



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

**“LA EFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACIÓN
EN MATERIA FISCAL.”**

T E S I S

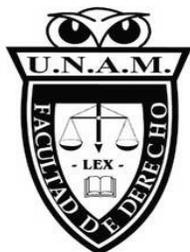
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

BENJAMÍN ARTURO ALVARADO OLAYA.

ASESORA: MTRA. MARÍA ELISA VÁZQUEZ SILVA.



CIUDAD UNIVERSITARIA,

MARZO, 2015.



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.



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

Cd. Universitaria, D.F., 16 de marzo de 2017

DR. ISABELA MAHÚN
 DIRECTOR GENERAL DE LA
 ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
 Presente

Por este conducto, me permito comunicarle a usted que el presente ALVARADO OLAYA BENJAMÍN ARTURO con número de cuenta JURISD.16, bajo la supervisión de este Seminario sobre la tesis titulada "LA EFICACIA DEL RECURSO DE REVOCACION EN MATERIA FISCAL", bajo la asesoría de la Lic. María Tereza Márquez Silva

Con fundamento en los artículos 8º y 10º de la Ley Orgánica de la Facultad de Derecho y el artículo 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes se aprueba a nombre de tesis, sus anexos de las opiniones que ésta contiene, así 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 diez meses siguientes (contados día a día) a aquel en que le sea entregado o prescrito oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter sus tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sí o en el caso de que el trabajo recuperado conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancias graves, todo lo cual confirmará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
 "POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
 Directora,
 DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO



Dedicatoria:

“A Benjamín Alvarado García” (1950-2014).

In memoriam.

Agradecimientos:

A mi madre, por todo.

A mis hermanas;

De la Procuraduría General de la República:

A la licenciada Norma Verónica Delgadillo Lira,

Al licenciado Luis Alberto Téllez Bárcenas,

y a todo el personal que me apoyó en este proyecto.

	INDICE	Página
INTRODUCCIÓN.		1
CAPITULO I EL ACTO JURÍDICO.		
1. El acto jurídico.		4
1.1. Naturaleza del acto jurídico.		10
1.2 Elementos de existencia y de validez.		12
1.3 Teoría francesa del acto jurídico.		25
1.4 Teoría alemana del acto jurídico.		29
CAPÍTULO II EL ACTO ADMINISTRATIVO.		
2. El acto jurídico administrativo.		36
2.1. Función pública.		58
2.2. Elementos de la función pública.		65
2.3. Función ejecutiva administrativa.		68
2.4. Actos y resoluciones en materia administrativa.		76
2.5 El Servicio de Administración Tributaria.		84
2.5.1 Antecedentes.		86
2.5.2 Naturaleza, objeto y atribuciones.		90
2.5.3 Determinaciones.		97
CAPÍTULO III EL RECURSO ADMINISTRATIVO.		
3. Naturaleza jurídica del recurso administrativo.		102
3.1 Los recursos administrativos en la legislación mexicana.		109
3.2. Procedencia del recurso administrativo.		115
3.3 Autoridades competentes para conocer del recurso administrativo.		121
3.3.1 Efectos y alcances del recurso administrativo.		124
3.3.2 Tipos de resoluciones en materia del recurso administrativo.		127
3.3.3 El recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación vigente.		130
3.3.4 La eficacia del recurso administrativo de revocación en materia fiscal.		145

CAPITULO IV LA APLICACIÓN DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

	Página
4. La Convención Americana sobre Derechos Humanos.	154
4.1 Antecedentes.	157
4.2 Declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa de la corte interamericana de derechos humanos en México.	160
4.3 El control difuso de la convencionalidad y los nuevos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto.	163
4.4 Proposición para la implementación del “Pacto de San José”.	171
4.4.1 Facultad de la autoridad jurisdiccional para aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos.	178
4.4.2 Facultad de la autoridad administrativa para aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos.	180
4.4.3 Ventajas y beneficios de la aplicación del “Pacto de San José” al recurso administrativo de revocación.	185
Conclusiones.	188
Bibliografía.	192

INTRODUCCIÓN.

El sistema jurídico mexicano en materia fiscal específicamente el relativo a la administración de justicia se encuentra en crisis, esto derivado de la carga de trabajo que existe en el órgano facultado para tales efectos, ya que si bien es cierto, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mostró un avance significativo derivado de la implementación del denominado “juicio en línea”, existen algunos otros métodos que podrían depurar aún más su actuar, motivo por el cual, la presente investigación tiene la finalidad de brindar una alternativa de solución con un doble efecto, que permita depurar dicho sistema jurídico y a su vez, ayude a las autoridades fiscales a brindar una eficaz justicia tributaria.

De conformidad por lo establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es nuestra obligación contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Señalado lo anterior, se puede afirmar que el pago de impuestos, es una obligación que debe estar ceñida a dos principios elementales del derecho tributario, los cuales son la proporcionalidad y la equidad, sin embargo, la observancia de dichos principios, muchas veces no acontece, ya que las autoridades fiscales imponen al contribuyente, créditos que de ninguna manera son proporcionales y equitativos o incurren en una serie de anomalías que van en contra de lo previsto por la norma jurídica, ante las cuales los contribuyentes tenemos el derecho de interponer medios de defensa.

Este trabajo de investigación, propone una alternativa que permita a las autoridades administrativas en materia fiscal, guiándose en los principios del derecho entre los que destacan la presunción de legitimidad y la buena fe, acaten lo establecido en la tesis jurisprudencial: “*CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.*”, y otras que adoptan criterios similares, mediante el cual se prevé que las autoridades, al

momento de emitir sus resoluciones deberán acatar lo previsto en los tratados internacionales en materia de derechos humanos, por lo que la observancia de los artículos aplicables del denominado “Pacto de San José” serían útiles al momento de emitir sus determinaciones por parte de las autoridades fiscales; en especial el Servicio de Administración Tributaria; para llegar a esa solución es necesario realizar de manera deductiva un análisis pormenorizado del recurso administrativo de revocación en materia fiscal, mismo que proviene del acto jurídico subsecuentemente del acto administrativo, y una vez realizado lo anterior, estar en la posibilidad de verificar la viabilidad de lo propuesto.

Es importante señalar, que de acuerdo a lo previsto en el artículo 94 párrafo octavo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 217 de la Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la jurisprudencia que emita la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en pleno o en sus salas, así como los plenos de circuito y los tribunales colegiados y unitarios de circuito, no son de aplicación obligatoria para los órganos administrativos federales, sin embargo, en aras de contribuir con una adecuada justicia tributaria, se propone que se observen los criterios jurisprudenciales que se desarrollarán en el cuerpo de esta tesis y que velan por los derechos humanos de las personas por los motivos expuestos en el mismo.

Se debe recordar, que la propuesta realizada en este documento, tiene un fin benéfico para el bien común y el interés social y no es contrario al orden público, además busca que el contribuyente reciba los derechos que los tratados internacionales le reconocen, para que entonces se cumpla cabalmente con lo previsto en el texto constitucional afecto a la materia.

Esta propuesta, también surge de lo que acontece en la actualidad en México, ya que en la práctica profesional, los abogados postulantes en materia fiscal que han interpuesto un recurso administrativo ante el Servicio de Administración Tributaria, saben que es casi un hecho que la resolución emitida por dicha autoridad, dará

como resultado (la mayoría de las veces) la confirmación del acto impugnado, por lo que la interposición del recurso de revocación no cumple con la finalidad que debería tener, la cual desde nuestro punto de vista, aparte de proporcionar un medio de defensa eficaz para el contribuyente, debería funcionar para con la finalidad de no saturar la labor del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otro lado, todas las personas que tenemos contacto directo con la ciencia jurídica, ya sea por la práctica profesional o porque nos encontremos en constante estudio y actualización de la materia, conocemos la postura de la corriente *pro persona*, que se ha adoptado por el Estado mexicano y por otras naciones de Latinoamérica en los últimos tiempos, el cual tiene la finalidad de proteger y velar por los derechos humanos de todos los individuos que forman parte de la sociedad, situación que se ha visto cristalizada en nuestro caso, a partir de las reformas en materia de Derechos Humanos que sufrió nuestra Constitución en el año 2011.

Consideramos que el texto constitucional es muy claro, a todas las personas se les debe proporcionar la más amplia protección en sus derechos humanos, y en las conclusiones relativas a esta investigación, se propone de manera concreta la forma en la cual se puede materializar lo previsto en nuestra norma suprema, así como promover la justicia tributaria.

Así, abundaremos sobre el tema de los actos jurídicos, los actos administrativos y el recurso administrativo, para llegar a nuestra propuesta que consiste en establecer como la autoridad administrativa en materia fiscal, debe obligatoriamente observar lo establecido en el artículo 1° Constitucional, y que de esta forma aplique los criterios emitidos por nuestros Tribunales al revisar los recursos administrativos por lo que, en ese orden de ideas, se propone que exista una limitación al respecto, relativa a que únicamente sean aplicables dichos criterios en casos de violaciones graves y evidentes a los Derechos Humanos, y de esta manera que sea aplicado el control difuso de la constitucionalidad y la convencionalidad.

“C'est une experience éternelle, que tout homme qui a du pouvoir est porté à en abuser: Il va jusqu'à ce qu'il trouve des limites”. - Charles Louis de Secondat”.

CAPITULO I EL ACTO JURÍDICO.

1. El acto jurídico.

Este capítulo tiene la finalidad de repasar los aspectos que dan origen al acto jurídico el cual se ve materializado y plasmado en la norma legal y asimismo iniciar con el orden metodológico de carácter deductivo que se planteó para la realización de esta investigación, con la finalidad de abarcar los temas necesarios para comprender el porqué de las conclusiones propuestas; lo anterior aunado a que toda actividad jurídica debe estar ceñida a lo que prevé la norma legal, por tal motivo, se realiza en este primer capítulo el análisis y reseña de lo que constituye la norma jurídica y el acto de la misma naturaleza, es necesario señalar la manera en que está compuesta la estructura de la norma, pues el hablar únicamente del acto jurídico no permite por completo analizar cómo se refleja en la legislación.

Podemos comentar inicialmente que no todas las conductas que causan efectos y consecuencias son relevantes para el Derecho, sino únicamente aquellas que contienen un elemento jurídico de resultado lo son, esto es el elemento esencial para poder diferenciar un acto o hecho natural y humano de aquellos que son jurídicos. La doctrina explica que la diferencia entre el hecho jurídico y el acto jurídico radica en la voluntad de la persona que interviene en ellos, es decir, para considerar un acontecimiento como un acto jurídico o un hecho, se debe observar si existió o no la voluntad del individuo que intervino en su creación.

En ese orden de ideas, el doctrinario Miguel Acosta Romero señala *“hay acontecimientos que producen consecuencias o efectos de Derecho, porque éste los toma en consideración para atribuirles consecuencias jurídicas que pueden consistir en la creación transmisión, modificación o extinción de obligaciones y derechos.*

En sentido amplio o general, estos hechos se llaman hechos jurídicos, que se dividen en dos categorías: los actos jurídicos, que son los acontecimientos en los que interviene la voluntad para conseguir un fin y los hechos jurídicos en sentido especial o estricto, que son acontecimientos en los que la voluntad es irrelevante”¹.

Como se puede observar, ese elemento esencial para discernir entre el acto jurídico y el hecho jurídico, radica en la voluntad de la persona, asimismo, el autor también nos da la pauta para determinar, los efectos de todo acto jurídico, los cuales son *la transmisión, modificación o extinción de obligaciones y derechos*. La pequeña diferenciación que se acaba de realizar entre lo que es el acto y el hecho jurídico nos permite comprender la existencia de ese elemento intrínseco a la materia jurídica, el cual va más allá de la simple observación y acatamiento de la norma.

Cada una de las teorías (francesa y alemana) que se analizarán en los próximos numerales de este trabajo, difieren respecto de los elementos del acto y desde su óptica son los necesarios para estudiar tanto el hecho jurídico como el acto de la misma naturaleza, esto porque cada una de las teorías centra la visión del acto y el hecho de manera diversa.

Como comentario al margen, es preciso señalar que no se tomó en consideración la teoría italiana que explica el acto jurídico toda vez que, de acuerdo a la teoría general del acto jurídico, la italiana sirve para explicar algunos aspectos que no resultan relevantes en el presente trabajo de investigación; *contrario sensu*, es de suma importancia repasar a fondo la teoría francesa, ya que fue utilizada como base para la creación de nuestro Código Civil y otras leyes; y que como se ha mencionado con anterioridad, es norma supletoria para la materia fiscal en nuestro país, por lo que también es necesario revisar la teoría alemana, la cual sirve como punto de comparación con la segunda enunciada en este párrafo.

¹ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría General del Acto jurídico y Obligaciones, Porrúa. México, 2005. p. 14.

Durante la investigación, se ha encontrado en los textos consultados, un serio debate en relación a si se debe tomar en consideración o no, el concepto que los alemanes denominan *rechtsgeschäft* o *rechtsgeschäft* el cual traducido a nuestro idioma debemos entender como *Negocio jurídico* y que únicamente debe ser aplicado cuando la voluntad de las personas que intervienen en el acto jurídico tienen la finalidad de producir efectos jurídicos; al respecto y después de analizar los argumentos a favor y en contra de dicho planteamiento, es posible aseverar que la inclusión de dicha teoría en el campo de la del acto jurídico no se recomienda, ya que si bien es cierto muchos autores lo toman en consideración al momento de hablar del acto jurídico e inclusive algunos de ellos dedican apartados especiales en sus obras jurídicas o utilizan invariablemente los conceptos negocio jurídico y acto jurídico, esto, porque los tratadistas alemanes e italianos así lo hacen, desde nuestro punto de vista, no existe ningún motivo por el cual deba incluirse en la teoría general del acto jurídico y peor aún, estudiar el Negocio jurídico como un apartado distinto al acto, o por lo menos la que estudiamos en México y sirve como base para nuestros legisladores, ya únicamente tiene efectos dogmáticos mas no aplicativos en nuestra legislación, por lo que resulta innecesaria realizar dicha distinción, para aquellos que no pretenden realizar un estudio pormenorizado y profundo de la materia civil o respecto de la teoría general del acto jurídico; para finalizar este pequeño comentario solamente deseamos asentar que desde la perspectiva que se nos ha brindado, el negocio jurídico debe analizarse de manera indistinta y separada, cuestión que será llevada a cabo en este documento.

Al llevar a cabo el análisis etimológico del concepto “acto jurídico”, se deduce que está constituido por dos palabras, que de manera especial guardan de manera intrínseca conceptos que al unirse crean una composición jurídica que al efecto resulta relevante para los estudiosos de la materia Civil, es decir, al hablar únicamente de acto se está ante lo que el diccionario de la Real Academia de la Lengua lo define de la siguiente manera:

acto.

(Del lat. *actus*).

1. m. acción (// ejercicio de la posibilidad de hacer).
 2. m. acción (// resultado de hacer).
 3. m. Celebración pública o solemne. Salón de actos.
 5. m. Disposición legal.
 6. m. Concentración del ánimo en un sentimiento o disposición. Acto de fe, de adoración, de humildad, de contrición.
 7. m. Cada uno de los ejercicios que en las universidades se celebraban como prueba de estudio o alarde de suficiencia, en las tentativas, repeticiones, etc.
 8. m. Medida lineal romana que tenía alrededor de 36 m de largo.
 9. m. pl. Actas de un concilio.
- ~ administrativo.
1. m. Der. acto jurídico emanado de una administración pública.
1. m. Fil. El que procede de la voluntad libre con advertencia del bien o mal que se hace.
- ~ ilícito.
1. m. Der. acto contrario a derecho.
- ~ jurídico.
1. m. Der. Hecho voluntario que crea, modifica o extingue relaciones de derecho, conforme a este.²

La definición de jurídico es la siguiente:

jurídico, ca.

(Del lat. *iuridicus*).

1. adj. Que atañe al derecho o se ajusta a él.

De acuerdo a la obra Derecho Civil Mexicano de Rafael Rojina Villegas: “*La palabra “acto” en la terminología jurídica tiene dos sentidos diferentes: designa en ocasiones una operación jurídica, correspondiendo entonces, a la palabra latina negotium; otras veces, designa un documento probatorio, destinado a demostrar alguna cosa, respondiendo en este caso, al término latino instrumentum. Una venta, una donación, un pago, una remisión de deuda, considerados en sí mismos y haciendo abstracción de su prueba, son actos jurídicos; los documentos notariales o privados en que se hacen constar tales operaciones, son actos instrumentales.*”³

Atendiendo lo transcrito, el aspecto medular del hecho jurídico es la consecuencia que ocasiona, entonces el acto jurídico surge como consecuencia de una modificación del mundo exterior que tiene como finalidad la creación de

² REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española (22.A ED.). Madrid, España, 2015.

³ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Introducción y Personas Tomo Primero, Porrúa, México, 1982., p. 325.

consecuencias jurídicas; dichas consecuencias, pueden ser voluntarias e involuntarias, asimismo, el acto jurídico puede ser bilateral o unilateral, es unilateral cuando la voluntad de obtener consecuencias jurídicas emana de una persona y bilateral cuando se une la voluntad de dos o más personas para crear, extinguir, modificar, o transmitir derechos y obligaciones.

Como ejemplo de lo anterior podemos encontrar como actos unilaterales el fallecimiento de una persona, o la elaboración de un testamento por cuanto hace a los actos bilaterales, los podemos ver reflejados en nuestra legislación Civil Federal la cual en su artículo 1792 establece:

“Artículo 1792. Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.”

Para precisar de mejor forma lo que se ha mencionado hasta el momento, se han tomado en consideración dos opiniones, la primera de ellas, pertenece a Ignacio Galindo Garfias quien lo explica de la siguiente manera:

“...El hecho jurídico – en sentido amplio, el hecho jurídico es todo acontecimiento, ya se trate de un fenómeno de la naturaleza o de un hecho del hombre, que el ordenamiento jurídico toma en consideración para atribuirle consecuencias de Derecho...”⁴

El hecho jurídico, de manera genérica se define como *“Todo acontecimiento natural o del hombre, capaz de producir efectos jurídicos”*.

El concepto de acto jurídico: *“es la manifestación de la voluntad emitida con la intención de que se produzcan las consecuencias de derecho, es decir, con el propósito de crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones o situaciones jurídicas concretas”*.⁵

⁴ GALINDO GARFIAS, Ignacio, Derecho Civil, Porrúa, México, 2000. p. 204.

⁵ TAPIA RAMIREZ, Javier. Introducción al Derecho Civil, McGRAW-HILL, México, 2002. p. 285.

Por lo que el acto jurídico, es una manifestación externa de voluntad de un sujeto de derecho, que: crea, reconoce, modifica, trasmite, declara o extingue derechos u obligaciones.

En ese orden de ideas podemos deducir que la diferencia sustancial entre los hechos jurídicos y los actos jurídicos, es la voluntad de la persona o personas que intervienen para obtener consecuencias jurídicas y que los hechos jurídicos no requieren de la voluntad inicial o final de las personas e inclusive pueden surgir como consecuencia de un fenómeno natural en el cual ni siquiera intervenga el hombre.

Finalmente, exponemos un cuadro, en el que se explican claramente los conceptos que hemos analizado:

“Hecho	Hecho jurídico	Acto	Acto jurídico
Acontecimiento o suceso de la naturaleza o del hombre en el que no existe la voluntad del hombre.	Acontecimiento o suceso de la naturaleza o del hombre en el que no existe la voluntad del hombre pero tiene consecuencias jurídicas.	Acontecimiento del hombre que es voluntario.	Acontecimiento del hombre que es voluntario, que además tiene consecuencias de Derecho porque está previsto en una norma jurídica. 6.”

⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel, *Op. Cit.*, p. 17.

1.1. Naturaleza del acto jurídico.

Ahora es menester exponer cuales son los antecedentes tanto históricos, como legales del mismo, los cuales se han tomado en cuenta por su utilidad y para la propuesta de solución al problema planteado en esta tesis y de esta manera, los interesados, se encuentren en la posibilidad de entender las bases sobre las cuales se estableció tanto la hipótesis como su solución, en ese orden de ideas, tiene la finalidad de delimitar y precisar claramente el marco teórico usado de referencia, mismo que podría servir como crítica o robustecido en trabajos posteriores.

Lo previamente expuesto, permite de manera muy sencilla deducir cual es la naturaleza del recurso administrativo de revocación en materia fiscal, el cual, resulta un elemento angular de la presente investigación; se considera así porque resulta obvio que previo al tema central, el cual consiste en el recurso en sí y su eficacia, se requiere estudiar aquellos aspectos doctrinarios que sustentan al mencionado recurso a los cuales también podríamos denominar “bases”, y sobre el que se puede brevemente mencionar su ubicación en el derecho administrativo, proveniente a su vez del derecho público; se considera esto, porque todo acto administrativo nace de un hecho con consecuencias jurídicas.

Aunado a lo anterior y de acuerdo a la doctrina jurídica, la norma legal se ha dividido en diversas ramas para su estudio, las principales sirven para realizar una diferenciación entre las normas de regulación, la primera de ellas tiene el objeto de reglar las relaciones o actos entre el Estado y sus gobernados y se le denomina Derecho Público y las normas que regulan los actos jurídicos entre particulares, o entre el Estado fungiendo como particular y los ciudadanos, se le conoce como Derecho Privado, sin embargo es de precisarse, que la bifurcación del Derecho antes mencionada, ha sido sometida a difíciles debates por varios autores y que en este trabajo, dicha dicotomía solo tiene la finalidad de ubicar al Derecho Fiscal en el apartado que le corresponde.

Ignacio Galindo Garfias, sobre dicha distinción comenta:

*“...Derecho público y Derecho privado.- Ya se dijo que esta distinción fue apuntada en la jurisprudencia romana. Las normas jurídicas aplicables a la actividad del Estado, constituían el Derecho público; en tanto que los preceptos aplicables a la actividad propia o particular del individuo, pertenecían a la esfera del Derecho Privado...”*⁷

Asimismo, Eduardo García Máynez señala:

*“...La división de las normas jurídicas en las dos grandes ramas del derecho privado y el derecho público es obra de los juristas romanos...”*⁸

Sin entrar a discusión respecto al fondo del asunto, se deduce por lo tanto que el Derecho Público es aquel que regula las relaciones entre el Estado y los particulares y derivado de esa clasificación, el Derecho Fiscal y el Derecho Administrativo lógicamente provienen de esa rama.

La anterior explicación, tiene el objeto de ubicar al Derecho Fiscal dentro de la clasificación dogmática y guarda estrecha relación con los tópicos que a continuación se comentan.

Por lo tanto, podemos decir que el acto jurídico, nace a partir de la voluntad de las personas, debe estar previsto en una norma y tiene la finalidad de crear, modificar extinguir o transferir derechos y obligaciones.

⁷ GALINDO GARFIAS, Ignacio, Op, Cit, p. 73.

⁸ GARCIA MÁYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 2002. p. 131.

1.2. Elementos de existencia y de validez.

En este numeral nos ceñiremos a verificar los elementos de existencia y de validez del acto jurídico, el cual ha sido tomado como base para la regulación de los contratos y actos en nuestro Código Civil, es decir, los elementos analizados en este apartado se encuentran orientados a la teoría francesa del acto jurídico; lo anterior se ha decidido ya que al ser el Código Civil norma supletoria de la legislación fiscal, es imprescindible que el marco teórico, bibliográfico y legislativo estén orientados con rumbo de la norma positiva y aplicable, con la finalidad de que esta investigación cumpla con su función primordial, la cual es que sea viable la implementación de las propuestas.

Como se ha reiterado, el acto jurídico debe encontrarse previsto en una norma legal, por lo tanto al igual que toda norma jurídica requiere de elementos estructurales en su redacción, en este caso deben ser dos; el primero de ellos es la redacción de una hipótesis general y abstracta y el segundo, que dicha redacción (hipótesis) genere una consecuencia.

Para precisar mejor la idea expuesta, se transcribe el pensamiento de Galindo Garfias el cual refiere:

“...La estructura de la norma jurídica se compone de dos elementos lógicamente diferentes, aunque íntimamente vinculados: una hipótesis o supuesto y una disposición o consecuencia normativa.

Cuando se realiza aquella situación prevista como hipótesis en la norma, tiene lugar la aplicación del segundo elemento de ella o sea la parte dispositiva; aquello que la norma dispone, como la consecuencia de la realización del hecho o acontecimiento previsto, de una manera abstracta. Específicamente el enunciado de toda norma jurídica, sería el siguiente: si tiene lugar el hecho A, debe producirse la consecuencia jurídica B (si es A debe ser B)...”⁹

⁹ GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Op. Cit.* p. 204.

De acuerdo a lo expuesto por el maestro Garfias, la estructura de la norma jurídica tiene cierto grado de simplicidad ya que se basa en el enunciado lógico (*si es A debe ser B*); por otro lado, si bien es cierto la finalidad de este apartado es analizar los elementos de existencia y de validez de acuerdo a la teoría francesa, se considera pertinente hacer mención de la conformación de la norma jurídica pues finalmente, el acto jurídico para ser existente debe estar obligatoriamente en una Ley.

Eduardo García Máñez respecto de la estructura de la norma jurídica señaló:

“...Los juicios que postulan deberes divídense en categóricos e hipotéticos. Los primeros ordenan sin condición; los segundos, condicionalmente. Esta dicotmía encuentra su antecedente en la moral Kantiana. Imperativos categóricos – dice el filósofo prusiano – son aquellos que mandan una acción por sí misma, como objetivamente necesaria; hipotéticos, los que prescriben una conducta como medio para el logro de determinado fin.

