo, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado, con la suma de facultades generales y especiales que, en su caso, requerirá conforme a la legislación aplicable, así como aquellas que sean necesarias para llevar a cabo las funciones previstas en la propia Ley, su Reglamento Interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Por su parte, el artículo 2º. del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, indica que para el despacho de los asuntos de su competencia, este órgano contará con diversos servidores públicos y unidades administrativas, entre las que se encuentra la Administración General Jurídica de Ingresos.

A esta Administración General le compete, en los términos del artículo 32 fracción XIX del Reglamento Interior que se analiza, tramitar y resolver los recursos administrativos de su competencia.

Por lo expuesto, se puede concluir que de la interpretación armónica de los preceptos a que se ha hecho referencia, tanto de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, así como de su Reglamento Interior, resulta claro que la autoridad competente para resolver el recurso de inconformidad, es la Administración General Jurídica de Ingresos integrante del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria.

E.- Efectos que produce la resolución del recurso de inconformidad.

Resulta de total importancia mencionar que la resolución que ponga fin al recurso de inconformidad siempre deberá estar debidamente fundada y motivada, y la autoridad fiscal deberá examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente.

La motivación y fundamentación exigidos por el artículo 16 Constitucional para todo acto de molestia que provenga de la autoridad, deben ser plenamente satisfechos con el propósito de que el particular conozca las razones que tuvo la autoridad para emitir el acto, así como los preceptos legales sustantivos y adjetivos en que se apoyó para su emisión, a fin de que en caso de ser necesario, pueda combatirlo, evitando quedar en estado de indefensión.

Una vez cumplida dicha exigencia constitucional, la resolución deberá dictarse en un término que no excederá de un mes, contado a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reciba el dictamen técnico emitido por la Junta de Coordinación Fiscal mencionada en el Capítulo II del presente trabajo.

La resolución que ponga fin al recurso podrá ser, de acuerdo con el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, en alguno de los siguientes sentidos:

- 1.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.

Este efecto resulta procedente cuando el motivo que originó la interposición del recurso, no se adecua a ninguna de las causales de procedencia establecidas en el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal ya analizadas en el apartado A, del presente Capítulo.

Igualmente procede desechar el recurso, cuando se presenta alguna de las causales de improcedencia establecidas en el artículo 124 del Código Fiscal de la Federación en vigor, en los siguientes casos:

- Cuando no se afecte el interés jurídico del recurrente.
- Cuando el recurso se interponga contra resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- Por haberse promovido también juicio de nulidad en contra de la resolución impugnada ante el Tribunal Fiscal de la Federación..
- Cuando el recurso se interponga contra actos conexos a otro que haya sido impugnado por algún recurso o medio de defensa diferente.

En relación con estas causales de improcedencia conviene mencionar que la citada en segundo término, tiene su razón de ser en el principio de economía procesal, es decir, para evitar que después de haberse dictado una resolución o sentencia en un recurso o juicio promovido en contra de un determinado acto, nuevamente pudiera impugnarse la que se dictara en cumplimiento de la resolución o sentencia.

Asimismo, la tercera de las causales mencionadas se explica en el hecho de que, al impugnarse un acto ante el Tribunal Fiscal de la

Federación, no es conveniente que se admita su impugnación mediante el recurso administrativo, tanto porque debe entenderse renunciado el derecho a hacerlo, como por el riesgo de que se dicten resoluciones contradictorias.

Otra causal de improcedencia prevista en el artículo 124 en cita, consiste en que el acto administrativo se haya consentido, causal que solo resulta aplicable para el caso del recurso de revocación y no así para el de inconformidad, ya que un acto consentido es aquel en contra del cual no se promovió el recurso dentro del plazo legal señalado al efecto y como ya se ha señalado, el recurso de inconformidad se puede hacer valer en cualquier tiempo, con la única limitante establecida en el apartado A del presente capítulo.

En el caso del desechamiento del recurso, la autoridad fiscal deberá señalar en la resolución correspondiente, que no se reúnen los requisitos indispensables para que el recurso pueda ser estudiado y obviamente no se analiza el fondo del asunto.

2.- Confirmar el acto impugnado.

La resolución del recurso emitida en este sentido, procederá cuando el recurrente no logre desvirtuar la procedencia del acto impugnado, es decir, cuando el promovente no demuestre que los actos de la autoridad fiscal de la Entidad Federativa de que se trate, violaron las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, las dictadas en materia de Derechos o bien, las disposiciones establecidas en materia de adquisición de inmuebles.

En este caso, en el punto resolutivo del documento con el cual se pone fin al recurso, no necesariamente se señalará que el sentido de la resolución es confirmar el acto impugnado, circunstancia que sí ocurre tratándose del recurso de revocación.

En el recurso de inconformidad se deberá indicar en todo caso, que no se contravienen las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal previsto en la Ley que regula este Sistema, especificando la materia de que se trate.

Las consecuencias producidas por una resolución dictada en este sentido consisten en tener por válida la resolución o acto impugnado y declarar legales las actuaciones realizadas por la autoridad como consecuencia de la misma resolución.

3.- Dejar sin efectos el acto impugnado.

Resulta procedente dejar sin efectos el acto impugnado cuando el recurrente logra demostrar con las pruebas y argumentos de estricto derecho, que los actos realizados por la autoridad fiscal contravienen el marco jurídico previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

Las consecuencias producidas por una resolución dictada en este sentido, consisten en apartar del campo jurídico al acto impugnado y sus efectos, a fin de volver a la situación jurídica anterior, por lo que si el recurrente cubrió algún crédito derivado del acto de autoridad que se impugna, tiene derecho a la acción de recobrar lo indebidamente pagado.