Los categóricos pueden ser positivos y negativos, es decir, mandatos o prohibiciones. La fórmula de los primeros es: A debe ser; la de los segundos: A no debe ser. Ejemplos: debes honrar a tus padres, no debes ser hipócrita, etc.

La de los hipotéticos exprésase en estos términos: “si quieres alcanzar tal o cual fin, debes emplear estos o aquellos medios”.¹⁰

La norma jurídica aparte de requerir determinada estructura, requiere al momento de su aplicación verificar que contiene elementos y respecto de los cuales se reitera, son necesarios únicamente al momento de su aplicación los cuales se encuentran directamente relacionados con el planteamiento de la hipótesis, el primero de ellos es el elemento de existencia del acto jurídico y es aquel que le da nacimiento y vida al acto y el cual sin su presencia, por ende sería inexistente; recae en el ámbito volitivo, y es el aspecto más relevante del acto jurídico, el segundo de ellos es el elemento de validez del acto, los cuales de acuerdo a la teoría francesa y lo

¹⁰ GARCIA MÁÑEZ, Eduardo, Op, Cit, p. 9.

plasmado en nuestro Código son la capacidad, el consentimiento y la licitud en el objeto.

El tratadista Ignacio Galindo Garfias señala:

“Para la existencia del acto jurídico (negocio) se requiere que en dicho acto, se reúnan los siguientes ELEMENTOS: voluntad del autor del acto para realizarlo, objeto posible (física y jurídicamente) y en ciertos casos, cuando se trata de actos solemnes (matrimonio, testamento, reconocimiento) la solemnidad que la ley establece para emitir la declaración de voluntad.

Para la validez del acto, después de que ha sido integrado debidamente mediante la reunión de los elementos de existencia, es además necesario que concurren los siguientes REQUISITOS: capacidad en el autor o los autores del acto; es decir que la declaración de voluntad se emita por una persona mayor de edad, no sujeta a interdicción o por persona emancipada si actúa dentro de los límites que la Ley establece; en segundo lugar es preciso que la voluntad del sujeto se halle exenta de vicios; después, será necesaria la licitud en el objeto, motivo o fin del acto y finalmente, que los autores del acto, cumplan con las formalidades que la norma establece.”¹¹

Aunque el concepto, es algo extenso, nos proporciona aspectos para comprender mejor como operan la existencia y de validez en el acto jurídico; también como comentario al margen, consideramos que no debemos atarnos a las definiciones de los autores, sino que estos, únicamente deben ser útiles para crear los propios pues hay que recordar que el Derecho como ciencia es dinámico y en muchas ocasiones algunos de ellos quedan totalmente superados.

Volviendo al tema, también nos sirve para comprobar lo que se ha comentado anteriormente, en relación a que el acto jurídico requiere forzosamente estar previsto en la norma jurídica.

¹¹ *Ibidem*, Págs. 218 y 219.

Las características que debe tener el acto jurídico para que sea existente son las siguientes: a) voluntad, b) objeto y c) solemnidad; lo anterior de acuerdo la mayoría de tratadistas en la materia, a continuación se procede a examinar cada uno de ellos.

a) Voluntad, desde el marco de la teoría general del acto jurídico, resulta un elemento intrínseco del acto y sin ella no se puede concebir.

De acuerdo a la teoría del acto jurídico, la voluntad resulta un elemento indispensable para la formación de cualquier acto jurídico y es la expresión de aceptación de uno o varios sujetos, encaminada a la realización de un acto jurídico para que se generen las consecuencias de derecho.

Se manifiesta a través del consentimiento el cual puede ser expreso o tácito, es expreso cuando la persona exterioriza actos tendientes de manera espontánea con la finalidad de a dar a conocer su voluntad y tácito cuando de los actos se desprende que es su intención la realización de un acto que tenga consecuencias legales.

En ese orden de ideas la voluntad se encuentra directamente relacionada con el consentimiento, lo anterior se puede ver reflejado en nuestro Código Civil Federal, el cual en su artículo 1803 establece:

“Artículo 1803.- El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente:

I.- Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos, y

II.- El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto en los casos en que por ley o por convenio la voluntad deba manifestarse expresamente.”

De acuerdo a lo anterior, para que sea válida la voluntad se debe exteriorizar ya sea de manera expresa o tácita; es preciso señalar que independientemente de la forma en que se exteriorice, ésta es autónoma y las personas pueden llevarla a los

márgenes de la Ley al momento de realizar un acto, siempre y cuando no contravengan alguna disposición jurídica, vayan en contra del interés jurídico o el bien común, lo que también trastoca el ámbito de la libertad contractual, la cual está definida como la posibilidad de que las personas pueden contratar libremente y en los términos que deseen, siempre y cuando se haga de acuerdo a las normas previamente establecidas o en su defecto que no contravengan las ya establecidas.

Para precisar de mejor manera la idea comentada, a continuación se transcribe una tesis jurisprudencial que ilustra el criterio adoptado por nuestra Corte Suprema, respecto de la libertad consensual:

ÓRDEN PÚBLICO. ES EL LÍMITE A LA LIBERTAD CONTRACTUAL DERIVADO DE LOS VALORES MÁS IMPORTANTES QUE RECOGE EL ORDEN JURÍDICO Y REQUIERE DE LA PONDERACIÓN JUDICIAL.

Por su característica de generalidad y que depende del momento histórico en que se concretiza, el orden público y los elementos que lo componen sólo pueden ser definidos a través de la actividad judicial por ser el mediador que el ordenamiento constitucional impone entre el texto de la ley y el caso concreto, precisado este último como el supuesto de hecho que exige la aplicación de una sanción jurídica a través de las circunstancias fácticas que le rodean y que constituyen el escenario en que guarda relevancia para los hombres y el Estado. Es el Juez el que sirve de decantador de la idea de orden público y la realidad social, la cual no es inmutable sino cambiante y, por ello mismo, adaptable a cada caso concreto. Es decir, se reconoce que el ejercicio de las libertades, derechos o el goce de los bienes por parte de los miembros de una sociedad no es absoluto sino que se halla acotado por la concepción que de orden público se sustente en las normas básicas de la organización social porque sólo de ese modo se garantiza el desarrollo armónico y general de los individuos sin menosprecio de alguno y de los fines del Estado. Esas limitaciones se encuentran impuestas en la Constitución y los principios que la informan, como en las leyes inferiores que reflejan o concretizan aún más esos principios esenciales de la organización social. Entonces, el orden público constituye un límite en el uso y goce de los derechos fundamentales de los particulares. Se trata de una limitación genérica impuesta desde la Constitución pero que también atañe a los que derivan de los derechos y libertades privadas y públicas de otros particulares con los que eventualmente entra en contacto. De lo expuesto y a partir de los criterios literal, histórico y doctrinal la figura del orden público tiene preponderantemente una significación jurídica, regulada en la Constitución y que se difumina a los diversos ámbitos del sistema jurídico.¹²

¹² Tesis: I.3o.C.925 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XXXIII, abril de 2011, Pág. 1349.

De acuerdo al criterio, en México existe una base de autonomía y libertad por lo que respecta a los límites de la voluntad y el consentimiento entre las partes que intervienen en la creación de un contrato, por cuanto hace a la materia Civil y del cual también es precisar que el contrato es la especie del acto.

Ahora bien, una vez analizados las formas en que debe exteriorizarse la voluntad de las personas que intervienen en un acto jurídico, y al hablar de la voluntad como elemento existencial, también es necesario mencionar la parte antagónica, en este caso, los vicios que recaen sobre este elemento, los cuales primordialmente son dos: la falta de razón y el error en el que incurre alguna de las partes y que traen como consecuencia la inexistencia del acto jurídico.

Respecto de la falta de razón de acuerdo al Maestro Rafael Rojina Villegas, señala que: *“...Una persona privada de razón, por virtud de una causa fisiológica, está imposibilitada para tener voluntad jurídicamente eficaz. Estas causas son: la infancia, la locura, la embriaguez. Un loco (fuera de sus intervalos lúcidos), un hombre ebrio, un niño, no comprenden lo que hacen; ningún valor tienen los actos jurídicos realizados por ellos...”*¹³

Y respecto del error, el Maestro Rojina Villegas, refiere lo siguiente: *“...Cuando una persona está en plena posesión de sus facultades intelectuales, puede suceder también que los actos jurídicos que realice se consideren como obra de la voluntad legalmente ineficaz; acontecerá esto, cuando aquella persona actúe bajo el imperio tal que haga inexistente su voluntad...”*¹⁴

En atención al segundo elemento que priva de la existencia a los actos jurídicos el cual consiste en el error, se puede mencionar que existen diversos tipos y grados desde el levísimo hasta el gravísimo, es decir:

¹³ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Op. Cit., pág. 335.

¹⁴ *Ibidem*, pág. 335.

“...El error obstativo, también llamado obstáculo, impediendo o grave, corresponde al grado más trascendente de los errores que pueden cometerse al celebrarse un contrato. Destruye el consentimiento pues dado el aspecto principal del contrato sobre el que recae, provoca un desencuentro total entre las voluntades intervinientes; por este error dichas voluntades no llegan a rozarse siquiera; pasan, cuando pretenden conectarse, por caminos paralelos sin punto alguno de coincidencia (...) Apuntábamos líneas atrás, por otra parte, que ciertamente la flexibilidad jurídica permite en un momento dado cierta inexactitud; razonablemente pudiere haber uno u otro error que trajera como consecuencia una pequeña divergencia entre lo querido por una o por la otra parte (...) Hay otros errores cuya trascendencia en la validez del contrato en el que se cometen, los hace ser colocados gradualmente entre los errores independientes y los leves señalados; nos referimos al error vicio, también calificado como error de nulidad. Error vicio porque vicia el consentimiento y la nulidad porque su aparición en un contrato trae consigo la nulidad de éste.”¹⁵

Para fortalecer el comentario anterior, cabe mencionar lo establecido en nuestro Código Civil Federal, el cual en su artículo 1813 expresa:

“Artículo 1813.- El error de derecho o de hecho invalida el contrato cuando recae sobre el motivo determinante de la voluntad de cualquiera de los que contratan, si en el acto de la celebración se declara ese motivo o si se prueba por las circunstancias del mismo contrato que se celebró éste en el falso supuesto que lo motivó y no por otra causa.”

Para concluir el elemento volitivo respecto del consentimiento como parte esencial del acto jurídico, se puede decir que el mismo que puede contener vicios que traen como consecuencia la inexistencia del acto.

b) Objeto, elemento esencial en los actos jurídicos, y abarca dos aspectos, ya que para efectos del acto jurídico puede ser una cosa o un hecho de naturaleza jurídica, es decir, tiene una característica de dualidad, ya que por un lado es algo tangible y material y por el otro resulta ser algo completamente opuesto que se encuentre únicamente en la esencia jurídica, asimismo, la doctrina ha diferenciado entre el objeto mediato y el objeto inmediato.

¹⁵ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José Alfredo, Derecho Civil Contratos, Porrúa, México, 2007. Págs. 32 y 33.

Nuestro Código Civil refleja las ideas de la teoría francesa y establece sobre el objeto los artículos 1794 y 1824 los cuales prevén lo siguiente:

II. El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.” “Artículo 1794.- Para la existencia del contrato se requiere:

I. Consentimiento;

II. Objeto que pueda ser materia del contrato.”

“Artículo 1824.- Son objeto de los contratos:

I. La cosa que el obligado debe dar;

En los artículos transcritos, se puede verificar lo señalado respecto de la característica que posee el objeto en el acto jurídico; en este texto nos referimos a una característica dual, y que dicha característica, muchas veces para los estudiantes genera confusión, ya que de acuerdo a la redacción del texto legal el objeto del contrato son la cosa y/o el hecho, sin embargo al escuchar la acepción “objeto” primordialmente estaríamos a lo que señala la definición cultural del mismo el cual de acuerdo al Diccionario de la Real Academia de la Lengua lo siguiente:

Objeto.

(Del lat. obiectus).

1. m. Todo lo que puede ser materia de conocimiento o sensibilidad de parte del sujeto, incluso este mismo.

2. m. Aquello que sirve de materia o asunto al ejercicio de las facultades mentales.

3. m. Término o fin de los actos de las potencias.

4. m. Fin o intento a que se dirige o encamina una acción u operación.

5. m. Materia o asunto de que se ocupa una ciencia o estudio.

6. m. cosa.¹⁶

Como se puede apreciar, cualquier persona que no posea nociones jurídicas, podría fácilmente atribuir al concepto de “objeto” una definición errónea, sin embargo por otro lado la explicación legal más sencilla, define al *objeto directo* en el contrato como la obligación y el *objeto indirecto* recae sobre la cosa, ahora bien, es preciso señalar que en este apartado, nos referimos al objeto del contrato y no al objeto de la obligación, cuestión que no es homóloga.

¹⁶<http://lema.rae.es/drae/?val=objeto>. REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española (22.A ED.). Madrid, España, 2015

Desde el punto de vista de las obligaciones:

“...El Objeto inmediato del contrato es, en realidad, la obligación que por él se constituye; pero como ésta, a su vez, tiene por contenido una prestación de dar, hacer o no hacer, se llama ordinariamente objeto del contrato a las cosas o servicios que son materia, respectivamente, de las obligaciones de dar o de hacer”...¹⁷.

Como se mencionó en los párrafos anteriores, para el Doctrinario Rafael Rojina Villegas la diferencia entre el objeto del contrato y el objeto de la obligación, radica en lo siguiente:

“Objeto directo e indirecto en los contratos.- el objeto en el contrato no es la cosa o el hecho. Estos son los objetos indirectos de la obligación, pero como el contrato la crea y ésta tiene como objeto la cosa o el hecho, la terminología jurídica, por razones prácticas y de economía en el lenguaje ha confundido, principalmente en los códigos, el objeto de la obligación con el objeto del contrato. De esta manera nos dice el Código Civil vigente en su artículo 1824: “son objeto de los contratos: I.- La cosa que el obligado debe dar; II.- el hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Desde el punto de vista doctrinario se distingue el objeto directo que es crear o transmitir obligaciones en los contratos, y el objeto indirecto, que es la cosa o el hecho que asimismo son el objeto de la obligación que engendra el contrato. A su vez, en la obligación el objeto directo es la conducta del deudor, y el indirecto la cosa o el hecho relacionados con dicha conducta”.¹⁸

Contrastando, tenemos que:

“...el objeto del contrato, en aplicación a lo establecido en nuestro Código Civil, aun cuando sólo con el reconocimiento indirecto y no expreso del mismo, es la creación o transmisión de derechos reales o de obligaciones, en tanto que conforme a la ley y, sin perjuicio de lo anterior, el objeto es la cosa que el obligado debe dar y el hecho que el obligado debe hacer o no hacer; visto ello integralmente por la doctrina, ésta atribuye al contrato un doble objeto; directo el primero y que son las señaladas consecuencias

¹⁷ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Compendio de Derecho Civil III Teoría General de las Obligaciones, Porrúa, México, 1998., p. 61.

¹⁸ *Ibidem*, Pág. 62.

jurídicas creadoras y transmisoras de derechos o de obligaciones, e indirecto el segundo, a su vez directo de la prestación de dar o de hacer, o en su caso de la abstención debidas y que respectivamente son la cosa y el hecho sea éste, según ese caso, positivo o negativo...”¹⁹

Por lo que una vez analizado el concepto de objeto contractual adoptado por nuestro Código Civil, se deduce que contiene ciertas características las cuales a continuación se enuncian:

1. debe existir en la naturaleza al momento de realizarse el contrato.
2. ser determinado o determinable en cuanto a su especie.
3. estar en el comercio.
4. ser jurídicamente viable.
5. ser lícito.

Lo anterior se ve reflejado y coincide con lo previsto en el artículo 1825 de nuestro Código Civil el cual establece:

“...Artículo 1825.- La cosa objeto del contrato debe: 1o. Existir en la naturaleza. 2o. Ser determinada o determinable en cuanto a su especie. 3o. Estar en el comercio...”

Así como en el precepto jurídico previsto en el artículo 1827 del Código Civil Federal el cual señala:

*Artículo 1827.- El hecho positivo o negativo, objeto del contrato, debe ser:
I. Posible;
II. Lícito.*

Cada una de las fracciones del artículo 1827 guardan relación con el objeto material u objeto indirecto del acto jurídico, asimismo, contienen una explicación individual, las cuales a continuación se analizan:

¹⁹ *Ibidem*, págs. 61 y 62.

1. Debe existir en la naturaleza al momento de realizarse el contrato: este elemento incide sobre el objeto material del contrato y se refiere a la posibilidad física o material del mismo, es decir, al momento de realizarse el acto jurídico, la cosa (objeto) sobre la que se lleve a cabo el acuerdo de voluntades, debe existir o ser posible, es preciso señalar que sobre este aspecto existe una salvedad prevista en el artículo 1826 del Código Civil, en el cual se contempla la posibilidad de contratar respecto de cosas futuras, sin embargo, cabe el señalamiento de que las cosas futuras (siempre y cuando sean viables o que en su momento puedan llegar existir) no son análogas a las inexistentes, puesto que la inexistencia significaría la inviabilidad o imposibilidad del objeto, y la existencia futura proporciona certidumbre respecto de la creación del mismo.

2. Ser determinado o determinable en cuanto a su especie: recae sobre el elemento de la cuantificación del objeto material en el contrato, y a su vez tiene tres características que al ser unidas conforman la posibilidad de ser determinadas, dichas características son **a)** determinación individual, **b)** determinación en especie y **c)** determinación en género; así:

“...Cuando la cosa no puede determinarse, existe una imposibilidad jurídica para que sea objeto de contrato, y si éste se celebra será inexistente por falta de un elemento esencial. En el derecho existen tres grados para la determinación de las cosas: determinación individual, determinación en especie y determinación de género.

Para que la cosa sea posible jurídicamente debe estar determinada en forma individual o en su especie. La determinación en género que tiene interés para las ciencias naturales, carece de valor en el derecho, porque se considera que cuando la cosa está determinada sólo en cuanto a su género, no es determinable jurídicamente...”²⁰

Por lo tanto,

²⁰ *Ibidem*, pág. 62.

“...En cuanto se refiere al segundo requisito señalado en el artículo 1825 del Código, en el sentido de que la cosa objeto del contrato deber ser determinada o por lo menos determinable en su especie, lo que corresponde a su posibilidad jurídica, es conveniente tener en cuenta, para fijar los alcances de esa determinación o determinabilidad, en su caso, el significado común no sólo de especie, sino también de otros vocablos relacionados como determinar (y también determinado o determinada), determinable, género, especie e individual...”²¹

Retomando el tema de la determinabilidad (capacidad de ser determinable) del objeto en el contrato, se puede mencionar que al referirnos a la determinación del género, debemos estar en el entendido de que la cosa susceptible a determinarse corresponde a un conjunto de especies, y no a un conjunto de cosas, situación que se ve reflejada en la crítica del Maestro Dominguez Martínez, la cual a continuación se expone:

“...Creemos por nuestra parte que la determinación en cuanto al género con cantidad, sin mencionar la calidad, se da sólo en los aspectos que Rojina Villegas apunta, como son semillas por ejemplo y no así en otros supuestos como los de nuestro ejemplo, pues el género, según dijimos, es ese conjunto de especies, no cosas con ciertas características comunes, lo cual puede hacer a una sola cosa considerablemente distinta de otra y pertenecer ambas a especies parecidas. La especie por su parte se refiere a semejanzas de una cosa con otra y con ello se da la concreción mínima exigida por la ley y es aplicable...”²²

Como segundo elemento de los que se encuentra dentro del objeto de los actos jurídicos, radica en que el objeto se encuentre en el comercio, con la finalidad de que sea susceptible de apropiación, al respecto los artículos 747 y 748 prevén lo siguiente:

Artículo 747.- Pueden ser objeto de apropiación todas las cosas que no estén excluidas del comercio.

²¹ *Ibidem*. Pág. 66.

²² *Ibidem* pág. 69.

Artículo 748.- Las cosas pueden estar fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley.

Elementos de inexistencia e invalidez que recaen sobre el objeto en el acto jurídico.

Al igual que como se puntualizó con el consentimiento, se procede a comentar las cuestiones que impiden que el objeto subsista o se encuentre viciado y por ende impida la existencia del acto jurídico.

La primera causal de inexistencia del acto en atención al objeto, es precisamente la falta del mismo.

Lo cual se encuentra establecido en el artículo 2224 del Código Civil Federal, el cual señala:

“...Artículo 2224.- El acto jurídico inexistente por la falta de consentimiento o de objeto que pueda ser materia de él, no producirá efecto legal alguno. No es susceptible de valer por confirmación, ni por prescripción; su inexistencia puede invocarse por todo interesado...”

No hay que perder el detalle de que al hacer mención el Código Civil Federal, respecto de la materia del objeto, se refiere a la cosa y el hecho o en su caso respecto de la posibilidad de realizar el acto.

La segunda causalidad corresponde a la inviabilidad jurídica del objeto, ya que no se puede contratar respecto de hechos imposibles o inviables, acorde a lo señalado con anterioridad, también existe una inviabilidad material en el objeto la cual recae sobre el otorgamiento de una prestación inviable o de hechos físicamente imposibles.

La falta de voluntad o de objeto, generan o traen aparejada la inexistencia del acto jurídico, sin embargo, existen otros vicios en el objeto que afectan al acto jurídico pero que pueden ser subsanables y por lo tanto permiten que continúen las

consecuencias jurídicas del acto, los vicios que afectan la validez del objeto son el error y la licitud.

En tercer lugar podemos hablar respecto de la licitud en el objeto, y se corresponde al hecho de que en el acto jurídico tanto el objeto directo como el indirecto deben ser lícitos, ya que si alguno de ellos fuera ilícito el contrato simplemente sería inexistente o en su caso inválido.

Finalmente otro de los vicios en el objeto que impiden su existencia o generan su invalidez es el error en el objeto, el cual recae sobre dos aspectos fundamentalmente, el primero de ellos se refiere al hecho de que entre los contratantes puede existir la confusión del bien o hecho sobre el que se está contratando.

En conclusión, los tres numerales que se acaban de revisar, (los cuales tienen que ser vistos en conjunto), nos brindan un panorama amplio del acto jurídico visto desde la perspectiva del derecho positivo y la doctrina francesa; se han podido verificar los elementos de existencia y de validez del acto, los cuales de acuerdo a la norma jurídica reciben el nombre de contratos, mismos que pueden ser celebrados entre dos o más personas, con la finalidad de crear extinguir o transferir obligaciones y derechos, asimismo, los elementos de existencia son el consentimiento y objeto y para la validez se requieren capacidad, licitud en el objeto, que se encuentre libre de vicios en el consentimiento y que dicho consentimiento se lleve a cabo conforme a lo dispuesto por la ley.

1.3 Teoría francesa del acto jurídico.

La doctrina francesa expuesta por Bonnetcase, define el acto jurídico como una manifestación exterior de la voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo es engendrar, fundándose en una regla de Derecho, en contra o en provecho de una o

varias personas, un Estado, es decir, una situación jurídica general y permanente, o, al contrario, un efecto de derecho limitado que conduce a la formación, a la modificación o a la extinción de una relación de derecho.

La visión del acto jurídico desde la óptica de la teoría francesa, está orientada a definir el acto jurídico como un hecho lícito realizado a través de la voluntad de las personas que se encuentra previsto en la norma y tiene consecuencias jurídicas.

Derivado del concepto previamente señalado y aunado a los apartados anteriores relativos a los elementos de existencia y de validez del acto jurídico (los cuales están basados en la misma teoría), se deduce que la doctrina francesa plantea que el acto jurídico no guarda relación con el hecho jurídico ya que como en múltiples ocasiones se ha mencionado la voluntad incide en la naturaleza del acto, asimismo, el análisis y perfeccionamiento del mismo, surge a la par con la emisión del Código Civil francés (también conocido como Código Napoleón). En relación a dicho código, se puede decir que tiene como base el *Corpus Iuris Civilis*, y que fue un parte-aguas para la corriente del derecho franco-germánico.

Al respecto de la diferencia entre ambas corrientes, el Maestro Domínguez Martínez realizó una breve diferenciación, mediante la cual claramente se aprecian los aspectos tomados en consideración para la realización de cada una de las teorías:

“...ahora bien, la falta absoluta de la intervención humana en la realización de un hecho jurídico, la presencia de esa intervención en mínima proporción o su participación como facto determinante para su realización o por último, cuando la propia voluntad se manifiesta tanto para la realización del acontecimiento como para la creación de la

consecuencias jurídicas que este trae consigo, dan lugar a distintas especies y subespecies del hecho jurídico como género...”²³

Para entender mejor los aspectos principales en los que se basa la teoría francesa del acto jurídico, se transcribe la opinión del Maestro Rafael Rojina Villegas:

“...En sentido general, la doctrina francesa habla de hechos jurídicos, comprendiendo todos aquellos acontecimientos naturales o del hombre que originan consecuencias de derecho. De esta suerte se distingue los hechos jurídicos en estricto sentido, de los actos jurídicos. Considera que hay hecho jurídico cuando por un acontecimiento natural o por un hecho del hombre, en el que no interviene la intención de originar consecuencias de derecho, se originan no obstante, éstas. Por otra parte, estima que hay acto jurídico, en aquellos hechos voluntarios ejecutados con la intención de realizar consecuencias de derecho, y por esto lo define como una manifestación de voluntad que se hace con la intención de originarlas...”²⁴

En este texto se ha comentado la diferencia entre el hecho jurídico y el acto jurídico en estricto sentido, siendo nuevamente como se ha venido advirtiendo, en cada uno de ellos la intervención o no de la voluntad humana factor determinante.

Continuando con la idea en relación a la diferencia entre hecho jurídico y acto jurídico en la teoría francesa, el Maestro Rojina Villegas, comenta lo siguiente:

²³ DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo. Derecho Civil Parte General, Personas, Cosas, Negocio jurídico e Invalidez, Porrúa. México, 1994. Pág. 500.

²⁴ ROJINA VILLEGAS, Rafael, Op. Cit. Págs. 325 y 326.

“...la diferencia, según la doctrina francesa, entre el hecho y el acto jurídicos, no está en la intervención del hombre, toda vez que los hechos jurídicos pueden ser naturales y del hombre, y en estos últimos existen los voluntarios, los involuntarios y los ejecutados contra la voluntad. Por lo tanto, hay hechos jurídicos voluntarios, es decir ejecutados por el hombre, pero en ellos la voluntad no está animada de la intención de producir consecuencias de derecho; esos hechos jurídicos voluntarios pueden ser lícitos o bien ilícitos.

Los hechos ilícitos son los delitos y los cuasidelitos. En los delitos existe la intención de dañar, pero no la de originar consecuencias jurídicas; por esto no son actos jurídicos.

Los hechos voluntarios lícitos fueron llamados en el antiguo derecho francés, siguiendo a los glosadores, cuasicontratos; y expresamente el Código Napoleón acepta esta denominación. Los cuasicontratos son hechos voluntarios lícitos; se consideran como tales: la gestión de negocios, el pago de lo indebido y ciertos casos de copropiedad, en virtud de que estas situaciones implican actos del hombre, sin que haya la intención de originar consecuencias de derecho.

En oposición de los hechos jurídicos en estricto sentido, la doctrina francesa habla de los actos jurídicos. El acto jurídico constituye uno de los conceptos fundamentales del derecho, en virtud de que, a través de él, se pueden estudiar las características principales del derecho privado y del derecho público.

En el acto jurídico privado, estudiamos las instituciones fundamentales del derecho civil y mercantil; es decir, el contrato, el convenio, el testamento, la declaración unilateral de voluntad y el conjunto de actos llamados unilaterales, tales como el pago, la remisión, la aceptación de la herencia, el reconocimiento de los hijos; de tal manera que la noción del acto jurídico unilateral o plurilateral, es esencial para comprender las principales instituciones de derecho civil...”²⁵

²⁵ *Ibíd*em, págs. 326 -328.

Así, la falta de voluntad de las personas para que el acto jurídico se lleve a cabo resulta innecesaria, sin embargo, como se ha mencionado, existen diversas opiniones que manifiestan que si se requiere de la voluntad para que el acto jurídico sea denominado como tal, en especial en la doctrina francesa.

Ahora bien, otro factor que retoma el autor es la licitud como objeto en el acto jurídico, el cual no debe ser confundido con el objeto del contrato; y finalmente como parte de la teoría francesa hace la ubicación de los “cuasicontratos” como actos jurídicos previstos en el Código Civil Francés.

1.4 Teoría alemana del acto jurídico.

Pocos son los autores nacionales que examinan a detalle la teoría alemana, ya que el sentido práctico y la ley, hacen que sus estudios estén encaminados a la teoría francesa, sin embargo en este trabajo nos hemos tomado el tiempo para examinarla de manera sintética, ya que forma parte de los conocimientos y bases que han servido para la evolución del Derecho mexicano, además de que sirve como punto de comparación entre ambas teorías.

Como se ha señalado en este trabajo, existen diferencias singulares entre ambas y la manera en la que analizan la realización de los actos jurídicos; alguna de las diferencias que podemos encontrar en las teorías radica principalmente en la forma en que son utilizados sus conceptos fundamentales.

El hecho jurídico en sentido amplio, es entendido por los alemanes como cualquier acontecimiento natural o humano que produce consecuencias de derecho. Por tanto está constituido por un doble elemento: el hecho natural o humano (elemento material) y la calificación proveniente del ordenamiento jurídico (elemento formal).

Otro de los conceptos fundamentales en los que radica la diferencia entre ambas es que de acuerdo con la doctrina alemana, existe el denominado *negocio jurídico* el cual de acuerdo a sus expositores resulta: “cuando la acción de la voluntad se dirige, de acuerdo con las leyes, a constituir, extinguir o cambiar una relación jurídica. Es la declaración o acuerdo de voluntades, mediante el cual los particulares se proponen conseguir un resultado que el derecho estima digno de su especial tutela, ya sea sólo con base en dicha declaración o acuerdo completado con otros actos u hechos.

Es cuando se manifiesta la voluntad dentro del ámbito de la Ley, con la intención de producir consecuencias de derecho (equivalente al acto jurídico de la doctrina francesa).

Como se puede apreciar, en la teoría alemana se le denomina “negocio jurídico” al acto (en sentido estricto) que tiene la finalidad de producir consecuencias de derecho; al respecto el tratadista Rafael de Pina comenta lo siguiente:

“...El negocio jurídico es un acto jurídico. No obstante, la expresión “negocio jurídico” se ha impuesto en la doctrina civilística, como consecuencia de la influencia que sobre los tratadistas, en general, de los países de habla española (sin olvidar a España) han ejercido los tratadistas alemanes, hasta tal grado que, más que influencia, ha sido verdaderamente dictadura.

No se puede dejar de advertir, sobre este punto, que la expresión “actos jurídicos” es más amplia que la de “negocios jurídicos”, porque comprende a todos los actos humanos idóneos para producir efectos jurídicos, mientras que la de “negocios jurídicos” comprende alguno de esos actos, no a todos...”²⁶

Y es que existe un debate respecto de la denominación de “*negocio jurídico*”, ya que desde el punto de vista de la teoría francesa, sólo constituye la especie y para el derecho alemán, se considera el género.

En el Derecho Civil mexicano, encontramos que los autores no entran a fondo del estudio sobre el tema, ya que ellos señalan que no es su deseo “generar confusiones” respecto del trato que se le debe de dar al concepto de “negocio jurídico” o algunos inclusive lo señalan innecesario.

Caso particular lo podemos encontrar en la obra del Maestro Miguel Acosta Romero, en el cual señala lo siguiente:

“...algunos tratadistas mexicanos como Raúl Ortiz Urquidi y Jorge Alfredo Dominguez Martínez, hacen una exposición sobre esta teoría, que con todo respeto y sin el ánimo de contrariarlos consideramos que nada aporta a la Teoría del Acto jurídico.

Esta teoría confunde y el Derecho debe expresarse con claridad, porque entre más claro mejor, la confusión genera la mala interpretación y consecuentemente la mala aplicación de la ley...”²⁷

²⁶ DE PINA, Rafael. Elementos de Derecho Civil Mexicano, Introducción – Personas - Familia, Porrúa. México, 2000. Págs. 268 - 269.

²⁷ ACOSTA ROMERO, Miguel, Op. Cit. Pág. 11.

Sin embargo, no basta con señalar confusiones respecto de un tema con el objeto de que no sea abordado con seriedad, es por ello que para dar un mayor entendimiento a lo que en realidad estudia la doctrina alemana y el contenido del “negocio jurídico” se expone lo siguiente:

“...tanto la doctrina francesa como la alemana se fundan en términos generales en los mismos razonamientos para clasificar los diversos acontecimientos jurídicos; sin embargo, la segunda, en nuestro concepto, detalla y profundiza más en su análisis y al mismo tiempo, para ello, acude a razonamientos más lógicos. En una y otra enseñanza se observa el hecho jurídico en sentido amplio como denominador común de los acontecimientos a los que el Derecho reconoce la producción de consecuencias.

Asimismo la doctrina alemana ofrece también los conceptos de hecho jurídico en sentido estricto y acto jurídico, como especies del hecho jurídico en sentido amplio, pero los significados de estas especies difieren de los asignado por la doctrina francesa a las mismas fórmulas. Además y he aquí la aportación principal de las ideas de origen alemán, éstas conciben y aportan una categoría específica de actos jurídicos, diferente en sí del acto jurídico estrictamente considerado, en función al desempeño de la voluntad en la realización del acontecimiento y en la creación de los efectos jurídicos deseados por su autor...”²⁸

De lo anterior, se deduce que la doctrina alemana al ser una corriente más reciente que la francesa, propone ideas distintas en razón de la época. La teoría alemana ve plasmadas sus ideas en el Código Civil alemán, promulgado en 1899, y de las influencias que tuvo de la escuela clásica alemana representada por tratadistas entre los que destacan: Ludwing Enneccerus, Giuseppe Stolfi y Emilio Betti.

²⁸DOMINGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo. Parte General. Op. Cit. Pág. 505.

El maestro Santos Cifuentes, hace un estudio sobre la teoría general del negocio jurídico, del cual menciona lo siguiente:

“...En Roma no se construyó una teoría del negocio jurídico. Se originó en los pandectistas alemanes y se consagra en todos los estudios que pertenecen a la parte general del derecho civil, extensible sin excepción a las diversas ramas del derecho privado. Esta sistematización moderna, surgida el siglo pasado, tuvo arraigo en Alemania e Italia, denominándose negocio jurídico a los actos que SAVIGNY había designado declaraciones de voluntad. Se expandió también en España, no así en Francia, en donde se habla, como entre nosotros, de actos jurídicos...”²⁹

La anterior transcripción es coincidente con lo que se ha venido comentado, en relación a la visión teórica de la escuela alemana y de los elementos que incluye el “negocio jurídico”, asimismo de manera somera comenta los antecedentes históricos que sirvieron de base para la creación de la teoría alemana del acto jurídico, de lo cual hace mención que proviene de los pandectistas, quienes fueron los encargados de recopilar parte de la esencia del derecho romano para posteriormente codificarla situación que iba en contra de la opinión de Savigny.

El *negocio jurídico* de la teoría alemana, de acuerdo al Doctor Germán Cisneros Farías se entiende de la siguiente manera:

*“...La doctrina jurídica contemporánea define al **negocio jurídico** como todo acto voluntario lícito que tenga por finalidad directa y específica crear, conservar, modificar, transmitir o extinguir derechos y obligaciones dentro de la esfera del derecho privado.*

²⁹ CIFUENTES Santos. *Negocio jurídico Estructura. Vicios. Nulidades*, Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Argentina, 1994. Pág. 126.

En este derecho se encuentran actividades relacionadas con el derecho civil, mercantil y derecho internacional privado...”³⁰

Y respecto del concepto, refiere:

“...el concepto de negocio jurídico es una expresión relativamente moderna que se debe a los autores alemanes de los últimos tiempos. Se extendió a Italia y después a España y por último a los países de América del sur. Algunos tratadistas y pensadores han pretendido demostrar que éste concepto es fundamental en el derecho privado y alrededor del cual gira todo el contenido de éste.

Los partidarios del negocio jurídico aducen que la participación del Estado en los tiempos modernos disminuye notoriamente la autonomía de la voluntad de los contratantes, por ello es necesario rescatar el principio de la voluntad autónoma como parte esencial del negocio jurídico. En este movimiento de reubicación conceptual del negocio jurídico tiene singular importancia el contrato celebrado vía internet, comunicación cibernética y por supuesto todos los medios de comunicación masiva. En este contexto, la prevalencia de los intereses comunes de una sociedad globalizada sobre los particulares ha hecho que el negocio jurídico ocupe ahora un interés relevante por parte de los investigadores...”³¹

Asimismo, la corriente germánica tiene un antecedente histórico que la funda, de la cual también resulta necesario hacer mención, porque:

“...Lo que indujo a von Savigny hacia su actitud, tan negativa, respecto del fenómeno de legislación y codificación, era, desde luego, a su temor a que Alemania copiara las ideas de la obra napoleónica; opinaba que los códigos de su época, arraigados en el

³⁰ CISNEROS FARIAS, Germán. La Voluntad en el Negocio jurídico, Trillas. México, Pág. 29.

³¹ *Ibidem*, Pág. 30.

cosmopolítico, ahistórico, iusnaturalismo (otra de las vetes noires de Savigny) no habían definido con suficiente penetración dogmática sus conceptos fundamentales. Además, la todavía deficiente ciencia jurídica alemana no había formado, en opinión de este autor, un aparato terminológico adecuado. También temía que la petrificación del derecho alemán en un código, causaría estancamiento de la ciencia (temor que corresponde a lo que realmente sucedió, en el siglo pasado, con la ciencia jurídica francesa, en parte estancada por la reverencia a los Cinq Codes –cf. la famosa frase de: “No sé nada del derecho civil; sólo conozco el Código Napoleónico”, atribuida a un catedrático francés de derecho civil). No es imposible que von Savigny hubiera cambiado paulatinamente esta actitud renuente a la codificación (actitud inicial que, quizás, era más bien “de momento” que definitiva)...”³²

De acuerdo a los elementos que se han plasmado, es posible aseverar que el acto jurídico es la fuente para la aplicación del derecho. Su estudio no debe quedar únicamente ceñido a determinadas cuestiones, pues como se ha de recordar, el derecho debe ser dinámico y estar en constante mutación.

Este primer capítulo tuvo la finalidad de exponer la base sobre la cual recae toda la actividad estatal, para comprender con posterioridad el porqué de las determinaciones de la Autoridad Fiscal y su problemática. Es por ello que, se deduce lo siguiente:

1. El acto jurídico desde la perspectiva del derecho mexicano (el cual tiene como base principalmente la teoría francesa), se puede definir como: *“la manifestación de la voluntad emitida con la intención de que se produzcan las consecuencias de derecho, es decir, con el propósito de crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones o situaciones jurídicas concretas”*.

³²MARGADANT FLORIS., Guillermo. La Segunda Vida del Derecho Romano, Porrúa. México, 1986. Págs. 325 - 327.

CAPÍTULO II EL ACTO ADMINISTRATIVO.

A modo introductorio y recapitulando lo expuesto en el capítulo anterior, se comentan los motivos por los cuales ha sido tomado en consideración el brindar un capítulo completo al estudio del acto administrativo.

El acto administrativo el cual tiene su origen y estudio dentro del derecho público (clasificación que ha sido revisada previamente), contiene ciertas características y elementos que servirán de guía para la obtención de datos que nos permitirán llegar al tercer capítulo de este documento, en el cual se analizarán cuestiones relativas al recurso administrativo de manera general y del recurso administrativo de revocación en materia fiscal de manera particular.

En el capítulo previo, se revisó la teoría general del acto jurídico así como sus dos principales escuelas expositoras (alemana y francesa), con el propósito de llegar a este segundo apartado, ya que como se ha dicho, no es posible hablar del acto administrativo sin precisar previamente la fuente de donde emana, asimismo como se ha mencionado, el acto administrativo tiene ciertas particularidades, que se irán abordando a continuación, las cuales resultan relevantes para la solución al problema planteado.

2. El acto jurídico administrativo.

En relación al acto administrativo, podemos señalar que su fuente se ubica en el Derecho Administrativo, el cual proviene de una de las ramas del derecho público y

tiene por objeto la organización, los medios y las formas de actividad de la administración pública y las consiguientes relaciones entre las mismas y otros sujetos.

En la primera definición de Derecho Administrativo, encontramos algunos conceptos que guían su estudio y su ámbito de aplicación, por ejemplo, *administración pública, organización, actividad*, entre otras.

El Maestro Gabino Fraga define al Derecho Administrativo como: *“la rama del derecho público interno, constituido por el conjunto de estructuras y principios doctrinales, y por las normas que regulan las actividades directas o indirectas, de la administración pública como órgano del Poder Ejecutivo Federal, la organización, funcionamiento y control de la cosa pública; sus relaciones con los particulares, los servicios públicos y demás actividades estatales”*.³³

El tratadista mexicano Alfonso Nava Negrete en su libro de Derecho Administrativo, hace el señalamiento que se puede analizar desde dos ángulos, el primero de ellos como ciencia y el segundo como norma, para lo cual toma como referencia los elementos que lo integran, en este caso, el derecho administrativo como ciencia es definido como un *“conjunto de principios, de teorías y concepciones fundamentales que informan y explican cada una de las instituciones administrativas”*.³⁴

³³ SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México, 2013. Pág. 140.

³⁴ NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Administrativo*, Fondo de Cultura Económica, México, 1995. Pág. 13.

Y desde la óptica de la norma al respecto señala que es *“un conjunto de normas o leyes que regulan a los dos sujetos: administración pública y administrados”*.³⁵

De acuerdo a lo mencionado, el Derecho administrativo a través de principios rectores, se encarga de regular las relaciones entre los gobernados y el Estado representado por medio de los diversos organismos que componen la administración pública y con este fin se realiza la función de cada uno de sus órganos y se han creado leyes que tienen características especiales y determinadas dada su naturaleza administrativa, que van encaminadas a brindar certeza jurídica a los actos que emite.

El maestro Ernesto Gutiérrez y González define al Derecho Administrativo como:

“El conjunto de normas jurídicas, que determinan las conductas del Estado para el desempeño de actividades catalogadas como función administrativa, ya en forma directa, ya indirecta”.³⁶

Todas las definiciones anteriores, dan un ejemplo del contenido por el que obligatoriamente debe estar integrado el Derecho Administrativo y en todas se mencionan conceptos en específico que han sido considerados necesarios por los catedráticos citados en momentos espaciales y temporales determinados, ya que cabe señalar que el Derecho Administrativo, es una rama jurídica bastante dinámica pues la función pública todo el tiempo se encuentra en constante cambio.

³⁵ *Ibíd.* Pág. 14.

³⁶ GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto, *Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano*, Porrúa, 1993, México, Pág. 3.

Entre los conceptos en común que podemos encontrar en las definiciones previamente citadas, dan como resultado la constitución de la siguiente idea: “el Derecho Administrativo es un conjunto de principios y doctrinas que regulan la relación entre el gobernante y el gobernado”.

Los entes jurídicos que se encuentran regulados por la norma administrativa y llevan a cabo actos jurídicos, por su naturaleza revisten tal carácter (administrativos) por lo tanto, para entender el origen del acto administrativo, es necesario decir que se ubica como una de las fuentes del derecho administrativo, y el cual única y exclusivamente se encuentra en la Ley, ya que por regla todo acto administrativo debe estar previsto en una norma jurídica.

A mayor abundamiento, resulta útil proporcionar al lector un análisis a la etimología del concepto *administración*, desde la visión del derecho público y acorde a lo señalado en la obra del Dr. Roberto Báez Martínez: “*la palabra administración deriva del latín administratio, onis, que significa dirección, ejercicio o servicio; a su vez, el verbo administrar proviene de ad-ministrare, que significa servir o cuidar; también se deriva de administrare, ad-manustrahere, que indica traer a mano*”.

*La administración pública o actividad del Estado se constituye por el conjunto de actos, funciones o tareas que, conforme a la legislación positiva, puede y debe ejecutar el estado para realizar sus fines.*³⁷

La anterior definición, guarda relación con la acepción de derecho administrativo; como comentario al margen, tanto el derecho administrativo como la función pública (concepto que será visto con posterioridad) también van estrechamente ligadas.

³⁷ BÁEZ MARTÍNEZ Roberto, Manual de Derecho Administrativo, Trillas, México, 1990, Pág. 27.

En otro orden de ideas, como se puede apreciar se mencionan los vocablos *dirección, ejercicio o servicio*, palabras que son intrínsecas y pertenecientes a la esencia del acto administrativo y que dan la pauta para que el Estado en ejercicio de sus funciones dicte los lineamientos que tengan la finalidad de organizar y dirigir su adecuado desarrollo y que permitan avanzar de manera integral a la sociedad.

Para su estudio existen diversas clasificaciones del acto administrativo, sin embargo, sólo nos centraremos en aquellas que (de acuerdo a esas clasificaciones) están definidos como de *resolución*, ya que la resolución se vincula a los medios para impugnarlas y ellas provienen de la función pública y esta a su vez de los actos administrativos ya que son las que están vinculadas con la problemática y propuestas de solución de este trabajo investigativo.

En atención a las diversas clasificaciones del acto que se han mencionado, Kormman establece cuatro categorías de actos administrativos como sigue:

- a) *Los actos jurídicos privados, que son los que realiza la Administración como particular cualquiera, por ejemplo, el de compraventa de una finca, arrendamiento de un edificio.*
- b) *Los actos puramente materiales, que son los preparatorios de un acto administrativo, o los consiguientes al acto administrativo por antonomasia, como la ejecución de un proyecto de ensanche aprobado.*
- c) *El negocio jurídico administrativo, en el cual intervienen dos voluntades, se realiza entre dos personas jurídicas, de las cuales una de ellas ha de ser la Administración o un particular; así por ejemplo, el contrato de suministros, el traspaso de servicios de una Administración a otra, entre la Administración central y la provincial, o de una Diputación y un Ayuntamiento, o de la Administración provincial y el Estado etc.*

d) *Los actos administrativos propiamente dichos, como la aprobación por un Ayuntamiento de un proyecto de ensanche.*³⁸

Los incisos anteriores nos sirven para distinguir la forma en que los diversos tratadistas en la materia, abordan al acto, también nos plantea el punto de vista del Derecho Administrativo europeo, el cual no difiere en lo absoluto de nuestro derecho administrativo, salvo en la utilización del concepto “negocio”, que como ya se ha visto, tiene un origen un tanto complicado. Otra clasificación del acto jurídico administrativo, la menciona el Maestro Gabino Fraga, mismo que señala:

*“...Los criterios que se usarán para esa caracterización serán a) el de la naturaleza misma de los actos; b) el de las voluntades que intervienen en su formación; c) el de la relación que dichas voluntades guardan con la ley; d) el de radio de aplicación del acto; y e) el de su contenido y efectos jurídicos...”*³⁹

La clasificación que resulta de nuestro interés, se refiere al acto administrativo de resolución, ya que en materia fiscal, la autoridad administrativa, emite un acto de naturaleza resolutoria y versa respecto de diversas cuestiones tanto de fondo como de forma, inherentes al acto administrativo impugnado.

En ese orden de ideas, el análisis de este capítulo está orientado específicamente en los actos administrativos, que en orden genérico, afectan la esfera de derechos de los particulares y que derivado de sus consecuencias, proceden mecanismos de defensa de los cuales, posteriormente emanan otros actos administrativos de naturaleza resolutoria.

³⁸ ÁLVAREZ GENDÍN, Sabino, Tratado General de Derecho Administrativo Tomo I, Bosch, España, 1958, Pág. 337.

³⁹ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2000, Pág. 229.

La idea queda señalada en párrafos anteriores, queda comprendida de la siguiente forma: ante el acto administrativo en materia fiscal, procede la impugnación por parte del particular (a través de los medios de defensa conducentes de naturaleza administrativa), lo que finalmente conlleva un nuevo acto administrativo emanado por la misma autoridad con el carácter de resolutivo.

Así, *“El acto administrativo es una declaración de voluntad, conocimiento y juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria, emanada de un sujeto, la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa y que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva, cuya finalidad es la satisfacción del interés general”*⁴⁰.

El jurista Andrés Serra Rojas, lo define como:

*“El acto administrativo, es un acto jurídico, una declaración de voluntad, de deseo, de conocimiento y de juicio, unilateral, externa, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de un sujeto: la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su satisfacción es la del interés general.”*⁴¹

Gabino Fraga Magaña, en su obra de *Derecho Administrativo*, brinda los elementos que contiene, y son los que a continuación se mencionan:

“...Desde el punto de vista de su naturaleza, los actos administrativos se pueden clasificar en las dos categorías ya conocidas de actos materiales y actos jurídicos,

⁴⁰BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto, Op. Cit. Pág. 105.

⁴¹SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 238.

siendo los primeros los que no producen ningún efecto de derecho y los segundos los que sí engendran consecuencias jurídicas.

Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto, pueden dividirse los actos administrativos en actos constituidos por una voluntad única y actos formados por el concurso de varias voluntades.

“el acto simple, ósea el formado por una sola voluntad, conserva ese carácter, aun cuando en el procedimiento previo a su emanación se hagan necesarios otros actos de voluntad, tales como opiniones, consultas, juicios técnicos, etc...”⁴²

De las anteriores, se desprenden los siguientes aspectos del acto administrativo:

- a) Es un acto de derecho público.*
- b) Es una decisión ejecutoria.*
- c) Emanada de una autoridad administrativa.*
- d) Es unilateral y concreto.*
- e) Crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva.*
- f) Sirve para satisfacer el interés general.⁴³*

La doctrina reconoce los elementos que debe contener todo acto administrativo mismos que la legislación nacional adoptó íntegramente, lo cual se puede ver plasmado en el artículo 3 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, el cual prevé los que hemos señalado con anterioridad:

⁴² FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Pág. 220.

⁴³ *Ibidem.*

“...Artículo 3.- Son elementos y requisitos del acto administrativo:

I. Ser expedido por órgano competente, a través de servidor público, y en caso de que dicho órgano fuere colegiado, reúna las formalidades de la ley o decreto para emitirlo;

II. Tener objeto que pueda ser materia del mismo; determinado o determinable; preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, y previsto por la ley;

III. Cumplir con la finalidad de interés público regulado por las normas en que se concreta, sin que puedan perseguirse otros fines distintos;

IV. Hacer constar por escrito y con la firma autógrafa de la autoridad que lo expida, salvo en aquellos casos en que la ley autorice otra forma de expedición;

V. Estar fundado y motivado;

VI.- (Se deroga)

VII. Ser expedido sujetándose a las disposiciones relativas al procedimiento administrativo previstas en esta Ley;

VIII. Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o motivo, o sobre el fin del acto;

IX. Ser expedido sin que medie dolo o violencia en su emisión;

X. Mencionar el órgano del cual emana;

XI.- (Se deroga)

XII. Ser expedido sin que medie error respecto a la referencia específica de identificación del expediente, documentos o nombre completo de las personas;

XIII. Ser expedido señalando lugar y fecha de emisión;

XIV. Tratándose de actos administrativos deban notificarse deberá hacerse mención de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo;

XV. Tratándose de actos administrativos recurribles deberá hacerse mención de los recursos que procedan, y

XVI. Ser expedido decidiendo expresamente todos los puntos propuestos por las partes o establecidos por la ley...”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en tesis aislada, también se ha manifestado en relación a lo que se debe entender por acto administrativo en diversas épocas; uno de los criterios más escuetos y sintéticos es el siguiente:

ACTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO.