En este caso, en el punto resolutivo del documento con el cual se pone fin al recurso, no necesariamente se señalará que el sentido de la resolución es confirmar el acto impugnado, circunstancia que sí ocurre tratándose del recurso de revocación.

En el recurso de inconformidad se deberá indicar en todo caso, que no se contravienen las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal previsto en la Ley que regula este Sistema, especificando la materia de que se trate.

Las consecuencias producidas por una resolución dictada en este sentido consisten en tener por válida la resolución o acto impugnado y declarar legales las actuaciones realizadas por la autoridad como consecuencia de la misma resolución.

3.- Dejar sin efectos el acto impugnado.

Resulta procedente dejar sin efectos el acto impugnado cuando el recurrente logra demostrar con las pruebas y argumentos de estricto derecho, que los actos realizados por la autoridad fiscal contravienen el marco jurídico previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

Las consecuencias producidas por una resolución dictada en este sentido, consisten en apartar del campo jurídico al acto impugnado y sus efectos, a fin de volver a la situación jurídica anterior, por lo que si el recurrente cubrió algún crédito derivado del acto de autoridad que se impugna, tiene derecho a la acción de recobrar lo indebidamente pagado.

Al efecto, el artículo 11-A fracción IV de la Ley de Coordinación Fiscal dispone que la resolución podrá ordenar a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, con cargo a las participaciones de la Entidad, devoluciones a las que les será aplicable lo que al respecto dicta el Código Fiscal de la Federación, consideraciones que ya fueron analizadas en el apartado A del presente Capítulo.

4.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

Procede este efecto cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente, si éste desvirtúa alguno de los motivos que tuvo la autoridad para dictar la resolución impugnada, o bien, cuando la misma incurrió en algún error.

Cabe aclarar que el emitir una resolución que modifique el acto impugnado o bien, que declare dictar uno nuevo que los sustituya, procede a juicio de la autoridad, cuando se demuestre que el acto recurrido adolece de algún vicio que pueda ser subsanado por la propia autoridad.

Las consecuencias derivadas de una resolución que modifica el acto impugnado consisten en declarar la legalidad parcial de la resolución combatida, reducir el monto del crédito fiscal a la parte modificada y ordenar la devolución del crédito fiscal pagado por el contribuyente en exceso.

Los efectos de la resolución que ordena dictar un nuevo acto para sustituir al impugnado consisten en declarar que existe violación a las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, dejando por

tanto sin efectos la resolución impugnada, así como los actos que hubieran derivado de la misma y ordenar la devolución del crédito fiscal pagado por el contribuyente en exceso.

F.- Eficacia del Recurso de Inconformidad.

Se ha discutido la existencia del recurso administrativo como medio eficaz del control de la legalidad administrativa. No obstante ello, un gran número de ordenamientos en México, regulan algunos de los recursos administrativos existentes, los cuales además, son promovidos cada vez en número mayor por los particulares.

Por lo que se refiere a la materia fiscal, existe la opinión de que los recursos administrativos regulados por el Código Fiscal de la Federación, no son totalmente efectivos como medios de defensa para los gobernados, ya que la autoridad competente para el trámite y resolución de los recursos administrativos, es la misma que emitió el acto o una jerárquicamente superior a ésta.

Tal circunstancia hace pensar que en la resolución de los recursos no existe una total imparcialidad, toda vez que la autoridad administrativa actúa como "juez" y como "parte" a la vez. Esto aunado al hecho de que en un pasado reciente, la mayoría de los recursos interpuestos eran resueltos confirmando la validez del acto impugnado.

Sin embargo, es importante mencionar que en los últimos años, la tendencia de emitir resoluciones confirmando los actos impugnados ha

disminuido considerablemente, para confirmar solo aquellos en que los particulares no hayan demostrado los extremos de sus actuaciones.

Considero que esta transformación obedece a que el estado de derecho tiene como nota esencial, la protección jurídica de los gobernados y la actuación del poder público de acuerdo a una normatividad general y formalmente establecida, lo que permite afirmar que con la evolución del estado de derecho contemporáneo, el poder público se ha convencido que sus actos deben tender en mayor medida a la juridicidad.

En la actualidad la problemática que en la práctica se presenta, haciendo evidente el difícil papel que desempeñan los recursos administrativos, no consiste en el número de resoluciones dictadas a favor o en contra de los particulares, sino en su imperfección en el cumplimiento de las disposiciones que los regulan, sin que esto signifique que quede de manifiesto su inutilidad.

Abocándonos al recurso materia del presente trabajo, considero que si bien es cierto que los recursos que se han presentado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, han sido resueltos en apego a derecho, dictándose resoluciones favorables a los interesados cuando éstos han demostrado sus pretensiones, también lo es que la eficacia del recurso de inconformidad, se ha visto afectada por los siguientes factores:

- 1.- Defecto en el cumplimiento de las disposiciones que regulan al recurso de inconformidad.

Las leyes al regular los recursos administrativos persiguen, entre otros objetivos, el que los particulares en forma rápida, sencilla y sin exceso de

formalidades, puedan demostrar a las autoridades los errores o deficiencias en las resoluciones que dictan o en los actos que realizan.

La Ley de Coordinación Fiscal y el Código Fiscal de la Federación, al establecer en forma conjunta las normas que regulan al recurso de inconformidad, pretenden cumplir también con esta finalidad; sin embargo, la aplicación de las normas relativas a la resolución del recurso, le corresponde a las unidades administrativas competentes, dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, los titulares de dichas unidades administrativas son seres humanos susceptibles de cometer errores, ya sea por ignorancia o negligencia profesional, esto aunado al elevado número de recursos presentados en contra de las autoridades fiscales, lo que trae como consecuencia que no se cumplan cabalmente las disposiciones que regulan el procedimiento a seguir en el recurso de inconformidad.

Un claro ejemplo del incumplimiento a las citadas disposiciones lo constituye el supuesto previsto en la fracción III del artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal, en la cual se establece expresamente que "el plazo para resolver el recurso será de un mes a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reciba el dictamen técnico emitido por la Junta de Coordinación Fiscal", plazo que en la práctica no es respetado por las autoridades fiscales por los motivos mencionados, llegando incluso a dictarse la resolución al recurso hasta un año después de recibido el dictamen aludido.

Las circunstancias expuestas, obviamente provocan que se disminuya considerablemente la eficacia del recurso que se analiza, ya que en la

mayoría de los casos lo único que obtienen los afectados por los actos de la autoridad fiscal de la Entidad Federativa o Municipio de que se trate, es una demora en el logro de sus propósitos legales, al resolver la autoridad competente al efecto, fuera de los plazos que la Ley señala

Para evitar que se continúe presentando esta problemática y en razón de la importancia que tiene para el Estado la solución de los litigios fiscales, no sólo desde el punto de vista de la resolución pronta y eficaz de los recursos, sino de la perspectiva recaudatoria de la propia administración, considero que deben destinarse los recursos necesarios para la profesionalización del personal integrante de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, competentes para la resolución del recurso de inconformidad.

2.- Falta de regulación del procedimiento para la resolución del recurso de inconformidad.

En relación con este punto, es necesario mencionar en primer término que los preceptos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal y en el Código Fiscal de la Federación, no son las únicas normas que deben tomarse en consideración para la oportuna y eficaz resolución del recurso de inconformidad, sino que se requiere también de la implementación de mecanismos de acción que permitan a las autoridades dar celeridad a los asuntos de su competencia.

En este sentido, cabe resaltar que en relación con recursos administrativos distintos al de inconformidad, si se ha llevado a cabo dicha implementación, lo que se traduce en el hecho de que en un solo documento

se integran los criterios conforme a los cuales debe desarrollarse la actuación del personal técnico encargado de tramitar y resolver las promociones de los contribuyentes. Este documento es lo que constituye un "Manual", el cual debe encontrarse fundamentado en las disposiciones fiscales.

Por lo que respecta al recurso de inconformidad, a la fecha no existe manual alguno que cumpla con el propósito descrito, por lo que considero prioritaria la implementación de dicho documento para la resolución y trámite del recurso de inconformidad, ya que esto ocasionaría una substancial reducción en el tiempo que se emplea para la realización de tales funciones.

Otro aspecto que influye para que exista una inadecuada regulación del procedimiento para la tramitación y resolución del recurso de inconformidad consiste en el hecho que ha sido señalado en forma reiterada, en el sentido de que la autoridad competente para poner fin al recurso, debe tener en cuenta el dictamen técnico emitido por la Junta de Coordinación Fiscal.

Ya se ha señalado también que los fundamentos jurídicos que regulan el funcionamiento de este organismo, así como la emisión del dictamen técnico son los artículos 24 de la Ley de Coordinación Fiscal y 37 a 45 del Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

De acuerdo con dichos preceptos, la reunión de la Junta tiene como objetivo único, la emisión del dictamen técnico solicitado por la Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria, por lo que este organismo debe sesionar de acuerdo con el número de dictámenes técnicos que le sean solicitados, procurando que

estas sesiones coincidan con las reuniones de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

No obstante ello, en la práctica ocurre que la Junta de Coordinación Fiscal realmente sesiona para cumplir con su objetivo, en la misma fecha en que se lleva a cabo la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, la cual, en los términos del artículo 18 de la Ley de Coordinación Fiscal, se reúne por lo menos una vez al año.

Esto significa que si la fecha en que la Administración General Jurídica de Ingresos solicita el dictamen técnico, coincide con la sesión de la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, que en la práctica se realiza una sola vez al año, o bien, dicha solicitud se efectúa en fecha cercana a una próxima sesión de este organismo, probablemente la resolución al recurso sea oportuna; pero, si la solicitud del dictamen se realiza en fecha lejana a la correspondiente a la sesión del mismo, la resolución al recurso de inconformidad se dictará fuera del plazo previsto al efecto en la Ley de Coordinación Fiscal.

Este hecho deriva, en mi opinión, de la falta de una adecuada regulación respecto de la integración y funcionamiento de la Junta de Coordinación Fiscal y de la emisión del dictamen técnico, ya que en la Ley de Coordinación Fiscal, el único precepto que se refiere al citado organismo es el artículo 24 que expresamente señala: "La Junta de Coordinación Fiscal se integra por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los titulares de los órganos hacendarios de las ocho Entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales", cuya lectura hace evidente que no se regula aspecto alguno relacionado con el funcionamiento de este organismo.

3.- Insuficiente difusión del recurso de inconformidad como medio de defensa de los particulares ante el fisco federal.

De conformidad con lo previsto por el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes, procurando para ello, difundir entre éstos los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las propias autoridades fiscales.

La difusión de los referidos medios de defensa básicamente se realiza a través de la emisión de folletos, siendo el más reciente que en esta materia se ha dado a conocer a los contribuyentes, el denominado "MEDIOS DE DEFENSA ANTE EL FISCO 1996".

En las páginas 8 y 9 de dicho folleto, se explica en forma somera qué son los recursos administrativos y se presenta un cuadro en el que se indican gráficamente los recursos que se establecen en materia fiscal para la revisión de los actos administrativos, cuadro en el que no se incluye al recurso de inconformidad. (Ver anexos números 1, 2, y 3).