La actividad administrativa del Estado se desarrolla a través de las funciones de policía, fomento y prestación de servicios públicos, lo cual requiere que la administración exteriorice su voluntad luego de cumplir los requisitos y procedimientos determinados en los ordenamientos jurídicos respectivos. El acto administrativo es el medio por el cual se exterioriza esa voluntad y puede conceptuarse como el acto jurídico unilateral que declara la voluntad de un órgano del Estado en ejercicio de la potestad administrativa y crea situaciones jurídicas conducentes a satisfacer las necesidades de la colectividad.⁴⁴

Como se advierte de lo anterior, el acto administrativo, tiene la finalidad de satisfacer el interés general, a través de una decisión, emitida por una autoridad facultada, y que debe estar previsto en una Ley.

Analizando con mayor detenimiento los incisos previamente enunciados, se puede señalar que el acto administrativo, es un acto de derecho público y su regulación se encuentra prevista en un ordenamiento de esa naturaleza, asimismo, el Estado al fungir como figura de autoridad, debe atender cabalmente lo que su marco jurídico le permita realizar como atribuciones, interviene directamente en la emisión de una decisión ejecutoria ya que conlleva la aplicación mediata o inmediata del acto dictado, emana de una autoridad administrativa, porque la Ley le debe reconocer ese carácter al momento de emitirse el acto, al igual que el acto jurídico, crea, reconoce, modifica o extingue una situación jurídica subjetiva y sirve para satisfacer el interés general porque a través del mismo, se busca siempre que se realicen las directrices con las que el Estado a través de sus órganos, atiendan los derechos y obligaciones de los particulares.

Además en cada uno de los conceptos transcritos en este trabajo de investigación, se llega a la misma conclusión en relación a la finalidad del acto administrativo el cual es “el interés general”, mismo que a veces es equiparado con el bien común y del que se hablará más adelante.

⁴⁴ Tesis: I.4o.A.341 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XV, marzo de 2002, Pág. 1284.

Ahora bien, al igual que el acto jurídico, el administrativo también contempla elementos que conforman su estructura los cuales son:

- a) Voluntad.
- b) Objeto.
- c) Motivo.
- d) Fin.
- e) Forma.

La falta o deficiencia de alguno de los anteriores, impide que se lleve a cabo o genera su nulidad, lo que trae como consecuencia su revocación o su inexistencia.

Voluntad: para que el acto administrativo se materialice, debe ser emanada por la persona y esta a su vez, se debe externar mediante los instrumentos que la propia Ley señale para tales efectos, con la finalidad de provocar consecuencias jurídicas; es preciso señalar, al referirnos a la persona emisora de la voluntad, en todos los casos y sin excepción es el Estado, a través de los órganos que componen su estructura (únicamente por cuanto hace al acto administrativo).

La siguiente tesis, ilustra, la forma en la que el Estado interviene como sujeto dentro de la relación jurídica administrativa:

ESTADO. CUANDO OBRA COMO PERSONA DE DERECHO PUBLICO, Y CUANDO COMO PERSONA DE DERECHO PRIVADO.

Doctrinalmente todos los autores convienen en que el Estado realiza a la par de actos en que aparece manifiesta su soberanía y su fuerza como poder para imponer a los particulares, personas físicas o morales, su voluntad; otros actos en los que se despoja

de eso atributos (aunque no del todo), y entra en el comercio jurídico con los propios particulares para hacer transacciones y convenios en el mismo plano que ellos; es decir, entra en relaciones con los particulares no pretendiendo imponer su voluntad sino buscando el concurso de voluntades. En otras palabras, el Estado, en unos casos puede obrar como autoridad haciendo uso de los atributos propios de su soberanía encargado de velar por el bien común por medio de dictados imperativos cuya observancia es obligatoria, y en otros casos como persona de derecho privado, o sea cuando al igual que los individuos particulares ejecuta actos civiles que se fundan en derechos del propio Estado, vinculados a sus intereses particulares, ya celebrando contratos o promoviendo ante las autoridades en defensa de sus derechos patrimoniales. Este criterio se acepta en nuestro derecho positivo, como puede verse del texto expreso del artículo 27 de la Constitución Federal que establece que la nación tiene la propiedad de las tierras y aguas y el derecho de transmitir su dominio a los particulares constituyendo la propiedad privada. De esto se desprende fácilmente la idea de que entre otros títulos, la nación puede transmitir el dominio por enajenación a los particulares, y la enajenación es un acto esencialmente de derecho civil, siendo indudable que el Estado usa de su personalidad de derecho privado en estos casos y no obra como autoridad. El propio artículo 27 reconoce implícitamente la limitación de carácter de autoridad en el Estado cuando impide que éste se haga de la propiedad de los particulares si no es por causa de utilidad pública y mediante indemnización, pues cuando el Estado solicita del particular la venta de un bien de su propiedad concertando el precio y demás condiciones de enajenación, es indudable que obra como particular, y lo mismo sucede al ordenar que los templos son propiedad de la nación, pues entonces tiene capacidad para adquirir y poseer estos bienes, así como todos los demás bienes raíces necesarios para los servicios públicos, de donde se infiere que la constitución está estableciendo la personalidad jurídica de derecho privado del Estado. También en el artículo 73 de la misma Constitución Federal, en sus fracciones VIII, XVII, XIX y XXXI, hay un reconocimiento implícito de la personalidad del Estado de derecho privado, pues celebrando empréstitos, reconociendo y mandando pagar la deuda nacional y enajenando los terrenos baldíos, necesariamente goza de la personalidad de derecho privado. Lo mismo sucede con lo que dispone la fracción XXX del artículo 115 constitucional al investir a los Municipios de personalidad para todos los efectos legales. Por último en el artículo 134 constitucional, se menciona expresamente la celebración de "contratos" que el gobierno tenga que celebrar para la ejecución de obras públicas, aunque señalando la manera de llevar a efecto estos contratos, y de todo lo anterior se concluye lo que se ha dicho en un principio, o sea que el Estado puede obrar como sujeto de derecho privado (Véase la doble personalidad del Estado por el licenciado Salvador Urbina, página 517 y siguientes del tomo I, de la Revista General de Derecho y Jurisprudencia). La segunda premisa que debe sentarse consiste en determinar cuándo obra el Estado como autoridad, y cuándo como persona de derecho privado. Obra como autoridad siempre que ejecuta un acto o se niega a acceder a una petición, o amenaza o impide por medios pacíficos o violentos la actividad de un individuo o un grupo, o cuando se apodera de los bienes individuales administrativamente; o bien cuando hace uso de la fuerza pública para impedir la comisión de un delito, de la alteración de la paz pública o la defensa del territorio nacional; y por tanto, la característica del acto de autoridad es el ejercicio de la potestad pública y la unilateralidad jurídica del acto que lleva a cabo el funcionario que no le permite al individuo o grupo a los que afecta dicho acto, más defensa que el acudir a la propia autoridad o a otras superiores a ella misma en el mismo orden jerárquico, al Poder Judicial en su caso, para contrarrestar los efectos de ese acto. En el caso contrario, cuando el acto realizado por el Estado no entraña una orden o un mandato y la relación jurídica que entraña ese acto sea de la naturaleza civil, dicho acto no será de autoridad sino de derecho privado. Cuando el acto no interesa directa o necesariamente a la colectividad, puede considerarse que es una cuestión la cual comienza cuando el apoyo de la ley falta y entonces obra como persona de derecho privado (Salvador Urbina. Obra citada). Algunos tratadistas sostienen que en

los contratos administrativos, el Estado contratante no pierde completamente su carácter de autoridad, pues lo conserva en cuanto es necesario para exigir y reglamentar la satisfacción de las necesidades públicas que los motivan. Y explican sus tesis diciendo que los contratos administrativos no son actos jurídicos simples, sino complejos, o más bien, conjunto de diferentes actos jurídicos, de los cuales, los que tiene por objeto la organización y reglamentación de los servicios públicos que se trata de satisfacer, no son contractuales, aunque estén relacionados con el contrato, pues no nacen del concurso de voluntades de los partes, sino de la sola voluntad del Estado que, en esta materia, por tratarse de algo que atañe al ejercicio de sus funciones esenciales, es y debe ser soberana. (Véase Jeze, Derecho Administrativo, página 71, y Fraga, Derecho Administrativo, página 444). Ahora bien, como conclusión de todo lo anterior, hay que convenir en que es necesario estudiar cada caso en que interviene el Estado para precisar si obra como autoridad o como sujeto de derecho privado.⁴⁵

En ese orden de ideas y a propósito del concepto de autoridad, nuestro Tribunal Supremo ha emitido diversos criterios que la describen y ejemplifican, ya que en el actuar cotidiano de la sociedad, en diversas ocasiones se ha confundido la manifestación de la voluntad de personas físicas y colectivas que afectan a particulares y que se presuponen como actos de autoridad o aquellos que consideran que por su naturaleza jurídica no deben ser considerados actos de autoridad, como se ha mencionado con la finalidad de tratar de aclarar lo anterior, se genera una problemática, la cual, ante la ausencia de una definición legal en materia administrativa, (y para tratar de subsanarla), las autoridades jurisdiccionales se han pronunciado a través de diversos criterios referentes a lo que debe entenderse por autoridad. Con el objeto de comprender mejor lo que se ilustra y a fin de no generar confusiones, a continuación se expone el criterio plasmado en la tesis de la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta Época, Tomo LXV, visible en la página tres mil novecientos treinta y uno, y que trae aparejada su esencia:

AUTORIDAD, CONCEPTO DE.

Por autoridad debe entenderse toda persona investida por la ley de facultades para dictar según su propio criterio y bajo su responsabilidad, determinaciones de cumplimiento obligatorio, y para hacer cumplir esas mismas determinaciones.

⁴⁵ Tesis: Segunda Sala, Informes, Quinta época, informe 1945, Pág. 65.

La tesis especifica lo que debe entenderse por autoridad; por lo tanto, se desprende, que no toda persona puede revestir esa cualidad, y como elemento principal para considerar a una persona como autoridad, ésta se debe encontrar desempeñando funciones bajo el amparo de una Ley que delimite claramente cuales son su atribuciones y facultades, con la finalidad de evitar abusos, arbitrariedades y obviamente incurrir en actos ilegales.

Como breviario relativo al concepto, también es posible señalar que derivado de la entrada en vigor de la Ley de Amparo en el año 2013, en su artículo 5° fue adicionado el concepto de “autoridad responsable”, el cual quedó establecido de la siguiente forma:

Artículo 5o. Son partes en el juicio de amparo:

I. ...

II. La autoridad responsable, teniendo tal carácter, con independencia de su naturaleza formal, la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas.

Para los efectos de esta Ley, los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos en los términos de esta fracción, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

En la exposición de motivos para la adecuación de tal precepto jurídico con motivo de la entrada en vigor de la Ley de Amparo de 2013, el legislador permanente expuso y motivó de la siguiente manera:

“...Entre otras innovaciones, se define el acto de autoridad independientemente de la naturaleza formal de la persona que lo emitió, cuya potestad derive de una norma general y abstracta, que sea unilateral e imperativa sobre el quejoso, que sea asimilable por ley a una función pública y que no tenga un medio adecuado o vía

ordinaria para remediarlo que lo deje en estado de indefensión, ampliando el concepto de autoridad responsable...

Lo anterior, sirve para comprender de mejor forma las características esenciales de las autoridades y verificar el dinamismo del derecho del cual se ha hablado en este trabajo, como un aspecto importante a considerar y el cual será objeto para el planteamiento de la solución, ya que desde nuestra perspectiva, los métodos empleados para la impartición y administración de justicia, a veces no son los más eficaces ni los más prácticos.

Andrés Serra Rojas expone: *“...Autoridad es la persona revestida de mando, su carácter o representación emana de ser titular de un órgano del Estado y tener facultad de decisión. Por extensión el concepto de autoridad comprende cualquier persona que ejerce el poder del Estado...”*⁴⁶

Es por lo anterior, que se desprende que la autoridad al tratarse de una cuestión relativa al derecho administrativo, se encuentra supeditada a las facultades y atribuciones que le dictan la norma jurídica y también se encuentra obligada a llevar a cabo determinadas acciones que le impidan extralimitarse en sus funciones.

Ahora bien, retomando el tema anterior relativo a la voluntad de las personas que intervienen en el acto administrativo, el Maestro Gabino Fraga señala:

“...como acto jurídico, el acto administrativo debe estar formado por una voluntad libremente manifestada.

⁴⁶ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 231.

En la mayor parte de las leyes que regulan el funcionamiento de la Administración no se contienen disposiciones que fijen los caracteres de la voluntad para que pueda dar nacimiento a un acto jurídico; pero es indudable que el concepto del mismo de esta acto supone necesariamente la existencia de una voluntad no viciada...”⁴⁷

Asimismo, Andrés Serra Rojas comenta:

“...Uno de los elementos esenciales del acto administrativo es la voluntad administrativa. El acto administrativo se forma por una voluntad legalmente manifestada, es decir, la voluntad del sujeto administrativo, que se expresa con voluntad y no está viciada.

Para saber cuál es el órgano que debe expresar la voluntad del Estado en la realización de un acto administrativo, hay que atender las disposiciones legales. Ellas clasifican a los órganos y les fijan las materias que deben atender...”⁴⁸

En ese orden de ideas el Maestro Gabino Fraga, enuncia lo que se refiere a la parte existencial del acto administrativo, de la cual comenta lo siguiente:

“...Vicios de la voluntad. Puede ocurrir que el acto se haya realizado, por error, dolo o violencia. En ese caso el acto se encuentra viciado, y en consecuencia es irregular. Se puede citar algunas disposiciones legales que en forma exprese han hecho referencia de las consecuencias que originan los vicios de la voluntad. Así, en la Ley General de Bienes Nacionales se faculta al Ejecutivo Federal para anular administrativamente los acuerdos, permisos y concesiones dictados u otorgados por error, dolo o violencia...”⁴⁹

⁴⁷ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Págs. 207 y 269.

⁴⁸ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 261.

⁴⁹ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Ibídem. Pág. 298.

Como se puede apreciar, el maestro Fraga, comenta que el resultado de adolecer de un vicio en voluntad del acto administrativo es la irregularidad y no la inexistencia, sin embargo desde nuestra visión, tal concepto resulta únicamente dogmático, ya que en la práctica si un acto administrativo adolece de vicios en la voluntad del Estado, este se declara inexistente, empero lo anterior, surge una duda respecto de la inexistencia del acto administrativo, ya que al homologarla con los criterios para la inexistencia del acto jurídico, como se ha comentado, sirve para señalar la inexistencia para efectos dogmáticos, ya que en la práctica, aunque posteriormente un acto administrativo se declare inexistente, debe forzosamente haber sido creado y ejecutado.

Sin embargo, la idea es clara respecto de lo que acontece cuando la autoridad emite un acto que en el que no haya ejercido su voluntad plenamente o se encuentre viciada, lo que da como resultado, la nulidad del acto administrativo.

El segundo de los elementos del acto administrativo es el objeto, el cual también se puede comparar con el del acto jurídico, por lo que nos adherimos a la opinión de Gabino Fraga, el cual comenta:

“debe ser determinado o determinable, posible y lícito. La licitud supone no sólo que el objeto no esté prohibido por la ley, sino que además esté expresamente autorizado por ella, salvo el caso de que la propia ley otorgue facultad discrecional a la autoridad administrativa para elegir y determinar el objeto del acto.”⁵⁰

Andrés Serra Rojas, también refiere los mismos elementos del objeto en el acto administrativo, los cuales a continuación se mencionan:

⁵⁰ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Pág. 271.

a) *El objeto o contenido determinado por el efecto práctico produjo de inmediato o directamente por el acto, como el nombramiento de un funcionario, el otorgamiento de una concesión o una Declaración de expropiación.*⁵¹

Asimismo el objeto puede ser visto como determinado por el efecto práctico producido de inmediato o directamente por el acto.

“El objeto o contenido del acto administrativo forma la sustancia que lo determina, es decir, aquello que el acto decide, certifica, opina, dispone o permite

Por esta razón el objeto contenido de los actos administrativos debe ser:

a) *Determinado o determinable.*

b) *Posible, física y jurídicamente, o estar en el comercio.*

c) *lícito, cierto, cuando la ley lo permita, y no lo prohíba, salvo el caso de facultades discrecionales y ofrece estos caracteres:*

1. *Que el objeto del acto administrativo no contraríe ni perturbe el orden público.*

2. *Que se ajuste a la ley.*

3. *Que no sea incongruente con la función administrativa.”*⁵²

Por lo tanto, se debe considerar que el objeto del acto administrativo debe ser materialmente viable y jurídicamente posible. Como se puede apreciar la estrecha relación que guarda el acto jurídico con el acto administrativo, nos hace pensar que

⁵¹ SERRA ROJAS, Andrés, *Ibidem*. Pág. 244.

⁵² SERRA ROJAS, Andrés, *Op. Cit.* Pág. 250.

algunos de los elementos aquí mencionados se repiten, sin embargo como también se ha comentado, al provenir de una naturaleza distinta, el acto administrativo tiene determinadas particularidades, por ejemplo, la unilateralidad en los actos administrativos.

Abundando respecto del objeto en el acto administrativo, es necesario comentar que un aspecto singular que lo diferencia del objeto en el acto jurídico, es que el administrativo no debe estar únicamente previsto en una norma legal y no ser contrario a la misma, sino que también debe estar *autorizado*, por el mismo precepto para poder llevar a cabo, lo que permite que los gobernados tengan seguridad jurídica respecto de los actos administrativos.

La licitud en el objeto del acto administrativo recae sobre tres aspectos fundamentales:

1. Que no contraríe ni perturbe el servicio público.
2. Que no infrinja las normas jurídicas; y
3. Que no sea incongruente con la función pública.

Aunado a lo anterior todo acto administrativo debe tener una motivación la cual resulta ser el tercer elemento del que está compuesto, el cual es diverso al acto jurídico ya que de acuerdo a Gabino Fraga “...*consiste en el precedente que lo provoca y es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa...*”⁵³.

⁵³ FRAGA MAGAÑA, Gabino, *Ibidem*.

Esa motivación, la cual sólo contienen los actos administrativos, es el objetivo con el cual son creados, por lo que como se puede apreciar, es completamente exclusivo del acto administrativo ya que desde el punto de vista de la ciencia administrativa, la motivación es la exigencia de que la autoridad examine y valore los hechos expresados por los gobernados de acuerdo con los elementos de convicción planteados por los mismos al momento de emitir un acto administrativo resolutorio.

En ese orden de ideas, Serra Rojas expone lo siguiente:

“...El motivo o la motivación del acto administrativo es el antecedente de hecho o de Derecho que provoca y funda su realización. Siempre hay razones que deciden a la administración pública a emitir un acto administrativo determinado...”⁵⁴

El catedrático Gabino Fraga también hace referencia de la motivación del cual refiere:

“...el motivo del acto es el antecedente que lo provoca, es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa.

Íntimamente ligado con el concepto de motivo se encuentra el de la motivación, que sin embargo son diferentes, puesto que esta última viene a ser el juicio que forma la autoridad al apreciar el motivo y al relacionarlo con la ley aplicable...”⁵⁵

⁵⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 251.

⁵⁵ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Ídem.

Como se puede apreciar el maestro Fraga, aumentó al concepto la diferenciación entre el motivo y la motivación, cuestión que resulta un tanto interesante, puesto que no son conceptos distintos.

Nuestra norma suprema tiene establecido en su artículo 16 los conceptos de motivación y fundamentación, los cuales son indispensables en el acto administrativo.

“...Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

El artículo constitucional mencionado en el párrafo anterior, plantea como regla general para todo acto de molestia la debida fundamentación y motivación por parte de la autoridad, con el propósito de proporcionar legalidad y certeza jurídica a sus actos.

Al referirnos al acto administrativo, es inexorable señalar que conlleva, como el mismo texto constitucional lo señala “*un acto de molestia*”, por lo que la debida motivación permite al Estado proporcionar legalidad, certeza y validez a dichos actos.

Al respecto la tesis I. 4o. P. 56 P, del Cuarto Tribunal Colegiado en materia penal Del Primer Circuito, explica sucintamente lo mencionado en líneas superiores y es el siguiente:

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION, CONCEPTO DE.

La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

La finalidad en el acto administrativo como elemento de su estructura y el cual va acompañado de la motivación, tiene el objeto de explicar al gobernado el porqué del acto emitido por la Autoridad y debe ir acorde a las necesidades del Estado con el fin de preservar el interés general y el bien común de acuerdo a Gabino Fraga la finalidad incluye las siguientes reglas:

- a) *El agente no puede perseguir sino un fin de interés general.*
- b) *El agente público no debe perseguir una finalidad en oposición con la ley.*
- c) *No basta que el fin perseguido sea lícito y de interés general, sino que es necesario, además que entre en la competencia del agente que realiza el acto.*
- d) *Pero aun siendo lícito el fin de interés público y dentro de la competencia del agente, no puede perseguirse sino por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.⁵⁶*

Lo anterior, por cuanto hace al punto de vista del Maestro Fraga, sin embargo existe la perspectiva del Doctor Serra Rojas, la cual al respecto manifiesta:

“...en todo acto administrativo hay siempre un fin último, que es el resultado que la administración obtiene, útil y convenientemente, para el interés general.

⁵⁶ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op, cit, p. 270.

Por lo que se refiere a la finalidad, tanto la norma administrativa como el propósito que guía su aplicación deben orientarse a la realización del bien público, porque no tienen sentido las normas que no llevan esa finalidad. Todo el orden público puede descomponerse en esas grandes finalidades sociales que se han venido depurando a través de los siglos, para establecer la armonía social. La sabiduría del legislador radica en darle mayor contenido posible de esos ideales de la comunidad. Esto nos lleva a la misma justificación del Estado, que sólo se explica por las elevadas misiones que se le han asignado en bien de la sociedad. Cuando estos fines no se realicen o se cumplan imperfectamente, el Estado estará en trance de alterar su normal desenvolvimiento.”⁵⁷

Por lo que cada uno de los elementos que lo componen tiene un enfoque orientado a la protección del ciudadano, y es que como fin, el Derecho Administrativo aparte de regular las relaciones entre el Estado y el gobernado, se busca que dicha relación sea proporcional y justa para que ninguna de las dos partes se encuentre en desventaja, además tomando en consideración que el Estado tiene una mejor posición jurídica respecto del gobernado por la naturaleza de las relaciones, las cuales atienden a la supra – subordinación, el Derecho Administrativo busca equilibrar esa desventaja (específicamente la potestad discrecional de la autoridad) a través los mecanismos jurídicos pertinentes, por lo que los preceptos del derecho administrativo, cumplen cabalmente con la teoría del acto administrativo expuesto en este apartado.

2.1. Función pública.

Un aspecto fundamental dentro del ámbito de aplicación y regulación en el derecho administrativo y el cual surge como producto de la actividad estatal, es la función pública, la cual para su estudio y aplicación tiene una perspectiva basada en la

⁵⁷ SERRA ROJAS, Andrés, Óp. Cit. Págs. 252 y 53.

corriente francesa, la cual de acuerdo al jurista Serra Rojas, abarca aspectos relativos a las relaciones entre el Estado y sus trabajadores y según su criterio, se encuentra definida de la siguiente manera:

La estructura de la Administración Pública se refiere al estudio de los órganos encargados de realizar la función administrativa. En cuanto a la función pública alude al régimen jurídico aplicable al personal administrativo. La gestión de esta elevada misión está constituida por la organización, funcionamiento y distribución de competencias entre los órganos del Estado a quienes se encomienda la realización de sus fines con los medios de que dispone. Esta organización administrativa requiere de personas físicas que asuman la calidad de funcionarios o empleados públicos que aportan su actividad intelectual o física para atender los propósitos estatales mediante determinadas prestaciones.

La función pública se forma, por consiguiente, con el conjunto de deberes, derechos y situaciones que se originan entre el Estado y sus servidores. Toda actividad estatal requiere de un personal administrativo eficiente e idóneo, para la atención de los servicios públicos y demás actividades del Estado. “la Administración pública se hace, desde luego y esencialmente por hombres”, dice M, Waline, es necesario determinar el régimen jurídico en que están colocados los agente públicos que preparan, deciden y ejecutan las resoluciones por medio de la cual se realiza la función administrativa por lo cual, se le designa orgánicamente como el conjunto del personal de administración⁵⁸.

Con la transcripción anterior se retoman diversos conceptos relativos a la función pública, los cuales resultan interesantes, por ejemplo, que la función pública proviene de la actividad humana realizada a favor del Estado por las personas que presten sus servicios a favor del mismo; congruente con lo que se ha venido mencionando en este trabajo, es de suponerse que dicha actividad debe tener como finalidad la obtención del bien común y el interés general.

⁵⁸SERRA ROJAS, Andrés Op. *Ibidem*. 351 y 352.

Como segundo comentario, podemos señalar que la función pública se constriñe únicamente a la relación entre el Estado y los trabajadores a su servicio, cuestión que se puede considerar sencilla, sin embargo, es compleja y requiere un análisis pormenorizado.