Asimismo, en sus páginas 16 a 23, se muestra qué es y cómo se conforma el procedimiento correspondiente al recurso de revocación, es decir, se indica con precisión en qué consiste dicho recurso, contra qué actos procede, las características que deben reunir las resoluciones administrativas para ser impugnadas mediante el mismo, los casos en que no procede el recurso, el plazo para su presentación, los casos en que

puede interponerse por terceros, ante que autoridad se presenta, así como el plazo en que debe cumplirse la resolución que ponga fin al recurso. (Ver anexos 4 a 10).

Por lo que se refiere al recurso de inconformidad, el folleto que se comenta, únicamente menciona en forma genérica que este recurso lo podrán interponer las personas que se vean afectadas por resoluciones de una Entidad Federativa que no cumpla con el convenio celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, señalando también el plazo para su interposición y los requisitos para su tramitación previstos en las fracciones I a IV del artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

De lo expuesto, resulta claro que la información que se proporciona al contribuyente en relación con el recurso de revocación, es más amplia y detallada, ya que se aportan datos adicionales a los señalados en el ordenamiento que lo regula, los cuales facilitan a los contribuyentes la comprensión del funcionamiento y de los beneficios que obtienen con la interposición de este recurso.

En cambio, la información contenida en el medio de difusión utilizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, respecto del recurso de inconformidad, se limita a repetir lo previsto en la Ley de Coordinación Fiscal, sin aportar elementos que permitan comprender con exactitud los preceptos que regulan dicho recurso.

Además, en las oficinas que las autoridades fiscales mantienen en diversos lugares del territorio nacional, se proporciona orientación a los

contribuyentes y se efectúan reuniones de información respecto de los diversos medios de defensa que pueden hacer valer ante determinados actos de las autoridades fiscales, sin que se haga referencia alguna sobre el recurso de inconformidad.

La insuficiente difusión que se hace del recurso de inconformidad es tan evidente que incluso un número importante de servidores públicos y unidades administrativas con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria para el despacho de los asuntos a su cargo, desconocen la existencia del recurso materia del presente trabajo, fundamentalmente en el caso de las unidades administrativas regionales dependientes del citado organismo que no tienen competencia para la resolución del mismo.

Por último, considero oportuno efectuar a continuación un análisis comparativo entre el recurso de revocación y el recurso de inconformidad, a fin de tener un panorama completo respecto a las semejanzas y diferencias de dichos medios de defensa y así precisar con exactitud aquellas disposiciones aplicables al recurso de revocación que también lo son para el de inconformidad.

PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE EL RECURSO DE REVOCACIÓN Y EL DE INCONFORMIDAD

	RECURSO DE REVOCACIÓN	RECURSO DE INCONFORMIDAD
Ordenamiento legal.	Código Fiscal de la Federación.	Código Fiscal de la Federación y Ley de Coordinación Fiscal.
Casos de procedencia	<p>Actos de autoridades fiscales federales que:</p> <ol style="list-style-type: none"> Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos. Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a ley. Dicten las autoridades aduaneras. Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal. 	<p>Actos de autoridades fiscales de Entidades Federativas que signifiquen:</p> <ol style="list-style-type: none"> Incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Incumplimiento de las disposiciones en materia de derechos. Incumplimiento de las disposiciones en materia de adquisición de inmuebles.
Plazos para presentar el recurso	<ol style="list-style-type: none"> Dentro de los 45 días siguientes a la notificación (plazo general). Dentro de los 10 días siguientes a la notificación del avalúo en casos específicos durante el embargo. 	No existe plazo perentorio para la presentación del recurso. Se puede hacer valer en cualquier tiempo.
Personas legitimadas para recurrir	<ol style="list-style-type: none"> El contribuyente directamente afectado por el acto de autoridad. Los terceros en el caso de resoluciones emitidas durante el procedimiento administrativo de ejecución. 	<ol style="list-style-type: none"> El contribuyente directamente afectado. El representante común en el caso de sindicatos y sus cámaras de industria o comercio y sus confederaciones.
Autoridades competentes para resolver	<ol style="list-style-type: none"> Administración General Jurídica de Ingresos por resoluciones dictadas por ella misma o cualquier unidad administrativa adscrita al Servicio de Administración Tributaria. Administración Central de lo Contencioso por resoluciones dictadas por ella misma o cualquier unidad administrativa adscrita a las Administraciones Generales Jurídica de Ingresos, de Auditoría o de Recaudación. Administración Especial Jurídica de Ingresos por resoluciones dictadas por ella misma o por las Administraciones Especiales de Auditoría y Recaudación. Administraciones Locales Jurídicas de Ingreso por los actos dictados por ellas mismas y por las Administraciones Locales de Auditoría y Recaudación. 	<ol style="list-style-type: none"> Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria por resoluciones dictadas por las autoridades fiscales de las Entidades Federativas.

ANEXO No. 1

CARÁTULA DEL FOLLETO

*Medios
de
Defensa
ante
el*

Fisco

HACIENDA

*informa***1996**

¿En qué disposiciones legales se fundamentan los medios de defensa?

- En la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- En el Código Fiscal de la Federación
- Código Federal de Procedimientos Civiles.
- Ley de Amparo.

¿Cómo se activan los medios de defensa?

Los medios de defensa se deben hacer valer a petición de la parte afectada:

Sabemos que la Administración Pública debe realizar todos sus actos con apego a las disposiciones legales para no afectar el derecho de los contribuyentes a la legalidad de los actos de la administración y la posibilidad de exigir que las disposiciones legales que las regulan, se cumplan.

Nuestra Constitución establece en sus artículos 14 y 16 las garantías de legalidad y debido proceso. Estos derechos hacen necesaria la existencia de procedimientos adecuados que revisen los actos de la autoridad para que éstos se realicen conforme a la ley.