El objeto de analizar la función pública en este apartado, es allegarse de las bases para el tema subsecuente, el cual consiste en el análisis al Servicio de Administración Tributaria, organismo mediante el cual se busca la materialización de la propuesta realizada en este trabajo de investigación.

Respecto del concepto de función pública, inclusive se ha desarrollado una teoría, en la que se establece la relación Estado- trabajador y la cual sirve como base para comprender cuales son los elementos y características que conlleva. En el texto de *Derecho Administrativo* de Andrés Serra Rojas, se hace alusión al concepto función pública definido de la siguiente manera:

“...Si por función pública ha de entenderse el ejercicio de las atribuciones esenciales del Estado, realizadas como actividades de gobierno, de poder público que, implica soberanía e imperio, y si tal ejercicio en definitiva lo realiza el Estado a través de personas físicas, el empleado público se identifica con el órgano de la función pública y su voluntad o acción trascienden como voluntad o acción del Estado lo que justifica la creación de normas especiales para su responsabilidad, situación ésta, de incorporación a la función pública, que no ocurre tratándose de los servidores de los organismos descentralizados, quienes por su peculiar naturaleza queda fuera de la órbita del poder público, dedicados a la realización de servicios públicos que no implican soberanía e imperio.”⁵⁹

En la redacción del criterio antes señalado, se expone la necesidad de la *soberanía* y del *imperio* ejercido por una persona para considerar que el acto emanado corresponde a la función pública, sin embargo el precitado informe corresponde al año 1959 situación por la cual, desde nuestra perspectiva ha quedado relativamente

⁵⁹SERRA ROJAS, Andrés, ídem.

superado, por las razones expuestas también en este texto, (véase concepto de autoridad).

Por otro lado existen ocasiones en los cuales los criterios emitidos por la Suprema Corte no pierden vigencia, lo cual queda comprobado con la tesis que a continuación se transcribe, en la que se puede comprobar que el concepto de Función Pública resulta un tanto inmutable con el paso del tiempo.

FUNCIONES PUBLICAS, CONDICIONES PARA DESEMPEÑARLAS.

No basta que un empleado al servicio del Estado demuestre que sigue prestando los servicios que se le han encomendado, para determinar su condición jurídica de estar en el desempeño de las funciones públicas que le corresponden, porque si se trata de un visitador, para que tales funciones públicas se consideren debidamente desempeñadas, se necesita forzosamente una delegación del poder público, que sólo puede constituirse por medio del nombramiento del superior jerárquico autorizado para expedirlo y la vigencia de dicho nombramiento, o sea, que el mismo no haya sido cancelado, y si por virtud de un acto de autoridad legítima, el nombramiento se cancela, aun cuando el interesado demuestre que siguió prestando después de la cancelación, de determinados servicios materiales, no por esto habrá comprobado para los efectos de la suspensión, que el acto de cese que reclama no ha tenido lugar, ya que lo que interesa en el ejercicio de una función pública, no es tanto la prestación material del servicio a que está destinado el trabajador, sino que tales servicios estén desempeñados por quien tiene la necesaria delegación del poder público; y así, cuando alguien se ostenta, por ejemplo, como inspector fiscal, sin serlo, y levanta determinadas infracciones, podrá existir una suposición o prolongación de funciones penadas por la ley; pero de ningún modo una función legal de autoridad competente, por lo que si el nombramiento de un empleado ha sido cancelado, sin que se demuestre lo contrario, pues el simple ejercicio del cargo no prueba la legitimidad del carácter con que el empleado lo desempeña no pueden existir los agravios alegados, siendo en cambio fundada la resolución del Juez de distrito que niegue la suspensión definitiva de que se trata.⁶⁰

Como dicho concepto es frecuentemente utilizado, podemos encontrar una vasta compilación de criterios emitidos por nuestros Tribunales a lo largo del tiempo; en esta ocasión, se transcribe uno relativamente reciente, en el que también se señalan aspectos relativos al estudio del tema que nos atañe:

FUNCIÓN PÚBLICA. ES IMPROCEDENTE EL AMPARO CUANDO LOS ACTOS RECLAMADOS AFECTAN SOLAMENTE SU EJERCICIO.

⁶⁰ Tesis: Cuarta Sala, Semanario Judicial de la Federación, Quinta Época, t. LXVII, Pág. 1778.

El Estado puede solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal, por conducto de los funcionarios o representantes designados en las leyes únicamente cuando se ven afectados los intereses patrimoniales de las personas morales oficiales conforme al artículo 9o. de la Ley de Amparo. Pero cuando la potestad pública ocurre en demanda de amparo a través de uno de sus órganos, por considerar lesionado el ejercicio de sus funciones por un acto del mismo poder, sin que su esfera patrimonial sufra alguna alteración, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con los diversos 4o. y 9o. del mismo ordenamiento, resulta improcedente el respectivo juicio de garantías porque en tal supuesto los actos reclamados sólo afectan el ejercicio de la función pública, pero no atañen a la esfera jurídica de derechos que como gobernado tiene un funcionario público, pues aun cuando los actos que se reclamen no hayan favorecido sus intereses, no pierde su calidad de autoridad para adquirir automáticamente la de particular, ya que no existe precepto constitucional o legal que autorice una ficción en ese sentido por el solo hecho de que pudiera ocasionársele algún perjuicio.⁶¹

Resulta ineludible señalar que el concepto función pública incide sobre las personas que llevan a cabo la misma, y a los cuales se les denomina por ende “Funcionarios Públicos”, esto es necesario señalarlo, ya que como se ha mencionado previamente, lo que interesa respecto del concepto analizado en este apartado, es la relación que guardan las personas al servicio del estado la dogmática y los principios sobre los que conducen su actuar al momento de prestar el servicio público que les haya sido asignado.

El anterior concepto la podemos encontrar inclusive en nuestra Norma Suprema, la cual en su artículo 108 en lo que interesa establece:

“...Artículo 108. Para los efectos de las responsabilidades a que alude este Título se reputarán como servidores públicos a los representantes de elección popular, a los miembros del Poder Judicial Federal y del Poder Judicial del Distrito Federal, los funcionarios y empleados y, en general, a toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en el Congreso de la Unión, en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal o en la Administración Pública Federal o en el Distrito Federal, así como a los servidores públicos de los organismos a los que esta Constitución otorgue autonomía, quienes serán responsables por los actos u omisiones en que incurran en el desempeño de sus respectivas funciones...”

El numeral plasmado en líneas superiores, proporciona diversos tipos de servidores públicos, al mencionar indistintamente conceptos como: *funciones, servidores públicos, funcionarios y empleados*; Sin embargo, es preciso señalar que para la

61

doctrina administrativa, existe una distinción entre cada uno de ellos; al respecto se menciona la opinión del maestro Gabino Fraga:

“Por último se ha señalado como una distinción entre el concepto de funcionario y el de empleado la de que el primero supone un encargo especial transmitido en principio por la ley, que crea una relación externa que da lugar al titular un carácter representativo, mientras que el segundo sólo supone una vinculación interna que hace que su titular sólo concurra a la formación de la función pública (Bielsa, D. Adm., t II pág. 23)

Por nuestra parte, consideramos que el último criterio de los señalados es el que corresponde realmente a la idea consignada en las disposiciones constitucionales y aunque fuera de los preceptos arriba señalados que sólo enumeran a los altos funcionarios, no existe ninguna otra disposición legal expresa que señale las diferencias entre un funcionario y un empleado, estimamos que de hecho sí se pueden separarse los servidores públicos que tienen ese carácter representativo de todos los que son simplemente auxiliares de ellos.”⁶²

La naturaleza jurídica de la función pública, la cual específicamente se refiere a la relación jurídica que existe entre el servidor público y el Estado, debe apreciarse únicamente bajo la perspectiva del derecho administrativo, por lo que al respecto se menciona:

“Sin necesidad de entrar a discutir las diversas formas que adoptan las teorías civilistas sobre la función pública, deben descartarse todas ellas, en primer lugar porque el régimen que en principio de una manera natural conviene a las relaciones en que el Estado interviene es el régimen de derecho público y en segundo lugar porque en la función pública, los empleados y funcionarios son titulares de las diversas esferas de competencia en las que se dividen las atribuciones del Estado y, por lo mismo, el régimen jurídico de dicha función debe adaptarse a la exigencia de que las referidas atribuciones sean realizadas de una manera eficaz, regular y continua, sin que el interés particular del personal empleado llegue a adquirir importancia jurídica para obstruir la satisfacción del interés general.”⁶³

⁶²FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Pág. 130.

⁶³FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Pág. 131.

Por lo que coincidimos con la idea previamente plasmada, respecto de la naturaleza jurídica de la función pública. Ahora bien, ya hemos hablado un poco respecto de los conceptos fundamentales que la integran; en ese orden de ideas también resulta útil señalar que la función pública genera la estructura para la conformación del gobierno el ejercicio de la soberanía del país, el cual está previsto en el artículo 41 de nuestra Constitución Política, numeral que en lo que interesa establece:

“...Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal...”

Nuestra Norma Suprema, en su parte orgánica la cual está redactada a partir del Título Segundo y subsecuentes, prevé la manera en la que habrá de conformarse el Estado mexicano.

En atención al comentario el maestro Serra Rojas expresa:

“...la acción de este poder se realiza por el gobierno y por la Administración pública, en la cual se desenvuelve la función pública. Nos podemos valer de una figura que explica esta organización funcional: un triángulo que tiene en su vértice superior al Presidente de la República y abajo toda la organización administrativa, que debe ser atendida por funcionarios y empleados, con los diferentes grados, facultades y denominaciones a los que alude su ley especial y el Presupuesto de Egresos de la Federación y demás leyes administrativas...”⁶⁴

Derivado de lo anterior, se puede aseverar que los funcionarios públicos que se encuentran señalados en la parte orgánica de nuestra Constitución, también gozan de ciertas garantías y derechos, por lo cual el artículo 123 apartado B, dicta la manera en que han llevarse a cabo las relaciones entre el Estado y los particulares a su servicio.

⁶⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 353.

Una vez revisado el marco legal y teórico que rige a la función pública procedemos a señalar los principios, deberes, obligaciones y derechos que regular su actuar. Para comenzar, el artículo 128 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

Artículo 128. Todo funcionario público, sin excepción alguna, antes de tomar posesión de su encargo, prestará la protesta de guardar la Constitución y las leyes que de ella emanen.

El anterior precepto jurídico ordena la realización de un acto solemne que deben llevar acabo los funcionarios públicos, consistente en protestar el guardar la Constitución y sus leyes secundarias, sin embargo esto no solo constituye por sí el acto regulado, sino que lleva consigo la responsabilidad por parte del funcionario de cumplir cabalmente con lo establecido en el cuerpo de los textos jurídicos que le sean aplicables durante el desempeño de su cargo o comisión.

Es preciso señalar que la función pública se encuentra regulada por un sistema jurídico normativo de carácter laboral y administrativo, en el cual se relacionan diversos ordenamientos entre los que destacan: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del apartado B) del Artículo 123 Constitucional, Ley Federal de Procedimiento Administrativo, así como las disposiciones que por su naturaleza se regulan de manera excepcional, específicamente las relacionadas con las Fuerzas Armadas y la Procuración de Justicia en materia Federal.

2.2. Elementos de la función pública.

A partir de la concepción moderna del Estado y la propuesta teórica de la división de poderes realizada por Montesquieu, en la que se delimitan las relaciones y distancias que deben existir entre los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, es

posible verificar que en virtud de tal hipótesis se ha creado un sistema o un aparato integrado por tales poderes que tiene como fin el bien común y el interés general.

En este trabajo nos centramos únicamente en uno de los poderes que se estudian en la mencionada división, el cual consiste en el poder ejecutivo, ya que la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria es evidentemente de autoridad administrativa.

En relación a la división mencionada y la relación que guarda con la función pública el Maestro Serra Rojas comenta:

“El manejo de los poderes públicos requiere en cada uno de los poderes y entidades federativas, de un grupo de funcionarios – la mayor parte de ellos, de elección popular – que expresen la voluntad del Estado, sea para elaborar la ley, para aplicarla, o para dirimir una controversia, o para el gobierno de un Estado – entidad, de un puesto importante de la Administración pública, como un secretario de Estado o el Procurador General de la República.”⁶⁵

La administración pública requiere ser ejecutada por personas que realicen sus funciones con empeño, esfuerzo y dedicación, toda vez que la finalidad es la obtención de un beneficio a favor del Estado y la ciudadanía.

Lo anterior se refleja en el artículo 7 de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, que prevé:

ARTICULO 7.- Será responsabilidad de los sujetos de la Ley ajustarse, en el desempeño de sus empleos, cargos o comisiones, a las obligaciones previstas en ésta, a fin de salvaguardar los principios de legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia que rigen en el servicio público.

⁶⁵ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 356.

Los principios establecidos en dicho ordenamiento jurídico consistentes en: legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia, deben ser acatados y aplicados por toda la administración pública, y cuando un funcionario público no respeta lo que su marco normativo establece, se vuelve acreedor de sanciones que pueden ser de naturaleza administrativa o penal.

Respecto de las sanciones penales, el Código Penal Federal en su Título Décimo denominado “Delitos Cometidos por Servidores Públicos”, establece los delitos que son atribuibles a los servidores públicos, de acuerdo a lo estipulado en el propio artículo 212 de la precitada ley, el cual, en lo que nos atañe se encuentra redactado de la siguiente manera:

Artículo 212.- Para los efectos de este Título y el subsecuente es servidor público toda persona que desempeñe un empleo, cargo o comisión de cualquier naturaleza en la Administración Pública Federal centralizada o en la del Distrito Federal, organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria, organizaciones y sociedades asimiladas a éstas, fideicomisos públicos, en el Congreso de la Unión, o en los poderes Judicial Federal y Judicial del Distrito Federal, o que manejen recursos económicos federales.

Por lo tanto, encontramos que los elementos que integran la Función Pública, principalmente son dos, el primero es el personal que lleva a cabo la función, denominado funcionario público y el segundo elemento es el sistema jurídico que integra la función, el cual está compuesto por una serie de ordenamientos que se encargan de regular las relaciones entre el Estado y los trabajadores a su servicio y las facultades, derechos y obligaciones inherentes a sus cargos; lo anterior basado en el principio de legalidad que rige la función aunado al hecho de que como se ha puntualizado en las definiciones del concepto, también se estudia la relación entre el Estado y los trabajadores a su servicio.

Es por ello que aunado a nuestro criterio se ha tomado en consideración la siguiente postura:

“...La función pública, realizada por los trabajadores al servicio del estado, aun cuando se encuentra vinculada con la actividad pública de éste, no debe confundirse con ella, ya que la primera está referida a la capacidad de acción que guarda todo trabajador del estado en cuanto tal, y la segunda está identificada con todas las acciones del estado. La capacidad de acción, llamada función pública, implica una relación laboral entre el estado y el servidor.

En resumen: la función pública la constituyen las tareas burocráticas, las cuales implican una relación laboral...”⁶⁶

Aunque escueta, la opinión del Maestro Martínez Morales reafirma lo expresado en líneas anteriores.

2.3. Función ejecutiva administrativa.

Como consideración preliminar, cabe señalar que el concepto utilizado como título para este apartado, guarda estrecha relación con el procedimiento administrativo, es decir, al referirnos a la función ejecutiva del Estado, nos referimos a los aspectos relativos a los procedimientos y formas en que han de llevarse a cabo los actos tendientes a la aplicación de la norma administrativa por parte de los órganos estatales.

En ese orden de ideas, a continuación proporcionamos algunos conceptos de *procedimiento administrativo*, ligada con la definición del *procedimiento administrativo de ejecución*, para continuar con nuestra opinión, comentarios y conclusiones.

El procedimiento administrativo de acuerdo al catedrático Martínez Morales, se define como:

⁶⁶ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo tercer y cuarto cursos, Oxford, México, 2005, Pág. 306.

“...La serie coordinada de medidas tendientes a producir y ejecutar un acto administrativo.

Se da la siguiente definición: procedimiento administrativo es “el cauce legal que los órganos de la administración pública se ven obligados a seguir en la relación de sus funciones y dentro de su competencia respectiva, para producir los actos administrativos...”⁶⁷

Asimismo, el Maestro Nava Negrete comenta:

“...Se entiende por procedimiento administrativo el camino o vía legal que debe seguir la autoridad administrativa para la creación del acto administrativo. Pero la creación del acto no se limita a su sola emisión en sí, sino a su total producción en la esfera o ámbito de la administración. En otras palabras, el procedimiento administrativo no concluye su tarea propia en la sola elaboración del acto; éste necesita ser ejecutado y superar toda objeción o impugnación administrativa para alcanzar su vida definitiva dentro de la misma administración...”⁶⁸

Para completar la idea se transcribe la opinión del Doctor Fraga sobre el tema que nos atañe:

“...El acto administrativo requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que dan al autor del propio acto la ilustración e información necesarias para guiar su decisión al mismo tiempo que constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario sino de acuerdo con las normas legales.

Ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo, de la misma manera que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento legal...”⁶⁹

⁶⁷ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Op. Cit. Pág. 401.

⁶⁸ NAVA NEGRETE, Alfonso, Op. Cit. Pág. 298.

⁶⁹ FRAGA MAGAÑA, Gabino, Op. Cit. Pág. 255.

Respecto de la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo en general, podemos compartir la visión del maestro Serra Rojas, el cual comenta lo siguiente:

“...El procedimiento administrativo o conjunto de trámites establecidos por la ley, proceden, preparan y contribuyen a la perfección de las decisiones administrativas y se fundan en el orden jurídico administrativo. Las leyes administrativas son en buena parte leyes de procedimiento...”⁷⁰

Ahora bien, la función ejecutiva administrativa, desde nuestra perspectiva es la definición que se le debe conceder a los actos administrativos realizados bajo el procedimiento que las leyes establecen y que tienen la finalidad de ejecutar un acto dirigido a los particulares.

Al igual que el acto administrativo, el procedimiento administrativo también debe llevarse a cabo basado en determinados principios, ya que como se ha visto, el procedimiento aunque de diversa naturaleza, está enfocado a generar un acto dirigido al ciudadano, por lo cual su emisión debe estar (por lo menos) fundada y motivada.

Conforme a la evolución del derecho administrativo, los principios a los que nos referimos y que rigen al procedimiento, también han evolucionado, por lo que de la redacción del texto de Fraga, se desprende claramente que apenas se estudiaban y tomaban en consideración los siguientes: fundamentación, motivación, legalidad y audiencia, como principios rectores, sin embargo hoy en día gracias a los avances en materia de derechos humanos, y a su inserción en las actividades del Estado y sus gobernados, nos encontramos frente a por lo menos diez derechos públicos subjetivos, de los reconocidos tanto en la doctrina como en instrumentos jurídicos ratificados por el Estado mexicano y los cuales sin ninguna complicación deben ser reconocidos y aplicados por las autoridades administrativas al momento de emitir sus actos.

⁷⁰ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit. Pág. 266.

Los principios rectores del procedimiento administrativo, mismos que encuentran fundamento precisamente en el texto Constitucional, especialmente los previstos en los artículos 14, 16, 17 y que ya han sido reproducidos con antelación en este documento, sirven para entender que la finalidad de dichas protecciones, es que el particular no quede indefenso ante los actos que la autoridad emite, asimismo, busca que exista un equilibrio entre las relaciones supra - infra jerárquicas, toda vez que no es posible comparar el poder jurídico y fáctico del Estado ante el poder particular de los gobernados.

Desde nuestra perspectiva, y acorde a la propuesta realizada en este texto, consideramos que también deben ser tomados en consideración los derechos establecidos en los tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que el Estado mexicano forma parte, ya que dicha cuestión estaría *ad hoc* con la corriente pro persona de la que se ha venido hablando y la cual resulta ser un movimiento jurídico, político y social que marcará una pauta en la aplicación del derecho y la búsqueda de la justicia a nivel internacional.

Continuando con la revisión del procedimiento administrativo, se comparte la idea del Doctor Pérez Dayán el cual expone lo siguiente:

“...El acto administrativo, como declaración de voluntad administrativa creadora de efectos jurídicos de Derecho público, no existe espontáneamente en el mundo de los hechos sino, por lo contrario, “requiere normalmente para su formación estar precedido por una serie de formalidades y otros actos intermedios que den al autor del propio acto la ilustración e información necesaria para guiar su decisión, al mismo tiempo que constituyen una garantía de que la resolución se dicta, no de un modo arbitrario, sino de acuerdo con las normas legales...”⁷¹

De manera coincidente la estructura de este trabajo comparte la visión del catedrático, toda vez como se ha visto surge del análisis en primera instancia del

⁷¹PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Teoría General del Acto Administrativo, Porrúa, México, 2006., Pág. 89.

acto administrativo, para después estudiar los aspectos relativos a su implementación a través del procedimiento legislado para tales efectos.

El procedimiento administrativo, dogmáticamente se encuentra dividido en dos grandes vertientes, la primera establece los procedimientos que dan vida al acto, conocidos como ejecutivos o constitutivos, y tienen la finalidad de ejecutar el mandato de la Autoridad y la segunda tiene la finalidad de revisar la actuación ejecutada por la autoridad, también conocidos como procedimientos recursivos.

Este apartado está orientado a la revisión del procedimiento en su etapa ejecutiva o constitutiva, con la finalidad de comprender los límites y alcances de la función administrativa, para posteriormente revisar con detenimiento los recursos o medios de impugnación en los temas subsecuentes.

Aparte de los principios teleológicos que han sido tomados en cuenta por el legislador para la creación de las normas en materia administrativa, relativas a la etapa contenciosa y procedimental, se define al procedimiento constitutivo como: *“...aquella secuencia de actos, concatenados entre sí y ordenados a la consecución de un fin determinado...”*⁷². Lo cual reafirma nuestra opinión, respecto del acto administrativo reglado.

Sin embargo, el establecer el marco teórico correspondiente al procedimiento, nos impide atender la problemática fundamental que lo rodea, en este caso, surge a partir de dos aspectos, las leyes inconstitucionales o contrarias a normas generales y la mala praxis de los servidores públicos.

Cuando el procedimiento administrativo se encuentra en el ámbito de la ilegalidad, el particular tiene diversos medios de defensa entre ellos los recursos administrativos, el contencioso administrativo y los de control constitucional, que sirven para dejar sin

⁷² PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Op. Cit., Pág. 80.

efectos la aplicación de un precepto legal; por otro lado cuando el servidor público ejecuta un acto administrativo sin acatar las formalidades previstas en la Ley, el administrado puede combatir el acto utilizando los medios ya mencionados, si se considera que ha invadido su esfera de derechos de manera ilegítima, a través de los procedimientos previstos para tales efectos. Un ejemplo de ellos es el Recurso de Revocación establecido a partir del artículo 116 del Código Fiscal de la Federación vigente.

Atendiendo a la problemática planteada, resulta plausible la opinión del actual Ministro Perez Dayán, el cual en relación al tema central de este texto señala lo siguiente:

“...En el esquema jurídico nacional, estos aspectos teóricos tienen mucho reflejo en la conformación de las disposiciones del Título Tercero de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, estableciendo en su artículo 12 que éstas son aplicables a la actuación de los particulares ante la Administración Pública Federal y a los actos a través de los cuales se desenvuelve la acción administrativa.

Los principios que rigen dicho procedimiento, acorde a los nuevos tiempos, son los de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe, objetivos que, en buena medida, sólo ha alcanzado el Poder Judicial de la Federación, y que ha inspirado a muchos otros órdenes de gobierno a poner en práctica medidas que los aseguren.

Tales procedimientos administrativos, dicen los artículos 14 y 15 de la codificación en cita, pueden iniciarse a petición de parte o de manera oficiosa sin que, en su substanciación puedan exigirse formalidades distintas que las expresamente previstas en esa ley; este acotamiento preciso impide, entonces, que por vía reglamentaria el propio ejecutivo federal abulte la tramitación de un expediente, muchas veces con medidas poco prácticas y desalentadoras para los interesados, con lo cual sólo genera ineficacia y, las más de las veces, propicia corrupción...”⁷³

⁷³ PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Op. Cit., Págs. 85 y 86.

Resulta congruente la opinión del párrafo anterior, con la problemática planteada en este trabajo de investigación, pues la ineficacia y la corrupción es un aspecto que como le hemos mencionado afecta a todos por igual; en ese orden de ideas nuestro objetivo no es evitar el pago de contribuciones a través de la elusión fiscal, o mostrando a través de este texto, la posibilidad de que los contribuyentes de manera perniciosa busquen la manera de eludir sus obligaciones fiscales, al contrario, la finalidad es que la autoridad realice una mejor labor y conforme a la tendencia internacional, ésta sea apegada a los derechos fundamentales de las personas.

Por eso se establece la necesidad de acatar los lineamientos previstos en la normatividad jurídica, así como los previstos en otras legislaciones que permitan proporcionar una verdadera y eficaz justicia contributiva a los ciudadanos.

Como comentario al margen, también podemos apuntar lo señalado por el maestro Serra Rojas al respecto:

“...la eficacia del acto administrativo se funda en su ejecutoriedad, su realización de oficio o derecho de la administración para ejecutarlo...”⁷⁴

Y por último, en relación a lo ya mencionado de nuestros procedimientos administrativos se señala que:

“...Para la doctrina española el recurso administrativo es un tradicional y eficaz medio de control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa. En cambio, en México, unos lo consideran un freno para el logro de una justicia rápida y expedita; otros una trampa mortal para el particular, por cuanto que si éste lo promueve por sí mismo los errores que cometa no podrán corregirse ante los tribunales, y otros lo critican por la ausencia de profesionistas que conozcan de la importancia y el manejo de este medio de defensa, ante el casi total abandono que los abogados han hecho del Derecho Administrativo y Tributario...”⁷⁵

⁷⁴ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit., Pág. 290.

⁷⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho tributario, Porrúa, México, 2007, Págs. 160.

Otro aspecto elemental dentro de la función procedimental de carácter administrativo, es la unilateralidad de los actos, aspecto del cual ya hemos hablado en apartados anteriores como un elemento del acto administrativo, y que en este caso reviste mayor importancia, ya que es una condición *sine qua non* del procedimiento administrativo ejecutivo.

Finalmente podemos mencionar, la necesidad imperiosa de que el procedimiento administrativo de ejecución, sea llevado a cabo por las autoridades, con estricto apego a los derechos humanos, con la finalidad de satisfacer el interés general.

Para ello, la autoridad debe apegarse a lo establecido estrictamente en la Norma Suprema, así como en los ordenamientos legales que rijan su actuar, asimismo deberá evitar a toda costa mal interpretar el interés general, con la imposición de actos que generen daños y perjuicios a los contribuyentes y de los que sea demostrado mediante un medio de impugnación, su ilegalidad.

Lo plasmado en este apartado permite comprender los aspectos fundamentales del procedimiento administrativo de ejecución, entre los que destacan los principios que lo rigen, sus límites y alcances, su naturaleza y finalidad.

No hay que dejar de lado la dinámica del Derecho Administrativo y que en un futuro este tipo de protecciones se enfrentarán ante retos como la implementación de procedimientos electrónicos de carácter administrativo, los cuales deberán observar los principios que permean al actual procedimiento, así como la eficacia de su realización, la cual hasta el momento no ha llegado a ser de carácter totalmente satisfactorio, ya que los dos elementos que intervienen en la función pública impiden que así sea, sin embargo, al mejorar la capacitación y captación del personal que ha de servir al estado, así como una mayor calidad en las leyes, podremos entonces hablar de una verdadera justicia fiscal y administrativa.

2.4. Actos y resoluciones en materia administrativa.

Como se ha visto en apartados anteriores, las autoridades administrativas de acuerdo a los ordenamientos jurídicos que las regulan, se encuentran facultadas para la emisión de los actos en las modalidades y términos que dispongan sus leyes.

El acto administrativo, revisado con antelación tiene diversas formas y finalidades, así como las resoluciones que derivan del mismo, por lo que a continuación se revisarán cada una de ellas.

Para realizar una mejor distinción entre cada uno de los distintos actos administrativos emitidos por la autoridad, de manera dogmática y de acuerdo a los diversos autores destacados en el Derecho Administrativo mexicano, es posible realizar la siguiente clasificación:

- En atención a la naturaleza del acto.
- En atención a los sujetos que intervienen en el acto.
- En atención a la relación que guardan dichas voluntades con la ley.
- En atención a su radio de aplicación.
- En atención a su contenido y efectos jurídicos.

Como se ha señalado la anterior definición resulta meramente dogmática, ya que inclusive los especialistas en la materia administrativa, coinciden en manifestar que no es posible realizar una clasificación totalizadora de los diversos actos administrativos, ni de las autoridades que los emiten, lo que podría inclusive generar ciertas confusiones, ya que las autoridades de los tres poderes reconocidos (Ejecutivo, Legislativo y Jurisdiccional), emiten actos que por sus características pueden poseer una dualidad en su naturaleza, respecto de la forma en que son emitidos y la materialidad que resulta de su ejecución.

Otro criterio que sirve para distinguir de la clasificación de los actos administrativos, es el que se señala a continuación:

“...Resulta pertinente acotar el hecho de que, siendo tan complejo y variado el actuar de la administración pública, la búsqueda de una clasificación general de sus acciones puede, prontamente, verse rebasada por la realidad que se busca describir, sin embargo, el esfuerzo doctrinal empeñado ha dado como resultado un conjunto de criterios diferenciadores que, con relativa suficiencia, colman en lo general la pretensión trazada.

Por ello, resulta correcta la afirmación expuesta por Fernández de Velasco, acuñada con motivo del tratamiento de este tema, quien indicó que “no es fácil realizar una clasificación perfecta de los actos administrativos, en la cual se alcance a contraponerlos suficientemente, quedando cada grupo diferenciado de los otros de una manera correcta y absoluta. A ese motivo se debe que ninguna de las (clasificaciones) formuladas por los autores, resulte completamente satisfactoria; por lo cual sería inútil utilizar alguna de ellas como base para la que nosotros vamos a seguir...”⁷⁶

En todo lo que se comenta de este apartado, no hay que perder de vista, uno de los aspectos totales dentro de la emisión del acto administrativo, que desde nuestro punto de vista es la unidad de propósito del acto, ya con ese elemento, puede realizarse un análisis de manera integral de lo que reconoce la ley como acto administrativo y que deber ser aplicado a cada uno de los puntos que acabamos de analizar, ya que en sí la función pública como se ha expuesto en este trabajo, está fundada por un sistema de leyes y no por legislaciones autónomas o separadas, lo mismo sucede con los sujetos que intervienen en el acto, si bien es cierto existen actos administrativos que pudiera entenderse que se emiten por una sola autoridad, también lo es, que existen muchos otros que para su ejecución requiere de la participación de diversas personas, es por ello que se solicita al lector llevar a cabo sus deducciones desde el punto de vista que se plantea en este trabajo, el cual resulta similar al de los autores más destacados en la materia, por ser una cuestión que forma parte del paradigma del Derecho Administrativo mexicano.

⁷⁶ PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Op. Cit., Págs. 99 y 100.

De reciente creación (lo cual resulta un factor importante por la propuesta novedosa), la obra del Doctor Pérez Dayan, ofrece una clasificación de los actos en seis ejes de acuerdo a la justificación que a continuación se menciona:

“...Partiendo de la idea de que una serie de criterios distintivos del actuar administrativo nos permitirá separarlos a través de ciertos elementos objetivos, se propone una clasificación de los actos administrativos a partir de seis elementos fundamentales los cuales, a su vez, se pueden subdividir en otras varias categorías de igual naturaleza.

Cabe precisar que dichos criterios no se eliminan entre sí, por lo contrario, muchas de las características que orientan tales distinciones son concurrentes recíprocamente, y en su conjunto nos ofrecen la posibilidad de adquirir un conocimiento más certero del concepto de acto administrativo.

Los criterios propuestos son los siguientes:

- a) En atención a los sujetos administrativos que intervienen en su formación;*
- b) En atención a la amplitud de poderes de la administración para dictarlos;*
- c) En atención a su radio de acción;*
- d) En atención a la naturaleza de la decisión que importan;*
- e) En atención al alcance de sus efectos en relación con las personas; y,*
- f) En atención a su forma de expresión...”⁷⁷*

Otra clasificación diversa a las anteriores, la cual resulta un tanto escueta, más no ecléctica, la podemos hallar en el texto del Maestro Béjar Rivera, quien a su vez la retoma del autor español Raúl Bocanegra Sierra, de conformidad con lo que a continuación se transcribe:

“...Como lo señalamos en líneas precedentes, es importante entender a cabalidad los alcances del concepto de acto administrativo y, por tanto, además de comprender sus características y notas distintivas, se debe conocer la clasificación de los actos administrativos, con el fin de contar con una visión global de sus distintas modalidades que nos permita precisarlo.

⁷⁷ PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Op. Cit., Pág. 99.

Así, a partir de la obra del profesor español Bocanegra Sierra, Raúl, nos adherimos a dicha clasificación, la cual se hace a partir de las siguientes distinciones:

- *Por razón del contenido del acto.*
- *Por la naturaleza de la potestad ejercitada.*
- *Por razón de los sujetos.*
- *Por razón de la posición del acto en el procedimiento administrativo y su recurribilidad...*⁷⁸

Desde nuestra perspectiva, resulta un tanto carente de visión, (si lo que se buscaba era eso de acuerdo a la explicación del Maestro Béjar Rivera), ya que en su afán de simplificar o reducir los elementos que se deben evaluar en la clasificación del acto administrativo, omitió separar o distinguir algunos que resultan básicos, sin embargo buscan subsanarse con las definiciones que al efecto realizó en la misma obra; sin embargo no resulta del interés su publicación en este documento, ya que el tema no se encuentra basado en la opinión del mencionado autor.

Retomando el tema principal, uno de los elementos esenciales de los distintos modos de actos administrativos, es la naturaleza de los mismos, misma que desde nuestra visión resulta una de las básicas dentro de las clasificaciones mencionadas, y que puede ser apreciada desde dos vertientes, la primera divide la naturaleza de los actos en hechos y actos jurídicos, sin embargo resulta un tanto confusa y forma parte de las ideas del maestro Fraga, al señalar lo siguiente:

*“...desde el punto de vista de su naturaleza, los actos administrativos se pueden clasificar en las dos categorías ya conocidas de actos materiales y actos jurídicos, siendo los primeros los que no producen ningún efecto de derecho y los segundos los que sí engendran consecuencias jurídicas...”*⁷⁹

⁷⁸ BÉJAR RIVERA, Luis José, *El Acto Administrativo y su Finalidad*, Porrúa, México, 2011., Pág. 9.

⁷⁹ FRAGA MAGAÑA, Gabino, *Op. Cit.* Pág. 230.

La segunda clasificación, es la ya mencionada al principio de este apartado y habla de la naturaleza de la decisión que importan, de la cual se derivan cuatro tipos distintos de actos: los preparatorios o de trámite; los definitivos; los de ejecución y los de certificación, los cuales pueden ser definidos de la siguiente forma:

- a) preparatorios o de trámite: se refiere a aquellos actos que surgen de otros que resultan ser un precedente, de carácter individualizado.
- b) definitivos: son la declaración de la voluntad administrativa unilateral y concreta, dictada con respecto al fondo o sustancia de una cuestión en específico.
- c) de ejecución: pertenecen a esta clasificación los actos que tienen la finalidad de dar cumplimiento a lo establecido en un acto previo definitivo.
- d) de certificación: finalmente resultan actos de certificación los que sirven para dar la constatación de un hecho o de una situación en concreto.

Una vez vista la naturaleza, también es necesario analizar cuantos y de qué forma pueden intervenir los sujetos en los actos administrativos, sin dejar de lado que el acto administrativo por su naturaleza, es de carácter unilateral, por lo que el análisis de los sujetos que intervienen se reduce al hecho de verificar cuantos órganos participan en la emisión del mismo, en ese orden de ideas, cuando la voluntad se emite por un solo órgano, estamos ante la presencia de un acto simple y cuando interviene la voluntad de diversos para la conformación del acto administrativo, estamos frente a un acto colegiado; sin embargo esa característica puede ser divisible, ya que también existen actos en los que intervienen diversos órganos del Estado, a los que se les denomina actos colectivos, y la diferencia sustancial radica en la manera de intervención de los mismos y la unidad de propósito administrativo del acto.

Al resultar distinta la conceptualización de los actos complejos y los colectivos, y para tratar de aclarar tal situación se transcribe la opinión del Maestro Pérez Dayán, quien comenta lo siguiente:

“...Por último, son actos administrativos colectivos aquellos que, al igual que los complejos, se integran por el concurso de varias voluntades administrativas pero, en este caso, las voluntades concurrentes conservan su individualidad, es decir, no se fusionan en el procedimiento de creación del actuar administrativo...”⁸⁰

Respecto a la amplitud de poderes de la administración para dictar actos, se dividen principalmente en dos, el primero es la facultad regulada de la ley y que da como resultado que el actuar de la autoridad se encuentra estrictamente supeditado a la observancia de las normas que rigen su actuar y el segundo es la facultad discrecional; la cual consiste en la posibilidad de que un órgano del Estado emita un acto administrativo cuando la situación de hipotética prevista en la norma se adecua a las circunstancias de hecho generadas por los particulares.

El radio de acción del acto administrativo, se refiere a su ámbito de aplicación, el cual puede ser interno o externo. Es interno cuando el acto va dirigido al interior de un órgano estatal y externos cuando *contrario sensu* exista repercusión de algún tercero o servidor público con motivo de la exteriorización del acto.

Por último, hablaremos del alcance de los efectos del acto administrativo en relación con las personas a las que está dirigido el acto; mismo que se refiere a la amplitud jurídica que el Estado concede al particular como resultado de la emisión un acto, por lo que las principales dos distinciones la primera de ellas es cuando el acto está encaminado a ampliar la esfera de derechos de los particulares y por ende la segunda en sentido contrario se refiere a aquella que restringe la esfera de los mismos.

⁸⁰ PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio, Pág. 101.

La segunda parte de este apartado se refiere a las resoluciones de carácter administrativo, las cuales encuentran sustento dogmático en la clasificación de los actos definitivos, en los que la autoridad con base en sus facultades emite el acto, el cual tiene la naturaleza de ser concreto, firme y se deberá encontrar regido bajo los principios de buena fe y legalidad, sin ser las únicas con las que deba contar, sin embargo si las más importantes.

Es preciso señalar, que no se debe dejar pasar inadvertido que la naturaleza de las resoluciones, revisten el carácter administrativo y que por ende, deberán estar sujetas a los principios ya mencionados en múltiples ocasiones en este trabajo de investigación.

De acuerdo a la clasificación dogmática de los actos en estudio, estos se ubican en los denominados con actos principales y, en la opinión del maestro Serra Rojas, se definen de la siguiente manera:

“...b) los actos principales son los actos básicos o definitivos de la administración e implican propiamente el ejercicio de la función administrativa, tales como una concesión de servicio público, una declaración de expropiación por causa de utilidad pública, una orden de requisición, un contrato de obra pública o de suministros y otros semejantes...”⁸¹

También pueden ser ubicados dentro de la clasificación en razón de su contenido a los actos definitivos, mismos que, como su misma definición lo indica, sirven para finalizar la realización de un acto administrativo.

El doctor Béjar Rivera, ubica a este tipo de actos dentro de una clasificación alterna, la cual a continuación se describe:

“...1. Actos definitivos y actos de trámite. Los primeros se entienden como las resoluciones que ponen fin al procedimiento administrativo, mientras que los segundos

⁸¹ SERRA ROJAS, Andrés, Op. Cit., Pág. 234.

*se refieren a los actos que se van concatenando entre sí, dentro del procedimiento administrativo, y que tienen una posición subordinada a la resolución final y preparatoria de la misma...*⁸²

Esta clasificación de los actos administrativos, resulta de singular importancia para nuestro trabajo de investigación, ya que principalmente los actos recurridos ante las autoridades fiscales, revisten esta naturaleza, por lo que su entendimiento y análisis se deben llevar de manera minuciosa.

Por otro lado, la posibilidad de que estos actos sean recurridos, al ser un acto de molestia resulta ser por regla general, ya que si se emitiera un acto resolutorio o que pusiera fin a un procedimiento, sin que tuviera la oportunidad de ser combativo eficazmente por el particular, sería una cuestión a todas luces inconstitucional y violatoria de derechos humanos; por lo que ante tal situación la misma legislación ha marcado las directrices que se han de observar al momento de impugnar o recurrir vía administrativa, las resoluciones emitidas por la autoridad de la misma naturaleza.

Finalmente, al ser un tema que reviste importancia para este documento, se tienen como conclusiones, respecto de los actos administrativos de carácter resolutorio o que ponen fin a un procedimiento las siguientes:

Son de naturaleza administrativa, ya que si bien es cierto al momento de ejecutarse adopten por su forma o por el resultado material que originan.

Son recurribles, ya que de acuerdo a los principios generales que rigen al acto administrativo, todos los actos exteriores que afecten al administrado podrán ser objeto de revisión por parte de un superior jerárquico o de otra autoridad de mayor nivel que la que emitió el acto, o alternativamente promover otros medios de control jurisdiccional.

⁸² BÉJAR RIVERA, Luis José, Op. Cit., Pág. 13.

Se rigen bajo los principios del acto administrativo, los cuales como ya se ha mencionado son los de: buena fe, legalidad, irretroactividad, certeza jurídica, imparcialidad, objetividad, por mencionar algunos.

2.5 El Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera, con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público; de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras; de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

La necesidad de realizar su estudio en el contenido temático de este trabajo de investigación, es con el propósito de verificar los siguientes aspectos:

1. El marco jurídico del Servicio de Administración Tributaria, visto como un organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
2. Las facultades, atribuciones, derechos y obligaciones de los servidores públicos que prestan su servicio en esa Dependencia.
3. Verificar la viabilidad de la propuesta realizada en este trabajo de investigación, la cual se estima sea llevada a cabo dentro de su ámbito de competencia.

Una vez definido lo anterior y estipulados los lineamientos que abarcan este apartado, podemos comenzar señalando la misión y visión del organismo desconcentrado en análisis, consistentes en:

Misión: Administrar los procesos de recaudación de las contribuciones federales, y de entrada / salida de mercancías del territorio nacional, controlando el riesgo y promoviendo el cumplimiento correcto y voluntario de las obligaciones fiscales.

Visión: Duplicar la eficiencia recaudatoria, con una excelente percepción del ciudadano.⁸³

El corte jurídico, social y político del Servicio de Administración Tributaria, es de carácter recaudatorio, esto es, que la finalidad de su creación, operación y funcionamiento, es llevar a cabo una eficaz y eficiente recaudación tributaria, para lo cual se vale de su marco jurídico y de los avances tecnológicos de nuestra era, entre los que destacan la utilización del internet para llevar a cabo diversos trámites, así como la posibilidad de emplear los diversos medios de comunicación a nuestro alcance para establecer una comunicación sencilla y directa con el organismo.

En épocas pasadas, la problemática para que se llevara a cabo una adecuada y justa recaudación tributaria, recaía en los procesos tan complicados y tediosos para cumplir con el pago de los impuestos así como las altas tarifas y a veces irracionales que se fijaban (aspecto de donde surge el principio de comodidad tributaria); lo que en la actualidad se trata de evitar a toda costa, a través de procedimientos sencillos, lo que resulta una tendencia a nivel internacional en materia fiscal, por lo que, es en esa practicidad, en la cual se busca que se aplicada la propuesta vertida en este trabajo, ya que se debe de recordar que la simplicidad y justicia no deben ser únicamente para el pago de las contribuciones lo cual en surge como elemento de relevancia para el Estado, sino también derivada de la visión garantista emanada del principio *pro persona*, y con la finalidad de que sean observados y respetados los derechos humanos de los contribuyentes al momento de sustanciar un acto administrativo de naturaleza fiscal, ya que la aplicación de los derechos humanos es una cuestión que no únicamente corresponde a las autoridades jurisdiccionales, sino

⁸³ Cfr. <http://www.sat.gob.mx>

que es una obligación de todas las autoridades de los tres ámbitos de gobierno y desde nuestra perspectiva de manera más importante respecto de las fiscales.

Como se ha expuesto en este trabajo de investigación, partiendo del principio de legalidad que rige a los organismos estatales, el cual dicta que todos los actos y demás cuestiones relativas a los mismos, deben estar previstos en una ley formal, material y vigente y como el Servicio de Administración Tributaria se ubica dentro de la hipótesis planteada, es necesario explicar con detenimiento su marco normativo, el cual es el sustento jurídico para llevar a cabo todas sus actuaciones, así como la corriente iuspositivista adoptada por nuestro Sistema Jurídico Nacional.

2.5.1 Antecedentes.

El Servicio de Administración Tributaria, fue creado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre del 1995. Para poder hablar de los antecedentes del SAT el cual de acuerdo al artículo primero transitorio de su Ley, entró en vigor a partir del primero de julio de 1997, es necesario remontarnos a la exposición de motivos, o la justificación legislativa que propuso su creación, misma que se presentó ante la Cámara de Diputados el 14 de noviembre de 1995, la cual aparte de proponer la creación del SAT, también proponía la expedición de leyes fiscales así como una serie de modificaciones y reformas a otras disposiciones jurídicas, pues según el legislador tenían la intención de avanzar más en la creación de una estructura fiscal que estimulara la competitividad de la economía y favoreciera el crecimiento equilibrado.

Por cuanto hace al apartado de la propuesta que planteó la creación del SAT, en la exposición de motivos, la cual de acuerdo a la redacción de la misma correspondía al apartado número 5 denominado “*5. Modernización de la administración tributaria*”, se planteó lo siguiente:

“...Una de las actividades fundamentales dentro del conjunto de atribuciones en que se descompone la función administrativa del Estado, es la relativa a la determinación y recaudación de las contribuciones y aprovechamientos para cubrir el gasto público.

Actualmente y de conformidad con lo establecido por el artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el despacho, entre otros, de los siguientes asuntos: proyectar y calcular los ingresos de la Federación considerando las necesidades del gasto público, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal, así como cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras.

La labor de determinación y cobro de las contribuciones ha sido encomendada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual a partir del 31 de enero de 1959 ha venido desempeñando estas funciones a través de la subsecretaría de ingresos.

El objetivo de esta propuesta es configurar una organización especializada, conformada por personal profesional calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudatorios y en el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes. Para ello, deberá contar con autonomía en los aspectos técnicos sustantivos, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias actuales del país exigen.

Es de destacarse que en el mundo contemporáneo existe una marcada tendencia encaminada a modernizar la administración tributaria, mediante la constitución de nuevas instituciones, o bien a través del fortalecimiento y transformación de las existentes. En efecto, si se revisa el desarrollo en los últimos años de los sistemas de administración tributaria de diversos países, se advierte una corriente decidida en este sentido, de tal forma que esta actividad pública, esencial para sustentar el desarrollo de los programas de Gobierno, se lleve a cabo de manera eficaz, eficiente y ante todo, justa y equitativa.

Al pasar a la nueva autoridad fiscal todas las funciones con que cuenta la subsecretaría de ingresos en materia de recaudación de contribuciones y aprovechamientos, asistencia al contribuyente, servicios aduanales y auditoría fiscal, se revisarían los procesos, sistemas y estructuras existentes a fin de reorganizar, simplificar y automatizar la gestión tributaria, elevando así sustancialmente sus índices de calidad y eficiencia.

Desde nuestro punto de vista, la exposición de motivos, señala claramente los argumentos para la creación del Servicio; asimismo contiene una adecuada justificación respecto de su integración, funcionamiento, facultades y atribuciones y finalmente propone el planteamiento de un servicio fiscal de carrera para los funcionarios y servidores públicos que integraran su estructura con la finalidad de crear una correcta política de recaudación fiscal y configurar así una organización especializada.

Como en la misma se comenta, previo a la entrada en funcionamiento del Servicio de Administración Tributaria, la encargada de llevar a cabo algunas de sus funciones, era la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo tanto dicha Subsecretaría resulta el precedente directo del SAT, misma que en términos generales y por lo que respecta a las funciones transferidas, estaban relacionadas con la administración fiscal y aduanera, sin embargo, de acuerdo a la exposición de motivos la atribución en materia de formulación de la política fiscal del Gobierno Federal, así como la determinación de los precios y tarifas del sector público, se mantendría directamente a cargo de dicha Secretaría, por tratarse de una herramienta fundamental de la política económica.

Desde la entrada en funcionamiento el Servicio de Administración Tributaria, ha buscado a través de un largo proceso de reestructuración e innovación, llevar a cabo las tareas que tiene encomendadas de manera eficiente y transparente, es por ello que en su portal de internet se puede encontrar la información relativa a su operación entre la que destaca la siguiente información:

Con el propósito de sentar las bases orgánico-funcionales para dar lugar a la integración del Servicio de Administración Tributaria, en marzo de 1996 se autorizó y registró una nueva estructura orgánica básica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, realizándose en el ámbito de la Subsecretaría de Ingresos, el cambio de denominaciones de la Administración General de Interventoría, Desarrollo y Evaluación por Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y de la Dirección General de Política de Ingresos y Asuntos Fiscales Internacionales por Dirección General de Política de Ingresos; así como la creación de las direcciones generales de Interventoría y de Asuntos Fiscales Internacionales.

El 1 de julio de 1997 entró en funciones el Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 30 de junio de ese mismo año; éste órgano sustituyó en sus funciones a la Subsecretaría de Ingresos, de la cual se eliminaron la Dirección General Política de Ingresos; la

Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y la Coordinación General de Administración. De esta manera se crearon:

- Presidencia del SAT (hoy Jefe).
- El Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera..
- Dirección General de Planeación Tributaria.
- Dirección General de Tecnología de la Información.
- Unidad de Comunicación Social y,
- La Coordinación General de Recursos, así como las coordinaciones regionales y locales de Recursos. También se integró a éste órgano el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal.

Lo que permite que todas las áreas de la organización y sus objetivos de trabajo giren en torno de cuatro vertientes fundamentales de trabajo:

- **Servicios al contribuyente**, para promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente.
- **Recaudación**, para lograr mayor efectividad al exigir los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.
- **Fiscalización**, con el fin de asegurar el cumplimiento del contribuyente en tiempo y forma y para generar mayor percepción del riesgo.
- **Aduanas**, para lograr una mayor facilidad, cumplimiento y control en materia de comercio exterior.

La estructura orgánica del SAT, en la actualidad se encuentra conformada de la siguiente forma:

- Jefatura del SAT.
- Administraciones Generales de Aduanas.
- Servicios al Contribuyente.
- Auditoría Fiscal Federal.
- Grandes Contribuyentes.
- Jurídica.
- Recaudación.
- Recursos y Servicios.
- Comunicaciones y Tecnologías de la Información.
- Evaluación.
- Planeación.
- Unidades Administrativas Regionales.
- Locales.
- Aduanas.

2.5.2 Naturaleza, objeto y atribuciones.

La exposición de motivos propone la división de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en seis Títulos, los cuales se abarca desde su naturaleza y atribuciones hasta la responsabilidad del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

El marco jurídico del SAT, nos proporcionará todos los elementos que requerimos para su análisis y estudio. En ese orden de ideas, el artículo primero de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, establece lo siguiente:

“Artículo 1o. El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta Ley.”