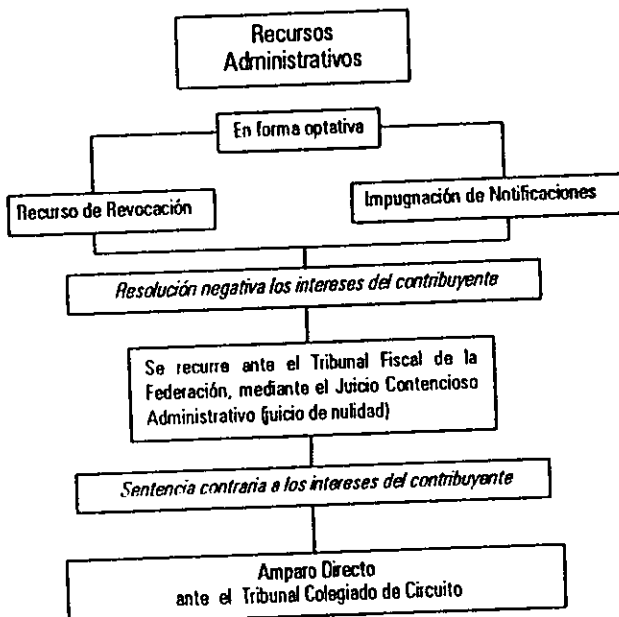
¿Qué son los recursos administrativos?

Son los distintos medios de defensa y control administrativo correctivo, que se promueven a petición de la persona agraviada por actos administrativos, con el objeto de mantener la legalidad de dichos actos, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos e intereses de los administrados.

En el siguiente cuadro se representa de manera gráfica los recursos que se establecen en materia fiscal para la revisión de los actos administrativos.

ANEXO No. 3

PÁGINA 9 DEL FOLLETO



Pero además de estos recursos administrativos, el Código Fiscal de la Federación establece otro medio por el cual el contribuyente puede inconformarse ante las autoridades fiscales por algún acto de autoridad que le afecte a sus intereses y sea contrario a derecho, este es el denominado "Justicia de ventanilla".

II. LAS NOTIFICACIONES

Todo acto de autoridad para que surta efectos jurídicos debe notificarse a la persona afectada.

ANEXO No. 4

PÁGINA 16 DEL FOLLETO

¿Ante qué autoridad se interpone?

Será ante aquélla que haya dictado la resolución que se desea aclarar.

IV. RECURSO DE REVOCACION**¿Qué es el recurso de revocación?**

Es el medio legal con que cuenta el contribuyente que se siente afectado por una resolución administrativa para obtener de la autoridad una revisión a fin de que ésta lo revoque, anule o modifique, en caso de encontrar ilegal la misma.

Se establece este recurso en el Código Fiscal de la Federación como un medio de defensa que los particulares pueden ejercer cuando se dañen sus intereses legítimos.

¿Quiénes pueden interponer el recurso?

Puede interponer este recurso tanto el contribuyente con interés legítimo directo como un tercero con interés legítimo indirecto.

¿Cuáles son las resoluciones o actos contra los que procede el Recurso de revocación?

En contra de	Casos en que procede.
<i>Resoluciones definitivas</i> dictadas por autoridades fiscales federales	<ul style="list-style-type: none"> • Determinen: Contribuciones, accesorios (recargos, sanciones, gastos de ejecución y la indemnización del 20% por cheques devueltos) y aprovechamientos. • Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley. • Dicten las autoridades aduaneras. • Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular, excepto resoluciones dictadas por justicia de ventanilla.

ANEXO No. 5

PÁGINA 17 DEL FOLLETO

<i>Actos de autoridad fiscal federal</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Exijan el pago de créditos fiscales, en los siguientes casos: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Argumete que éstos se han extinguido, o ✓ Que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea atribuible a la autoridad ejecutora. ✓ Se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización del 20% por cheque no pagado a su presentación en tiempo en el banco. • Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando el contribuyente señale que no se ajustó a la ley. • Afecten el interés jurídico de terceros cuando afirme: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Ser propietario de bienes, negociaciones o titular de los derechos embargados. ✓ Tener derecho a que los créditos a su favor se paguen con preferencia a los fiscales. ✓ Determinen el valor de avalúo de los bienes muebles, inmuebles o negociaciones embargados.
--	---

¿Qué características deben reunir las resoluciones administrativas para ser impugnadas?

Para que las resoluciones puedan ser impugnadas deben reunir las siguientes características:

<i>Ser definitivas</i>	Que resuelva y ponga fin al expediente.
<i>Personales y concretas</i>	Dirigida a una persona determinada y que trata sobre una situación específica.
<i>Causar agravio</i>	Lesiona el interés legítimo directo (particular afectado) o indirecto (persona distinta del titular de la resolución).
<i>Constar por escrito</i>	Para seguridad del contribuyente, las resoluciones deben darse a conocer por escrito.

ANEXO No. 6

PÁGINA 18 DEL FOLLETO

<i>Ser nuevas</i>	<p>Que el contribuyente no conozca con anterioridad el contenido.</p> <p>No haya sido consentida de manera expresa o tácita, o</p> <p>Sea materia de algún medio de defensa.</p>
-------------------	--

¿Se debe interponer el recurso de revocación antes de promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación?

No, la interposición del recurso de revocación es opcional ya que contra un acto administrativo se podrá interponer este recurso o bien promover el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Cabe mencionar que al impugnar un acto administrativo que sea anterior o derivado de otro, el particular debe utilizar la misma opción elegida, excepto cuando se trate de resoluciones emitidas en cumplimiento de recursos administrativos.

Si la resolución dictada en el recurso se combate en el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo,² deberá efectuarse ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo.