El artículo transcrito, establece precisamente la naturaleza jurídica del Servicio de administración Tributaria, el cual corresponde a un órgano desconcentrado dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que pertenece a la Administración Pública Federal y por ende al Poder Ejecutivo.

Asimismo como parte de su naturaleza podemos encontrar lo señalado en el artículo tercero de la mencionada Ley, el cual establece:

“Artículo 3o. El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones”.

El precitado artículo prevé también como parte de la naturaleza del SAT, la autonomía de gestión y presupuestal, lo cual desde el punto de vista de la realización de sus funciones le otorga al Servicio, la posibilidad de llevar a cabo su cometido, sin la intervención alguna de otras dependencias y/o personas ajenas a los fines para los que fue creado.

Respecto de la conformación del Estado mexicano, específicamente lo que corresponde a la manera en que fue ubicado al Servicio de Administración Tributaria, dentro del organigrama del Poder Ejecutivo Federal, resulta oportuno enunciar lo señalado por el actual Ministro de nuestro Máximo Tribunal Sergio Valls Hernández, quien comenta lo siguiente:

“...La desconcentración administrativa es, según la teoría tradicional, la forma de organización en la que persiste la relación jerárquica, pero el órgano subordinado goza de algún tipo de autonomía, ya sea técnica, presupuestal o patrimonial...”⁸⁴

Situación que acontece con el SAT, el cual de acuerdo a la Ley que lo creó goza de autonomía de gestión y presupuestal.

⁸⁴VALLS HERNÁNDEZ, Sergio, Nuevo Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2002., Págs. 518 y 519.

Continúa diciendo:

“...Sin embargo, en la legislación financiera especialmente, se crean Comisiones Nacionales, cómo órganos desconcentrados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que han transformado los principios básicos de estos entes, puesto que incluso poseen autoridad propia y la facultad de emitir reglas de carácter general. Esta separación tiene como propósito, entre otros fines, crear un espacio administrativo especializado, jerárquicamente dependiente, pero con un régimen jurídico diverso al resto de los órganos centralizados para ser flexible ante las variaciones de la actividad que desarrollan las personas jurídicas que supervisan. Incluso se plantea que deben tener una estructura de puestos y sueldos atípica con el resto de la Administración Pública centralizada para poder competir con éxito en un mercado laboral y atraer a la función pública a personas especializadas en razón del ingreso salarial.

Hay comisiones nacionales que operan como descentralizadas y otras como desconcentradas. En algunos casos, la autonomía de una comisión desconcentrada, por el grado de profesionalización y especialización es superior a la que gozan las entidades de la Administración Pública paraestatal. Lo mismo sucede con el Servicio de Administración Tributaria...”⁸⁵

Para robustecer lo comentado por el Maestro Valls, a continuación se transcribe una tesis jurisprudencial, inherente a lo mismo:

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS CARACTERÍSTICAS LE OTORGAN LA NATURALEZA JURÍDICA DE UN ÓRGANO DESCONCENTRADO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.

El artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponden, entre otras facultades, las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, funciones que había venido desempeñando desde el treinta y uno de enero de mil novecientos cincuenta y nueve a través de la Subsecretaría de Ingresos, pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en la que se creó el Servicio de Administración Tributaria, al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano tiene, en cuanto a su naturaleza, características fundamentales que lo ubican dentro de la desconcentración administrativa. Ello es así, en primer lugar, porque el artículo 1o. de la ley que lo creó declara expresamente que el Servicio de

⁸⁵ *idem.*

Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por otra parte, carece de personalidad jurídica propia, pues ningún precepto le confiere una distinta de la que corresponde a la dependencia centralizada; de igual manera, no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones, como lo establece el artículo 3o. de la citada ley, de donde se infiere que tiene un catálogo de atribuciones y cierta libertad para ejercerlas, lo que releva a su titular de la necesidad de consultar con su superior la totalidad de sus actos; asimismo, carece de patrimonio propio, ya que no existe declaración formal alguna de que goce de uno distinto del que corresponde a la administración centralizada, siendo por ello irrelevante que se le confiera una suma de recursos que le garanticen la suficiencia presupuestal y financiera para el logro de sus objetivos; por último, la ley le atribuye una esfera de competencia típicamente autoritaria, propia, indudablemente, de la administración centralizada. Por tanto, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que sea óbice a lo anterior que algunas de sus características sugieran, por su diseño, los marcos legales comunes a los organismos descentralizados, pues apreciadas en su integridad permiten concluir que dada su escasa trascendencia, no alcanzan a transformar su naturaleza de órgano desconcentrado.⁸⁶

Por otro lado, el objeto principal del Servicio de Administración Tributaria, lo podemos encontrar en el artículo segundo de su Ley, en el cual se señala lo siguiente:

Artículo 2o. El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

Existen algunas precisiones respecto del artículo segundo, las cuales están relacionadas estrechamente con nuestra investigación; la primera de ellas es que, como se puede apreciar, de manera armónica con el artículo 21 fracción IV de nuestra Constitución, se establece que las contribuciones realizadas por las

⁸⁶ Tesis: P. CXLIII/2000, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XII septiembre de 2000, Pág. 44.

personas físicas y morales deben realizarse proporcional y equitativamente, lo que va ligado con el planteamiento de la solución de este trabajo, ya que desde su inicio se ha establecido que si bien es cierto, el pago de las contribuciones es la obligación primaria del causante, también lo es, que a dichas personas los protegen los derechos humanos reconocidos por los tratados internacionales y nuestra Norma Suprema, por lo que en apartados subsecuentes hablaremos del tema que realmente nos atañe el cual consiste en esa protección, por lo que se señalará la manera de intervenir por parte del Servicio de Administración Tributaria a efecto de proteger y velar por los derechos humanos.

El precepto jurídico en estudio, para su análisis puede dividirse en tres aspectos totales, el primero es que el Servicio de Administración Tributaria tiene el objeto de exigir el pago de contribuciones, de la manera en que se ha señalado en el párrafo anterior; el segundo aspecto y no por ello menos importante, es la facultad de fiscalización por parte de la mencionada Autoridad y finalmente como tercer aspecto podemos hallar que el SAT tiene el objeto de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de las disposiciones fiscales y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria a nivel nacional.

Las atribuciones concedidas al Servicio de Administración Tributaria, se encuentran previstas de manera genérica en el artículo séptimo de su Ley, sin embargo, señalamos que son genéricas, pues existen otros ordenamientos jurídicos que también establecen otras atribuciones de carácter específico o que complementan las enunciadas en el artículo mencionado, por ejemplo el Código Fiscal de la Federación, el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Resolución Miscelánea Fiscal (por mencionar algunas).

En su marco normativo podemos encontrar atribuciones de diversa naturaleza, las cuales en este caso se pueden dividir en las que guardan relación directamente en la política de recaudación, las que regulan en la política aduanera, las que inciden en

la política nacional e internacional y las que delimitan la participación del Servicio de Administración Tributaria.

Cada una de ellas puede estudiarse de manera separada, no obstante en esta ocasión únicamente nos centraremos en aquellas que guardan relación con el tema en estudio, las cuales corresponden a las fracciones I, IV, VII y XIII, mismas que se relacionan con la política tributaria y que enseguida se sistematizan y analizan para mejor proveer.

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable.

Esta se refiere a la principal función del Servicio de Administración Tributaria, así como desde nuestra óptica a su órgano superior, en este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; ya que sin una adecuada recaudación de impuestos, el Estado mexicano presentaría serios problemas de naturaleza social y económica, por lo que se considera que una eficaz política recaudatoria, es un factor de seguridad nacional.

- IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;

El segundo elemento resulta coincidente con la investigación que nos atañe, puesto que el circunscribirse a lo que esta fracción establece, da la pauta para poner en marcha todas las demás facultades previstas en los diversos ordenamientos jurídicos alusivos a la materia, los cuales de manera armónica, instituyen el sistema tributario mexicano.

- VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

Analizado en el contexto de lo que se ha venido comentado en este texto, se podría asegurar que en esta fracción incide el elemento total que busca evaluar el presente, el cual hasta el momento no resulta de manera favorable al cien por ciento, ya que si bien es cierto que el sistema tributario planteado por los organismos creados para tal

efecto, tienen algunas mejoras desde la entrada en funciones del SAT, también lo es, que aún dista de lo que se busca, lo cual desde nuestra perspectiva es una eficiente recaudación tributaria, la cual sea apegada a los derechos humanos de los contribuyentes; sin dejar de lado que a la fecha se han creado instituciones que buscan velar por tales derechos, sin embargo la aplicación y observancia de los mismos, no debe ser requisito de exigencia por parte de esas instituciones, como lo son la recién Procuraduría para la Defensa del Contribuyente, la cual entró en vigor en el año 2009, sino de aplicación por naturaleza propia del Servicio de Administración Tributaria.

- XIII. Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

El mismo precepto jurídico señalado en el párrafo anterior, textualmente señala “*eficientemente*”, sin embargo, la eficiencia no debe ser vista únicamente desde la perspectiva de la recaudación fiscal, como una función de recolectar impuestos y aplicar sanciones, sino realizar, lo que las leyes en la materia disponen, sin dejar de lado los derechos fundamentales de las personas, ya que en los casos en los que la autoridad impone sanciones a los contribuyentes, dichas sanciones ya sean de carácter positivo o negativo, deben estar apegadas y acordes a la particularidad del caso, lo cual, después de analizar los ordenamientos en materia fiscal, cumplen por estar redactados de esa manera y proporcionar herramientas para la defensa y salvaguarda de los derechos del contribuyente a través de condonaciones, saldos a favor, el recurso de revocación y demás medidas de protección, sin embargo un factor importante que afecta el sano desempeño de la política tributaria, radica principalmente en los servidores públicos que llevan a cabo esa tarea, motivo por el cual desde nuestra perspectiva, se está equivocando el rumbo al generar instituciones que cuiden los derechos de los contribuyentes que se vean afectados

por la actuación de las autoridades, en nuestro caso, las fiscales (sin dejar de soslayar la loable función de la Procuraduría en mención); en además de eso, se requiere un marco jurídico sólido apegado a los derechos humanos y que las autoridades, que en el reducto mínimo también son personas, apliquen las leyes que les correspondan, sin dejarse guiar por malas praxis que solo afectan a la sociedad y que impiden el sano desarrollo de la misma. Lo anterior, se puede llevar a cabo a través de algunas modificaciones a la Ley vigente en materia fiscal, la cual como lo hemos señalado ininidad de veces, ha dejado de lado totalmente el reconocimientos de los derechos fundamentales a los contribuyentes.

2.5.3 Determinaciones.

Con motivo de las facultades y funciones concedidas al Servicio de Administración Tributaria mediante su Ley así como su Reglamento y por último la legislación sustantiva que para el caso resulta ser el Código Fiscal de la Federación y, aunado a lo revisado de manera dogmática en apartados anteriores, en específico al hecho de que todo acto de autoridad debe estar forzosamente previsto en una Ley y respecto del tema a los principios tributarios como lo son: certeza jurídica, legalidad, proporcionalidad y equidad así como a los procedimientos administrativos y a los actos administrativos de carácter resolutivo o que ponen fin a un procedimiento, y por último a la posibilidad de estos a ser recurridos mediante la vía administrativa; es posible señalar que las determinaciones no son de carácter definitivo y se encuentran revestidas de imperio, por lo que deben ser acatadas por las personas a las que vayan dirigidas.

Una determinación de acuerdo al Diccionario de la Lengua Española se define de la siguiente manera:

Determinación.

(Del lat. determinatio, -ōnis).

1. f. Acción y efecto de determinar.

2. f. Osadía, valor.

Al hacer referencia a las determinaciones, nos referimos de manera análoga a las resoluciones que se encuentra facultado el Servicio de Administración Tributaria para su emisión, en específico las que por su naturaleza tienen un carácter definitivo.

Como ya lo hemos visto todos los actos de autoridad deben estar previstos en la Ley, por lo que para este asunto en particular, deberán estar previstos principalmente en dos ordenamientos jurídicos, el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

No es posible englobar todas las resoluciones que tiene la facultad el Servicio de Administración Tributaria para emitir, por lo que únicamente nos ceñiremos a las más importantes, las cuales están directamente relacionadas con las facultades de comprobación de esa autoridad fiscal.

El primero de ellos se denomina acta final, y se deriva de los procedimientos fiscales denominados dogmáticamente “revisión de gabinete” y “visita domiciliaria” ambos previstos en el Código Fiscal de la Federación, mismos que tienen la finalidad de verificar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales; por otro lado y con motivo de las reformas realizadas a propuesta del Ejecutivo Federal en el 2014, existe una nueva facultad de comprobación denominada “revisión electrónica” la cual se

encuentra prevista en los numerales 42 fracción IX y 53-B ambos del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo se analizarán los actos administrativos emanados por la autoridad fiscal, que guardan relación con el tercer capítulo de este trabajo de investigación y los cuales están establecidos en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dice:

Artículo 117.- El recurso de revocación procederá contra:

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

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

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

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

Es precisamente la fracción primera del artículo en comento así como sus incisos, los que de manera específica clasifican como actos definitivos ejecutados por la autoridad en cumplimiento de sus facultades y que por ende tienen la posibilidad de ser recurridos por los particulares.

Al respecto el catedrático Emilio Margáin Manautou, nos proporciona algunas directrices que han de observarse, al momento de combatir dichas resoluciones administrativas y que a continuación se comentan:

“...El recurso deberá hacerse valer ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal, lo cual es correcto por lo siguiente:

Cuando vamos a sostener que el crédito que se nos reclama se ha extinguido por alguna de las figuras que señala el Código Fiscal, no tenemos porqué atacar el origen del mismo; cuando sostenemos que el monto del crédito que reconocemos debe ser inferior al que se nos reclama y que el exceso es imputable a un error de la oficina ejecutora, sólo atacaremos el exceso y corresponde a esta oficina demostrar que ella no se ha equivocado; cuando impugnamos el cobro de los que se nos exige por concepto de recargos, lo principal no está sujeto a discusión; cuando no estamos de acuerdo en cubrir los gastos de ejecución, lo principal no está en ese momento a discusión sino quizás en otro medio de defensa; cuando se nos reclama el 20% del crédito principal en concepto de indemnización porque el cheque con que se pagó fue rechazado por el banco por falta de fondos, el problema en este medio de defensa es lo accesorio y no lo principal.

Cuando sostenemos que el procedimiento administrativo de ejecución que ha seguido una oficina ejecutora no está ajustado a derecho, el adeudo del crédito no está a discusión sino el procedimiento para hacerlo efectivo.

Cuando un tercero alegue que el procedimiento administrativo de ejecución que ha seguido la oficina ejecutora le afectan sus intereses jurídicos, él no pone en duda los derechos del fisco sobre el crédito que trata de hacer efectivo sino que el procedimiento para lograr ello lo está afectando en sus intereses económicos...”⁸⁷

⁸⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *El Recurso Administrativo en México*, Porrúa, México, 1999., Págs. 216 y 217.

Los criterios señalados, pueden servir como una guía rápida para analizar los aspectos a combatir cuando la autoridad fiscal emite alguna de las resoluciones aludidas.

Las actas que finalizan un procedimiento emitidas por el Servicio de Administración Tributaria deben acatar el principio de legalidad de los actos administrativos, por lo que de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, deberán contener lo siguiente:

Artículo 38.- Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Situación que no puede pasar inadvertida, ya que en muchas ocasiones el personal que emite dichas actas, por error involuntario u omisión, no cumple cabalmente con lo previsto en la norma, lo que a la postre genera una ineficacia en la recaudación fiscal ya que al ser el acto ilegal, el efecto será de nulidad.

CAPÍTULO III EL RECURSO ADMINISTRATIVO.

3. Naturaleza jurídica del recurso administrativo.

Como resultado de la función pública, el gobernado tiene el derecho a defenderse de los actos emanados por la autoridad que le sean lesivos; para lo cual la normatividad procesal en materia administrativa establece los lineamientos y reglas que rigen los diversos medios de impugnación y recursos con tal fin. Este capítulo se encuentra orientado al recurso administrativo en materia fiscal.

Sobre el tema y de manera inicial, el Doctor Carlos Alberto Ortega Carreón señala:

“El recurso administrativo es una defensa de los intereses del promovente ante el Estado, por lo que no se trata de un litigio de partes en pugna. Es decir se trata de una instancia que según lo define Margáin Manautou, el particular agota dentro de un procedimiento, sin que esta situación necesariamente constituya una acción jurisdiccional.

Asimismo, en este contexto, Alfonso Nava Negrete apunta que el recurso administrativo es un procedimiento desarrollado en la esfera de la administración y no un proceso o juicio jurisdiccional promovido ante un tribunal.

En este sentido, podemos definir que el recurso administrativo, si bien representa para el particular el consumir una instancia, denominada recurso de revisión en materia administrativa, éste no se da por acto gracioso o magnánimo de la autoridad en sí, es porque él mismo se encuentra regulado por la ley y obliga a la autoridad a ejercer una acción reflexiva y combativa de sus propias imperfecciones, revisando sus actos, procedimientos o resoluciones, para ratificarlos o rectificarlos, según sea el caso.

En resumen, los recursos administrativos son:

- *Medios de defensa del particular, contra actos, procedimientos o resoluciones de la autoridad federal;*
- *No es un procedimiento jurisdiccional;*
- *Es la consumación de un procedimiento administrativo ante la propia autoridad federal;*
- *No es un litigio entre dos partes, sino el sometimiento de un acto, procedimiento o resolución a la reflexión y tutela de la legalidad de la autoridad que lo emitió.”⁸⁸*

Ahora bien, respecto de los conceptos básicos de los recursos administrativos, se expone lo siguiente:

“...Como ya lo dejamos asentado, todo recurso constituye un medio de defensa con que cuenta el gobernado frente a la autoridad, ya sea jurisdiccional o administrativa.

El recurso administrativo es una actividad de control correctivo que se promueve a instancia de parte interesada contra un acto administrativo.

Y en efecto, el recurso administrativo tiene como finalidad fundamental, corregir los actos de la autoridad administrativa que el particular considera contrarios a derecho; consecuentemente, la impugnación se dirige a obtener una ulterior revisión, con el objeto de que el mismo órgano emisor u otro de superior jerarquía los anule o los reforme, si se encuentra comprobada la ilegalidad o la inoportunidad de los mismos...”⁸⁹

⁸⁸ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal Procesal*, Porrúa, México, 2011., Págs. 4 y 5.

⁸⁹ ARMIENTA HERNÁNDEZ, González, *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, Porrúa, México, 1999., Pág.57.

Armienta González hace referencia a diversos conceptos y que desde nuestra perspectiva, resulta útil que sean señalados; con la finalidad de sintetizar de mejor manera la idea y toda vez que se concuerda con los criterios expuestos, así como para evitar ahondar demasiado en el tema, se transcriben textualmente:

“...Para Emilio Margain Manautou el recurso administrativo “es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.

Enseguida transcribo la definición dada por Jesús González Pérez, que sintetiza los aspectos formales de esta institución:

El recurso administrativo puede, pues, definirse como la impugnación de un acto administrativo ante un órgano de este carácter.

Por último haré referencia a la tesis sustentada por Briseño Sierra, quien clasifica al recurso administrativo como un acertamiento, y al efecto nos indica que este medio de defensa puede ser oficioso o provocado por la misma autoridad.

La diferencia del acertamiento oficio y el acertamiento provocado por la instancia del obligado, radica en el hecho de que el primero es una mera constatación, en tanto que el segundo es una verificación, la autoridad fiscal puede comenzar por declarar que en ciertas circunstancias se está en la obligación de cubrir una contribución. El particular que discrepa de esta primera resolución, puede acudir (si la ley se lo permite), al medio de examen provocado. Entonces, la autoridad verificará o comprobará que el primer acertamiento es o no legal. El resultado no puede ser constitutivo de la obligación tributaria, sino todo lo más, revocatorio (extintivo) pero del primer acertamiento...”⁹⁰

⁹⁰ ARMIENTA HERNÁNDEZ, González, Op. Cit. Págs. 57 y 58.

Para entender lo que se ha transcrito, podemos definir al recurso administrativo como un acto de impugnación tramitado través de un procedimiento previsto en la ley, y que se traduce en una resolución de la misma naturaleza.

Las anteriores definiciones, nos sirve para comprender el concepto de manera introductoria, sin embargo, se debe de completar la idea con los elementos que se han revisado en los apartados anteriores, como son el hecho de que el recurso administrativo constituye en sí un acto administrativo de naturaleza revisora. Por otro lado no se debe olvidar que al ser un procedimiento administrativo su culminación se ve reflejada en la emisión del acto administrativo de carácter definitivo y resolutorio, el cual, como se ha mencionado tiene la finalidad de comprobar la actuación de la autoridad por la misma autoridad, tratándose de actos lesivos emanados por los titulares de los organismo públicos o por un superior jerárquico cuando lo emite cualquier otro servidor público.

La finalidad del recurso administrativo, es brindar a los gobernados un medio de defensa, el cual, en teoría se ha establecido que debe ser eficaz, sencillo y ágil, sin embargo en la práctica dista mucho de serlo, sobre todo en la materia tributaria.

Al hablar sobre la naturaleza del recurso, se puede mencionar que existen dos marcadas tendencias al respecto, la primera de ellas señala que el recurso tiene el objeto de auto regular el actuar de la autoridad administrativa y que por lo tanto resulta ser una prerrogativa de la misma; la segunda corriente plantea que más que una prerrogativa de la autoridad, el recurso administrativo es una alternativa de justicia de naturaleza administrativa que ofrece la autoridad a los gobernados con la finalidad de corregir o enmendar las actuaciones que se realice de manera ilegal, y la cual el gobernado puede o no optar por ejercer.

Ahora bien, respecto de la naturaleza del recurso, el Maestro Margain Manautou, señala que es de carácter jurídico técnico, por las siguientes razones:

“...se estima que el recurso administrativo es eminentemente técnico y jurídico. El desconocimiento o el menosprecio de estas características traen consigo el que muchos particulares al estar mal asesorados, no obstante asistirles toda la razón, pierden la oportunidad de la defensa. Fundamos esta aseveración en las siguientes reglas de nuestra legislación:

- a) *Es improcedente el juicio de anulación contra resoluciones o actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.*

- b) *en las sentencias que se dicten en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable, y no se admitirán ni se tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad, para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.*

De lo expuesto se aprecia que si al agotar el recurso administrativo el interesado no ofreció las pruebas idóneas, aquellas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, ni formula los argumentos debidos en la fase contenciosa, no podrá presentar nuevas, salvo las supervenientes, ni mejorar sus argumentos, pues el órgano jurisdiccional juzgará el acto reclamado con los mismos elementos que la autoridad administrativa tuvo a su alcance para emitirlo, salvo que se haya negado a admitir o que en el procedimiento administrativo que dio origen a la resolución no se le hayan dado al actor oportunidad de ofrecer medios de prueba...”⁹¹

De lo anterior, se desprende la necesidad por parte de los gobernados de la manera en que ha de llevarse a cabo el recurso, sin embargo no se debe dejar a un lado el hecho de que el derecho administrativo regula de una manera sencilla la forma en que se llevará a cabo el procedimiento para la revocación del acto impugnado, esto

⁹¹ MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho tributario, Porrúa, México, 2007., Págs. 162 y 163.

porque una de las finalidades del derecho administrativo es que el gobernado al encontrarse en carácter de subordinado en la relación gobernado – Estado, cuente con las herramientas necesarias para equilibrar tal desigualdad por lo que, en la actualidad existen reglas con tendencia clara, respecto de la imposición de obligaciones y derechos para los gobernados.

Al realizar el análisis de los recursos administrativos, podemos señalar que nos encontramos frente a la revisión que hace la autoridad (o un superior jerárquico de la misma naturaleza), de sus resoluciones, por lo que de manera evidente podemos descartar que la naturaleza del recurso sea similar a la de un proceso, ya que no tiene la finalidad de dirimir una controversia (*litis*) por un juez o árbitro, sino de comprobar la legalidad en los actos emanados por la administración pública.

Al respecto exponemos la siguiente opinión:

“...García Oviedo indica que “los recursos administrativos –directos o de alzada- no constituyen verdaderos juicios. Son meras revisiones que de sus actos efectúa la propia administración para deshacer sus errores, si los hubiere. Falta en ellos la verdadera controversia, la discusión. El particular reclama, aduciendo en verdad, los fundamentos legales pertinentes. La administración penetra, asimismo en el fondo de la reclamación y resuelve según derecho; mas lo proveído por ella es resultado inmediato de una mera labor de revisión, en que ha faltado la controversia ordenada y profunda del juicio. De aquí su insignificancia...”⁹²

Por lo tanto, de acuerdo a los aspectos señalados en los párrafos anteriores se concluye que la naturaleza del recurso administrativo, se encuentra previsto en las leyes que lo regulan, asimismo que no constituye un proceso puesto que al ser

⁹² FRAGA MAGAÑA, Op. Cit., Págs. 437 y 438.

invocado por los gobernados afectados por la aplicación de una ley de manera irregular, no dirimen tal controversia ante un tercero, finalmente dada su naturaleza son susceptibles de impugnación o inclusive de manera optativa, ser rechazado al elegir un medio de defensa de naturaleza jurisdiccional, por ejemplo el juicio contencioso administrativo.