¿En qué casos no procede el Recurso de Revocación?

No procederá este recurso, contra los actos administrativos que.

- ✓ No afecten el interés jurídico del particular
- ✓ Se dicten en resoluciones de recursos administrativos o en cumplimiento de éstas o de sentencias.

² El acto conexo se produce cuando dos pretensiones distintas sometidas a procesos diversos se vinculan por provenir de la misma causa o relación jurídica o intervienen las mismas personas. Lo anterior desemboca en la acumulación de los juicios para evitar que se dicten resoluciones por separado que lleguen a ser contradictorias.

ANEXO No. 7

PÁGINA 19 DEL FOLLETO

- ✓ Hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- ✓ Se hayan consentido, es decir, aquéllos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado.
- ✓ Sea conexo³ a otro que haya sido impugnado por algún recurso o medio de defensa diferente.
- ✓ No se amplie el recurso administrativo o en la ampliación no se exprese agravio alguno, si el particular niega conocer el acto administrativo.
- ✓ Se trate de actos revocados por la autoridad.
- ✓ Que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

¿En qué plazo se debe presentar el recurso de revocación?

PLAZO	CASOS
Dentro de 45 días siguientes a la notificación	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Es el plazo general para interponer el recurso. ✓ Los días se cuentan a partir de la fecha en que surta efectos la notificación.
Dentro de 10 días siguientes a la notificación del avalúo	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cuando el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha para la enajenación de bienes inmuebles embargados.

³ Un acto es conexo a otro en los siguientes supuestos:

- Las partes (autoridad fiscal, contribuyente o tercero) son los mismos y los derechos violados son idénticos.
- El acto reclamado es uno mismo o se impugnan varias partes del mismo acto.
- Se reclaman actos que no son antecedentes o consecuencia de otros.

ANEXO No. 8

PÁGINA 20 DEL FOLLETO

En cualquier tiempo antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Por las violaciones cometidas antes del remate de los bienes embargados.
<p style="text-align: center;">Día siguiente</p> <p>En que surta efectos la notificación de requerimiento de pago o de la diligencia de embargo</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Cuando se trate de bienes legítimamente embargables ✓ Actos de imposible reparación material ✓ Por falta de notificación ✓ Notificación ilegal

¿En qué casos se interpone el recurso de revocación por terceros?

Los terceros pueden interponer el recurso de revocación en los siguientes casos:

- Afirme ser propietario de los bienes, negociaciones, titular de los derechos embargados. En este caso se debe interponer el recurso en cualquier tiempo, antes de que se finque el remate, se enajenen fuera del mismo o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.
- Afirme tener derecho de que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los créditos fiscales federales. Se debe interponer el recurso en cualquier tiempo hasta antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

¿Ante qué autoridad se presenta el recurso de revocación?

El recurso de revocación se presentará ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, o de acuerdo a lo siguiente:

ANEXO No. 9

PÁGINA 21 DEL FOLLETO

<i>Autoridades competentes para tramitar y resolver</i>	<i>Por Resoluciones:</i>
Administración General Jurídica de Ingresos	<p>Dictadas por ella misma o cualquier unidad administrativa adscrita a la Subsecretaría de Ingresos.</p> <p>De las entidades federativas en materia de ingresos coordinados.</p>
Administración de Recursos Administrativos	<p>De las unidades administrativas que dependan de las Direcciones Generales o de las Administraciones Generales adscritas a la Subsecretaría de Ingresos.</p> <p>De las Administraciones Locales y unidades administrativas que dependan de éstas.</p> <p>De las Aduanas.</p> <p>Autoridades fiscales de las entidades federativas en materia de ingresos coordinados.</p>
Administraciones Locales Jurídicas de Ingresos	<p>Propias.</p> <p>De las Administraciones Locales de Auditoría fiscal y de Recaudación o de las unidades administrativas que de ellas dependan.</p> <p>De las autoridades fiscales de las Entidades Federativas en materia de ingresos coordinados.</p> <p>Respectos a contribuyentes cuyo domicilio se encuentre en su circunscripción territorial.</p> <p>De autoridades aduaneras cuya sede se encuentre dentro de su circunscripción territorial.</p>
Procuraduría Fiscal de la Federación	En las materias de su competencia.
Administración General Jurídica de Ingresos	En los demás casos que competan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¿Qué forma fiscal se utiliza para interponer el recurso de revocación?

Se deberá utilizar la forma fiscal HRR-1 denominada "Interposición del Recurso Administrativo de Revocación", misma que se presenta por cuadruplicado.

¿Qué documentos se deben anexar a la forma fiscal?

- El escrito de agravios que le causa la resolución o el acto impugnado y los hechos controvertidos debidamente relacionados con las pruebas que acompañe, en su caso.

Cuando no se expresen los agravios y además no se señale la resolución o el acto impugnado, los hechos controvertidos o, no se ofrezcan pruebas la autoridad requerirá al promovente para que en un plazo de 5 días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de este plazo no se expresan los agravios o el acto impugnado, no procederá el recurso.

- Los documentos que acrediten la personalidad de quien promueve cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.
- La cédula profesional del representante legal.
- La resolución impugnada.
- La constancia de notificaciones y citatorios.
- Las pruebas documentales que acompañe incluyendo el dictamen pericial.

En caso de que no se anexasen estas pruebas se deberá señalar el archivo o lugar donde se encuentran.

Todos estos documentos se deben presentar en original o copia certificada.

ANEXO No. 11

PÁGINA 23 DEL FOLLETO

¿Qué sucede si no se citaron correctamente los artículos violados?

Con el fin de que se resuelva la cuestión efectivamente planteada, la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los artículos de ley que se consideren violados y que por consecuencia dañen a los particulares.

¿En qué plazo se debe cumplir la resolución que ponga fin al recurso?

En el caso de que la resolución se emita para llevar a cabo un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de 4 meses, contados a partir de la notificación de la resolución, aún cuando haya transcurrido el plazo de cinco años en el cual se extinguen las facultades de la autoridad fiscal, ya que el citado plazo se suspende al interponer algún recurso administrativo o juicio o el plazo de 9 meses para concluir las visitas domiciliarias y revisiones.

En el Código Fiscal de la Federación se establece el plazo de diez años para que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación.

V. IMPUGNACION DE LAS NOTIFICACIONES

Las notificaciones tienen una gran importancia por lo que la autoridad ha regulado la forma en la que se dan a conocer y ha establecido medidas que permiten el control de su legalidad; estas medidas tienen la función de ser un medio de defensa para el contribuyente denominado "impugnación de las notificaciones".

¿Cuál es el objeto de la impugnación de las notificaciones?

Solicitar a la autoridad la anulación de las actuaciones hechas con base en una notificación.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- La necesidad de que la Administración cuente con un adecuado medio de control de sus actos, a través del examen que le permita recorrer nuevamente el procedimiento que los generó, con el propósito de verificar que se ajusten al orden legal, dio lugar al establecimiento de los recursos administrativos.

Este medio de autotutela se pone a disposición del administrado para hacer del conocimiento de la Administración, las fallas o las deficiencias legales de su actuación y de esta manera, optar por una resolución que se encuentre apegada a ley.

SEGUNDA.- El recurso administrativo consiste en un medio de impugnación legalmente reconocido, que implica el derecho del gobernado a oponerse a un acto o a una resolución que afecta a su persona, domicilio, papeles, posesiones o derechos, el cual se tramita ante la misma autoridad emisora u otra jerárquicamente superior, con el propósito de que dicho acto o resolución se revoque, reforme o anule, de tal manera que los órganos y las autoridades que integran a la Administración Pública sujeten su actuación al principio de legalidad consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERA.- El fundamento esencial de los recursos administrativos es que siempre deben estar previstos en la ley, por lo que en consecuencia, no pueden tener ese carácter las secuelas o prácticas de instancias que se presenten y tramiten ante las autoridades administrativas, si la ley no las autoriza como medios de impugnación.

El recurso de inconformidad al estar previsto expresamente y regulado en la Ley de Coordinación Fiscal, cumple con este elemento fundamental para los recursos administrativos en general.

CUARTA.- Resulta evidente que el aspecto que con frecuencia orienta la clasificación de los recursos, es la autoridad administrativa encargada de resolverlos.

Así se tiene que si la autoridad que resuelve el recurso, es la misma que dictó la resolución impugnada, se dice que es un recurso de reconsideración o reposición; si es una distinta de la que dictó la resolución y particularmente superior jerárquico, se afirma que es un recurso de revisión o jerárquico.

En ocasiones, la denominación responde a la clase de actos que pueden impugnarse con uno u otro recurso; sin embargo, tomando en cuenta los resultados prácticos de los mismos, se ha concluido que el suprimir esa separación de impugnaciones con recursos membretados en forma diferente, por la instauración de un solo recurso administrativo, como ha sucedido con los regulados por el Código Fiscal de la Federación, evita que la diversidad de recursos se transforme en una "trampa" para convertirse en un "puente" para la defensa de los administrados.

QUINTA.- La conclusión anterior no significa que todos los actos de la autoridad fiscal puedan o deban ser impugnados mediante el mismo recurso administrativo, ya que existen actos regulados por una ley específica, también de carácter fiscal, como lo es la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo consiste precisamente en coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, para

establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Por ello, a partir de 1990, la Ley de Coordinación Fiscal establece una instancia administrativa para defensa y debida aplicación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de vías opcionales de coordinación, es decir, el recurso de inconformidad.

Este recurso viene a constituir un método para la reparación patrimonial efectiva hacia las personas que resulten afectadas por actos de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas o los Municipios, que deriven en el incumplimiento de las disposiciones del mencionado Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de las de coordinación en materia de derechos o de adquisición de inmuebles.

SEXTA.- Aún cuando la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, que daba base a la coordinación en la materia, fue abrogada a partir de enero de 1996, pudieran presentarse inconformidades respecto de ejercicios anteriores a dicha abrogación, sin que esta circunstancia afecte la procedencia del recurso.

SÉPTIMA.- El recurso de inconformidad lo deben hacer valer las personas afectadas o su representante común, ante la Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria, que es la autoridad competente para tramitarlo y resolverlo.

OCTAVA.- Para la tramitación del recurso de inconformidad deberá estarse a las disposiciones que sobre el recurso de revocación establece el Código Fiscal de la Federación, pero con ciertas modalidades previstas en forma específica en el artículo 11-A de la Ley de Coordinación Fiscal.

Estas modalidades le dan al recurso un carácter "sui géneris" y consisten en que la autoridad fiscal antes de resolver, deberá escuchar a la Entidad Federativa de que se trate y solicitar un dictamen técnico a uno de los organismos existentes en materia de coordinación fiscal.

Dicho organismo se denomina Junta de Coordinación Fiscal, integrada por representantes designados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por los órganos hacendarios que representan a las Entidades Federativas.

El dictamen emitido por este organismo, no constituye la resolución al recurso, ya que solo representa la opinión técnica de los integrantes de la mencionada Junta de Coordinación Fiscal.

NOVENA.- No existe documento alguno que regule los trámites que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe seguir para estar en aptitud de conocer las manifestaciones que conforme al derecho de la Entidad Federativa de que se trate, convengan.

DÉCIMA.- Los factores que afectan la eficacia del recurso de inconformidad consisten fundamentalmente en el indebido cumplimiento por parte de las autoridades fiscales, de las disposiciones que lo regulan; en la falta de regulación del procedimiento para su tramitación, así como una escasa difusión de este medio de defensa.

Las circunstancias anotadas provocan que solo los especialistas en la resolución del recurso de inconformidad, conozcan con precisión los trámites a desahogar, las etapas previas que deben cumplirse antes de intentar el recurso y el procedimiento para proseguirlo y agotarlo debidamente, lo que obstaculiza la defensa de los particulares.

DECIMA PRIMERA.- Para lograr que el recurso de inconformidad se convierta en un eficaz medio de control de la legalidad administrativa, se sugiere incrementar el potencial humano que interviene en la resolución del mismo, a través de una adecuada capacitación, para así evitar la demora en la emisión de las resoluciones.

Asimismo, se estima oportuno el unificar criterios para la tramitación del recurso que nos ocupa, mediante la normatividad expedida a través del manual correspondiente, ya que con esta medida se reducen, agilizan y dan transparencia a los procedimientos y trámites llevados a cabo por las autoridades fiscales competentes para su resolución.

Finalmente, se considera necesario dar mayor difusión a este medio de defensa, para lo cual se propone la elaboración de un folleto específico acerca de este recurso que debe ser distribuido no solo en las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria encargadas de su resolución, sino también en las Tesorerías o Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas.

BIBLIOGRAFIA

- 1.-ACOSTA ROMERO, MIGUEL. "Teoría General del Derecho Administrativo". Octava edición, Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.
- 2.- ALESSI, RENATO. "Instituciones de Derecho Administrativo". Tomo I, Editorial Urgel,
- 3.- BIELSA, RAFAEL. "El Recurso Jerárquico. Su Institución y su Régimen Jurídico". Cuarta edición. Editorial Depalma. Buenos Aires, 1964.
- 4.- BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO. "Derecho Procesal Fiscal". Segunda edición. Cárdenas Distribuidor y Editor.
- 5.-CARRILLO FLORES, ANTONIO. "La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México". Editorial Porrúa, S.A. México, 1939.
- 6.-CARRILLO FLORES, ANTONIO. "La Justicia Federal y la Administración Pública". Editorial Porrúa, S.A. México, 1982.
- 7.-DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.
- 8.- DEL VALLE RIVERA, ANTONIO. "Naturaleza Jurídica y Funciones del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal". UNAM México, 1973.
- 9.-ESCOLA, HECTOR JORGE. "Tratado General del Procedimiento Administrativo". Editorial Depalma. Buenos Aires, 1981.

- 10.-FIX ZAMUDIO, HECTOR. "Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano". Editado por el Colegio Nacional. México, 1983.
- 11.-FLORES ZAVALA, ERNESTO. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México, 1981.
- 12.-FRAGA, GABINO. "Derecho Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. México, 1978.
- 13.-GARCÍA MAYNES, EDUARDO. "Introducción al Estudio del Derecho". Editorial Porrúa, S.A. México, 1986.
- 14.-GARRIDO FALLA, FERNANDO. "Régimen de Impugnación de los Actos Administrativos". Madrid, 1955
- 15- GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS. "Los Recursos Administrativos y Económico-Administrativos". Editorial Civitas, S.A. Tercera Edición, 1975.
- 16.- HANSEN, ALVIN. "Política Fiscal y Ciclo Económico". Fondo de Cultura Económica. México, 1973.
- 17- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. "El Recurso Administrativo en México". Editorial Jus, S.A. de C.V. México, 1985.
- 18- NAVA NEGRETE, ALFONSO. "Derecho Procesal Administrativo". Editorial Porrúa, S.A. México, 1959.
- 19.-OATES, WALLACE. "Federalismo y Municipio". Primera edición. Fondo de Cultura Económica. México, 1994.

- 20.- ORTEGA LOMELIN, ROBERTO. "Federalismo y Municipio". Fondo de Cultura Económica. México, 1994.
- 21- RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL. "Derecho Fiscal". Editorial Harla. México, 1983.
- 22.- SAYAGUÉS LASO, ENRIQUE. "Tratado de Derecho Administrativo". 4ª. Edición. Talleres Gráficos Barreiro. Tomo I. Montevideo, 1974.
- 23.- SERRA ROJAS, ANDRÉS. "Derecho Administrativo". 10ª. Edición. Tomo II. Editorial Porrúa, S.A. México, 1981.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Coordinación Fiscal.
4. Ley de Ingresos de la Federación.
5. Ley Federal de Derechos.
6. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
7. Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de
Coordinación Fiscal.
8. Ley del Servicio de Administración Tributaria.
9. Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

OTRAS FUENTES

- 1.- CADENA ROJO, JAIME.
"Orígenes y Desarrollo del Contencioso Administrativo en México".
Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.
2º. número extraordinario.
México, 1967.

- 2.- HOYO D'ADDONA, ROBERTO
"Las participaciones en la coordinación fiscal" en
Investigación Fiscal.
México, No. 3, mayo-junio de 1982.

- 3.- MIGUEL CALZADO, MARIA DE JESÚS
"El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en México", en
el Derecho en México. Una visión de conjunto. Tomo II
UNAM, México, 1991.

- 4- Federalismo Fiscal: Conceptos, principios y teoría.
Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas.

- 5- La Coordinación Fiscal en México.
Subsecretaría de Ingresos.
S.H.C.P., México, 1982.

- 6- Diccionario Jurídico Mexicano.
Instituto de Investigaciones Jurídicas.
7ª. Edición.
Editorial Porrúa-UNAM.
México, 1994.