Como crítica podemos referir lo que muchos autores señalan en sus textos, y esto es que los recursos administrativos se han convertido en una carga innecesaria para los gobernados en su búsqueda de la justicia, ya que frecuentemente las autoridades ante las que se promueven, confirman los actos, dejando a los contribuyentes (para el caso de los recursos administrativos de índole fiscal) en un verdadero estado de indefensión, esto aún y cuando la legislación en materia de recursos y procedimientos ha sido modificada sustancialmente con la finalidad de evitar que los recurrentes encuentren dificultades durante la sustanciación del procedimiento; como lo hemos mencionado en múltiples ocasiones, el problema radica en el personal que encabeza los órganos de la administración así como los funcionarios y servidores públicos que llevan a cabo los actos ilegítimos o ilegales, por lo que se debe de blindar dichas actuaciones, con leyes que protejan y garanticen al acceso a la justicia a las personas que la solicitan, tal y como se propone en este documento.

Coincidente con nuestro comentario, el maestro Dionisio Kaye menciona:

“...La administración pública federal centralizada es cada día dentro de cada sexenio más compleja y cambiante, considerando que cada presidente le imprime sus toques personales y que, además consta de un personal administrativo numeroso, autoritario y no siempre idóneo, por razones de impreparación en las áreas y falta de vocación para la función pública. Incontables son los casos de agentes del poder público que ignoran la ley de la materia sobre la que deben ser competentes como consecuencia de sus continuos cambios de adscripción, la aplican mal o malintencionadamente. En ocasiones,

*cada vez más frecuentes, faltan leyes administrativas eficaces y adecuadas, o son de difícil interpretación, dada su complejidad, o su sentido se desvía con frecuencia. Son necesarios medios jurídicos efectivos para remediar tales males, pues hoy ya es práctica común confundir un Estado de Derecho, con un país lleno de leyes; en un Estado de Derecho es convicción de la sociedad del estado y de los miembros de su gobierno cumplir con la Ley y en un Estado lleno de leyes ineficaces, priva la anarquía...*⁹³

Lo que finalmente se ve reflejado en una desconfianza de la sociedad en sus instituciones, así como en el déficit de la operación del Estado, lo cual se observa en la corrupción que permea tanto a las autoridades administrativas como en las jurisdiccionales, situación que debe de erradicarse a toda costa y que es nuestro deber hacer, desde nuestra trinchera, atacar con los medios y herramientas con las que contemos para tal misión.

3.1 Los recursos administrativos en la legislación mexicana.

Al hablar sobre la legislación que rige a los recursos administrativos, resulta necesario analizar algunos de sus antecedentes, para lo cual se requiere llevar a cabo una parada en los orígenes de la justicia administrativa mexicana, de la que podemos comentar que surge como la especialización de la impartición de justicia en la rama administrativa; durante su evolución ha sufrido múltiples modificaciones que le han proporcionado al contencioso administrativo, una naturaleza jurídica distinta, ya que la vía mediante la cual se tramita es de naturaleza jurisdiccional.

⁹³ J. Kaye, Dionisio, Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, Themis, México, 2009., Pág. 118.

Dionisio Kaye acorde a la postura del maestro Serra Rojas, comenta lo siguiente:

“...La rama más importante del Poder Judicial colonial estuvo constituida por las Audiencias Reales.

Ellas conocían en grado de apelación de los asuntos contenciosos resueltos en primera instancia por los Alcaldes ordinarios y Corregidores.

La Constitución Federal de 1824 creó un consejo de Gobierno. El artículo 116, fracción IX dispone: que las atribuciones de este Consejo se extiendan “a dar su dictamen en las consultas que les haga el Presidente a virtud de la facultad XXI del artículo 118 y en los demás negocios que consulte.

El presidente tenía, entre otras cosas, las siguientes atribuciones: artículo 110 fracción XXI: “Conceder el pase o retener los decretos conciliares, bulas pontificias, breves y rescriptos, con consentimiento del Congreso General, si contienen disposiciones generales: oyendo al Senado y en sus receso al Consejo de Gobierno, si se versare sobre negocios particulares o gubernativos: y a la Corte Suprema de Justicia, si se hubiesen expedido sobre sus asuntos contenciosos.

Debemos hacer mención que la Constitución de 1824 sufre, entre otras influencias, la de la Constitución Norteamericana. Acepta el rígido sistema judicialista con división de poderes, que más tarde va a dar paso al sistema contencioso material, principalmente en la Constitución de 1857.

En las bases de Organización Política de la República Mexicana de 12 de junio de 1843, y en las bases para la administración de la República de 22 de abril de 1853, se organiza el Consejo de Estado, dividido en secciones que correspondían a cada una de las Secretarías de Estado.

*Todas esas instituciones no fueron debidamente organizadas por las condiciones precarias del país que vivía en una constante agitación...*⁹⁴

Este pequeño resumen, el cual se refiere específicamente a la parte histórica de la legislación en materia de justicia administrativa y su evolución desde sus orígenes en la etapa colonial; tiene la finalidad de analizar los cambios que ha sufrido, a través de las variaciones que del texto Constitucional durante el paso del tiempo.

Asimismo se puede afirmar, que cuando una ley de carácter administrativa dicta un procedimiento dirigido a los gobernados, necesariamente debe incluir un procedimiento mediante el cual, los afectados puedan solicitar la revisión a esos actos. Continuando con la revisión de los recursos administrativos en la legislación mexicana, se contempla que su regulación atendiendo a que forma parte de un procedimiento, dicha ley de acuerdo a los diversos textos consultados, fue un avance significativo en la unificación del derecho procesal administrativo en México, puesto que con antelación a la misma, los diversos órganos que componen la Administración Pública Federal, variaban en la forma en la cual el gobernado afectado debía recurrir sus actos, lo que generaba conflictos, tanto por la desinformación en la materia, como en la ineficacia legislativa en la misma, lo que traía consigo injusticia para aquellas personas que recurrían los asuntos de su interés en los que resultarás agraviados.

El maestro Margáin comenta sobre esa cuestión:

⁹⁴ J. Kaye, Dionisio, Op. Cit. Pág. 120.

“Conforme a nuestra legislación federal podemos dividir en dos grande grupos los recursos administrativos: recursos existentes en ordenamientos administrativos y recursos existentes en ordenamientos tributarios.

Los recursos existentes en ordenamientos tributarios se clasifican en especiales y generales. Los primeros se encuentran consignados en ordenamientos tributarios que tienen el carácter de especiales. El único existente en nuestra legislación fiscal federal se halla en la Ley Aduanera.

El recurso administrativo es general cuando se encuentra previsto en un ordenamiento tributario que se aplica supletoriamente en todo lo no previsto por los ordenamientos tributarios especiales. Por ejemplo el recurso previsto en el Código Fiscal de la Federación, es del de revocación.

Para la materia administrativa federal existen recursos administrativos especiales, por ejemplo en la Ley de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos al Servicio de la Federación, Ley de Comercio Exterior, Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, etc., que son obligatorios y el general supletorio del grueso de las leyes administrativas que recoge la Ley Federal de Procedimiento Administrativo que es optativo, denominado de revisión, que establece en su artículo 83.”⁹⁵

Existen múltiples comentarios en los que de manera coincidente se señala que debería existir un solo procedimiento administrativo, con la finalidad de ser un eficaz y sencillo método de corta tramitación y que reparara la mala actuación de la autoridad; en ese sentido, en la actualidad los recursos previstos en cada uno de los ordenamientos señalados en líneas superiores, tienen prácticamente los mismos criterios para su desarrollo, salvo algunas variaciones en atención a la naturaleza de su objeto, así como cuestiones formales.

⁹⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio, Op. Cit., Pág. 171.

Los requisitos necesarios a los que nos referimos, respecto a los ordenamientos jurídicos en materia procedimental administrativa, de manera genérica, acorde a lo mencionado por el Maestro Martínez Morales, son los siguientes:

1. *Una Resolución administrativa. Que constituye la base para la impugnación; es decir, un acto administrativo impugnabile.*
2. *El particular que interpone el recurso. Es a quien le interesa que la autoridad revise su actuación.*
3. *Debe afectar al particular. Ello es necesario ya que no sería lógico que el gobernado quisiera, a petición del mismo, la revisión de un acto, el cual le beneficia.*
4. *Debe estar establecido en la Ley. Esto lo hemos indicado en el concepto de recurso administrativo y es necesario que, aunque sea enunciativamente, la ley lo establezca.*
5. *La autoridad ante la que se interpone. Será siempre de carácter administrativo, pues ya quedó señalado que a los órganos del poder ejecutivo se les está brindando la oportunidad de corregir un posible e involuntario error de apreciación al emitir un acto administrativo.*
6. *Plazo para interponerlo. Ya que el recurso nunca se tramita de oficio, la ley señalará el tiempo de que dispone el particular para presentar su impugnación, el cual suele ser variable en nuestra legislación.*
7. *Requisitos de forma. La Ley o reglamentos correspondientes establecerán esta cuestión, forma que será, en todo caso.*
8. *Procedimiento adecuado. Las etapas del procedimiento establecidas en otras ramas del derecho no serán seguidas minuciosamente en materia de recursos administrativos.*
9. *Obligación de la Autoridad de dictar resolución. Puesto que toda la mecánica del recurso administrativo parte de la garantía individual llamada derecho de petición, es totalmente obligatorio el que recaiga una resolución, la cual consistirá en anular, modificar o confirmar el acto que se impugnó.⁹⁶*

⁹⁶ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Op. Cit., Págs. 406 y 407.

En los nueve puntos del maestro Martínez Morales, se mencionan las cuestiones genéricas que contiene cada procedimiento establecido en párrafos anteriores, sin embargo no hay que olvidar, (como ya se ha mencionado) que el objetivo de este apartado, es revisar claramente los recursos administrativos de carácter fiscal.

Como comentario adicional, podemos exponer la idea del Doctor Margáin Manautou, el cual en atención al tema señala:

“...Se considera que es ley formalmente legislativa el ordenamiento que expide el órgano a quien la Constitución le confiere dicha facultad y que es un reglamento el ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo salvo los casos de decreto ley y decreto delegado. De esto se desprende que los recursos administrativos pueden establecerse en una ley o en un reglamento, pero siempre y cuando en este último supuesto, el reglamento no sea de ejecución, esto es, un ordenamiento que tiene como finalidad aclarar las disposiciones de la ley o hacer posible la aplicación práctica de la misma, pues si la ley no establece un recurso administrativo, el reglamento no puede crearlo, ya que establecería una obligación no prevista en aquel ordenamiento.

De lo anterior se concluye que el reglamento puede prever la existencia de un recurso administrativo sólo cuando se trate de un ordenamiento autónomo, como lo es el reglamento de policía o de buen gobierno, ya que en ese caso el reglamento no estará violando o excediéndose de ley alguna...”⁹⁷

Es por todo lo anterior, que se deduce que, si bien es cierto diversos autores critican los recursos administrativos, pues consideran que no tienen utilidad para la defensa de los particulares frente a los actos de autoridad, desde nuestra óptica, éstos aunque poco efectivos, aún se encuentran constituidos en Ley, lo que obliga a las

⁹⁷ *Ibidem.* Pág. 169.

autoridades a darles una atención sencilla y eficaz, apegada a la ley y con estricta observancia de los derechos humanos.

3.2. Procedencia del recurso administrativo.

Hablar sobre la procedencia de los recursos administrativos, una vez revisados los temas anteriores, resulta sencillo, pues únicamente nos referimos a aspectos de forma que el gobernado debe verificar al momento de la solicitud de tramitación del recurso.

Para que sea procedente deben concurrir los siguientes aspectos:

1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes debe presentarse.
3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.
4. Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.
5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.

6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Los anteriores numerales, pueden ser complementados con algunos puntos de carácter formal como lo son plazos y términos para la interposición de los recursos, sin embargo, en nuestra opinión se encuentran graduados de manera adecuada en orden de importancia, ya que por ejemplo la afectación a un derecho del particular, es el aspecto medular para poder promover un medio de defensa ante la actuación de la autoridad, pues como se ha revisado, no todo acto de autoridad reviste una afectación a los particulares.

En ese orden de ideas, Mario Becerril Hernández, expone:

“...Para establecer los medios de impugnación de un acto administrativo se deberá contar con los siguientes elementos:

- *La existencia y notificación de un acto administrativo de carácter definitivo, es decir que el acto administrativo se haya creado formalmente y que haya surtido sus efectos legales a través de la notificación del mismo al particular.*
- *La afectación de la esfera jurídica del particular a través del acto administrativo.*
- *Que el particular considere que el acto administrativo presenta incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias y que por tal razón el referido acto es ilegal.*
- *La posibilidad de acceder al medio de impugnación administrativo a través del recurso de revocación.*

- *La posibilidad de acceder al medio de impugnación jurisdiccional a través del juicio contencioso administrativo.*⁹⁸

Cada uno de los diversos recursos previstos en los ordenamientos jurídicos, señala específicamente cuando resultan procedentes y contra que actos de autoridad, por ejemplo, el artículo 1 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en lo que interesa establece:

Artículo 1.- Las disposiciones de esta ley son de orden e interés públicos, y se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de los que México sea parte.

El presente ordenamiento también se aplicará a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo.

Otro ejemplo de lo señalado, lo podemos verificar en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación; también es congruente señalar que partiendo del principio de legalidad de la actividad administrativa, el cual dicta que las autoridades sólo podrán realizar aquellos actos que tengan facultades de realizar con acuerdo a la Ley.

Sirve para robustecer lo anterior, el criterio emitido por nuestro Máximo Tribunal a que establece:

AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.

No tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes.

⁹⁸ BECERRIL HERNÁNDEZ, Mario, *Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación*, Tax Editores, México, 2010., Págs. 173 y 174.

Una vez revisada la procedencia en contra del acto que se busca impugnar, se debe comprobar que el agraviado aún se encuentra dentro del plazo legal establecido para su promoción, el cual genéricamente es de 15 días. Según comenta uno de los autores que hemos citado, la finalidad de ese lapso de tiempo, es que exista congruencia con la Ley de Amparo; sin embargo desde nuestro punto de vista, más allá de que la finalidad sea la de homologar los términos entre las leyes, se considera que la objetivo es porque resulta un periodo considerable para que el afectado analice si es preferible recurrir el asunto por la vía administrativa o por la vía jurisdiccional, asimismo que se allegue de todos los elementos probatorios que sirvan para su defensa, puesto que como se ha señalado previamente, esos elementos presentados en el recurso, servirán como base para la promoción de algún procedimiento a grado jurisdiccional o constitucional.

De acuerdo a lo que hemos señalado respecto de la naturaleza específica de cada recurso y sobre la viabilidad de su procedencia existe el siguiente criterio jurisprudencial que demuestra claramente lo que hemos venido señalando:

JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA QUE LO RIGE, NO IMPLICA PARA EL ACTOR UNA NUEVA OPORTUNIDAD DE OFRECER LAS PRUEBAS QUE, CONFORME A LA LEY, DEBIÓ EXHIBIR EN EL PROCEDIMIENTO DE ORIGEN O EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO PROCEDENTE, ESTANDO EN POSIBILIDAD LEGAL DE HACERLO [MODIFICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 69/2001 (*)].

Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifica la jurisprudencia referida, al considerar que el principio de litis abierta derivado del artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo cobra aplicación únicamente cuando la resolución dictada en un procedimiento administrativo se impugna a través del recurso administrativo procedente, antes de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y se traduce en la posibilidad para el actor de formular conceptos de impugnación no expresados en el recurso, pero tal prerrogativa no implica la oportunidad de exhibir en juicio los medios de prueba que, conforme a la ley, debió presentar en el procedimiento administrativo de origen o en el recurso administrativo respectivo para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos por la autoridad administrativa, estando en posibilidad legal de hacerlo. De haber sido esa la intención del legislador, así lo habría señalado expresamente, como lo hizo tratándose

del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación en el que, por excepción, se concede al contribuyente el derecho de ofrecer las pruebas que por cualquier motivo no exhibió ante la autoridad fiscalizadora, para procurar la solución de las controversias fiscales en sede administrativa con la mayor celeridad posible y evitar su impugnación en sede jurisdiccional, esto porque la autoridad administrativa puede ejercer cualquiera de las acciones inherentes a sus facultades de comprobación y supervisión, como lo es, entre otras, solicitar información a terceros para compulsarla con la proporcionada por el recurrente o revisar los dictámenes emitidos por los contadores públicos autorizados, lo que supone contar con la competencia legal necesaria y los elementos humanos y materiales que son propios de la administración pública. Por tanto, tal prerrogativa no puede entenderse extendida al juicio contencioso administrativo, pues no sería jurídicamente válido declarar la nulidad de la resolución impugnada con base en el análisis de pruebas que el particular no presentó en el procedimiento de origen o en el recurso administrativo, estando obligado a ello y en posibilidad legal de hacerlo, como lo prescribe el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al indicar que los gobernados deben conservar la documentación indispensable para demostrar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y exhibirla cuando sea requerida por la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades de comprobación. Estimar lo contrario significaría sostener que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede sustituirse en las facultades propias de la autoridad fiscal y declarar la nulidad de sus actos por causas atribuibles al particular.⁹⁹

Es importante señalar que, cuando el particular busca recurrir la actividad estatal que considera en su perjuicio, existen diversos plazos establecidos por cada una de las leyes, de manera general es de 15 días y para el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación es de 30 días.

Ahora bien, sobre la forma y contenido del escrito inicial elaborado por los particulares afectados, en atención a la naturaleza de simplicidad que reviste el recurso administrativo, la legislación establece una serie de lineamientos que debe contener, sin embargo los básicos corresponden a los siguientes: la narración de cómo se realizó la afectación en la esfera jurídica del particular derivada del acto administrativo, asimismo, en esa redacción se deberá manifestar lo que considere que el acto administrativo presentó como incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias y que por tal razón el referido acto es ilegal, por último deberán de señalarse las pruebas que operan a favor del afectado.

⁹⁹ Tesis: 2a/J. 73/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, t. I, julio de 2013, Pág. 917.

En conclusión podemos señalar que el recurso administrativo resulta procedente cuando un acto de autoridad es lesivo a los particulares, y es interpuesto en tiempo y observando las formalidades previstas en la Ley, asimismo que debe estar regulado, atendiendo al principio de legalidad de los actos administrativos y finalmente que los principios que lo rigen son los de economía, celeridad, eficacia, legalidad, publicidad y buena fe.

Sobre el tema, el Doctor Ortega Carreón comenta lo siguiente:

“En este caso, se podrá interponer el recurso de revisión o, cuando proceda, intentar la vía jurisdiccional correspondiente, es decir, el particular podrá optar por agotar la instancia administrativa ante la propia autoridad y, en su caso, de no tener resultados favorables, impugnar el acto o resolución primigenia, así como la recaída a su petición, o directamente, sin interponer el recurso de revisión, interponer la demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el cual, dicho sea de paso, a partir del año 2000, es el Tribunal encargado de solucionar este tipo de asuntos.

Por otra parte, cuando se trate de actos de autoridad de los organismos descentralizados federales, de los servicios que el Estado presta de manera exclusiva a través de dichos organismos y de los contratos que los particulares sólo pueden celebrar con aquellos, que no se refieran a las materias excluidas de la aplicación de la ley, el recurso de revisión antes descrito también podrá presentarse en contra de actos y resoluciones que pongan fin al procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente.”¹⁰⁰

Lo anterior se relaciona con lo que se ha venido señalando respecto de la procedencia del recurso así como su alternativa sobre el juicio de nulidad, tramitado ante la autoridad jurisdiccional en materia administrativa.

¹⁰⁰ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., Pág. 5.

En consecuencia, podemos finalizar este apartado señalando que la responsabilidad de promover un recurso contra la autoridad emisora, recae específicamente sobre el particular afectado, ya que las autoridades sólo por medio de sus órganos revisores actúan ante las negligencias e ilegalidades con las que algunas veces se conducen, por lo que para tal efecto, el particular deberá observar los lineamientos establecidos para cada recurso, con la finalidad de que la resolución que recaiga al respecto resulte favorable, o en su defecto sirva para hacer valer su derecho a través de otros medios de impugnación.

3.3 Autoridades competentes para conocer del recurso administrativo.

En la legislación mexicana se nombra de manera análoga a los diferentes procedimientos de impugnación en materia administrativa; por ejemplo, revocación, inconformidad, revisión, alzada, etcétera; sin embargo para realizar una adecuada distinción de cada recurso, se debe atender a la autoridad ante la cual se recurre, es decir, puede ser la misma autoridad emisora del acto o un superior jerárquico, quedando conformada de tal suerte la impugnación de manera horizontal o vertical según sea el caso, por lo que cuando el titular de la organismo público emite el acto, será él mismo quien lo resuelva (revisión horizontal), y en caso de ser cualquier otro funcionario o servidor público que actúe dentro de su estructura orgánica, será un superior jerárquico de la misma dependencia quien revisará los actos emanados (revisión vertical).

Lo anterior se encuentra reflejado en el artículo 86 de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo el cual, en lo que interesa establece:

“Artículo 86.- El escrito de interposición del recurso de revisión deberá presentarse ante la autoridad que emitió el acto impugnado y será resuelto por el superior jerárquico, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso será resuelto por el mismo.”

Sobre las autoridades que deberán conocer en específico del recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, el tratadista Ortega Carreón, expone:

“De manera sintética, se podría señalar que, los actos o resoluciones que son recurribles en el ámbito tributario, son aquellos que son emitidos por las autoridades fiscales que pertenecen al Servicio de Administración Tributaria, que tienen facultades de revisión, determinación y cobro de créditos fiscales.

Tomando en consideración lo establecido en la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su Reglamento Interior, las autoridades con las citadas facultades serían las siguientes:

- ✓ *Jefe del Servicio de Administración Tributaria.*
- ✓ *Administración General de Grandes Contribuyentes.*
- ✓ *Administración General de Auditoría Fiscal Federal.*
- ✓ *Administración General de Recaudación.*
- ✓ *Administración General de Aduanas.*

Es decir, las autoridades mencionadas, tienen conferidas facultades de revisión, determinación y cobro de créditos fiscales. Por lo que en todo caso, debemos cerciorarnos de que se trate de estas autoridades las emisoras de la resolución o acto a

impugnar, ya que de lo contrario, dicha resolución no sería válida y por lo tanto, la misma se estaría dictando en contravención a la ley.”¹⁰¹

Para abundar en lo anterior, se precisa que los criterios manifestados por el Maestro Carreón, están basados en los principios de legalidad, seguridad jurídica y certeza jurídica previstos todos en nuestra Constitución de los que ya hemos hablado anteriormente, asimismo desde nuestra perspectiva, el comentario adolece de una visión más profunda respecto del aspecto mencionado sobre la licitud de la actuación de la autoridad fiscal, puesto que no se mencionan de manera inmediata o directa los aspectos por los cuales la autoridad debe apegarse a la ley al momento de llevar a cabo un acto administrativo.

La opinión del maestro Ortega Carreón, está basada en el recurso de revocación en materia fiscal, por lo que en caso de ser necesario, debe ser adaptada a los demás procedimientos administrativos recurribles; en ese orden de ideas, cada autoridad en primera instancia debe tener justificada su actuación conforme al mandato legal, y más aún, previo a la actuación reglada, la autoridad deberá estar facultada para emitir el acto administrativo, lo anterior debe realizarse en vía de análisis por parte de los abogados particulares que defiendan a los gobernados, cuando se encuentran vulnerados sus derechos por la emisión de un acto administrativo lesivo, ya que no se debe olvidar que la función administrativa se encuentra organizada normativamente de manera sistematizada.

Con lo anterior, se demuestra claramente que los recursos administrativos se encuentran regulados de manera armónica y sistematizada; también que las autoridades competentes para conocer de tales asuntos, deben tener establecida la competencia en la ley, así como las facultades que busquen implementar y que

¹⁰¹ *Ibidem.*, Pág. 19.

constituyan una afectación al particular, por último y no menos importante, que dada la naturaleza del procedimiento y la autoridad que lo emite, que siempre se debe verificar que la autoridad cumpla con los requisitos señalados por la ley para poder ejecutar los actos que constituyan un acto de molestia para los gobernados.

3.3.1 Efectos y alcances del recurso administrativo.

Este apartado forma parte del aspecto objetivo en los recursos administrativos, y su análisis, se realizará de manera breve, pues a lo largo de los demás numerales que anteceden en esta obra, se mencionó de manera indirecta la finalidad de los recursos, por lo que en ese orden de ideas y como introducción se menciona que el motivo por el que se promueven los recursos es que las autoridades revisen su actuación así como la de sus subordinados y una vez realizado lo anterior, la autoridad emite a través de un procedimiento, un acto de naturaleza resolutoria, el cual puede dirigirse en tres sentidos principalmente, confirmar, modificar o revocar el acto impugnado. Este apartado pretende revisar cuales son las limitaciones jurídicas de esas resoluciones administrativas.

Las mencionadas resoluciones (entre otras más), tienen una consecuencia sobre la esfera jurídica del particular, por tal motivo, deben estar adecuadamente fundadas y motivadas, asimismo, requieren algunos otros aspectos de carácter formal, como lo son: que deben de emitirse por escrito y ser legalmente notificadas, lo cual se encuentra vinculado con los principios jurídicos que rigen a la materia administrativa.

En ese orden de ideas, el significado de “*efecto*” debemos entenderlo como el resultado obtenido derivado de la acción administrativa y un vocabulario más simple puede ser definido como “*Aquello que sigue por virtud de una causa*”.

El efecto jurídico, es la consecuencia legal de una acción u omisión por parte de una persona y se encuentra relacionado con el acto jurídico y nuestro estudio con el administrativo, por las consideraciones que a continuación se mencionan.

Al emitir una resolución sobre un procedimiento administrativo, la autoridad se encuentra obligada a resolver si se confirma, revoca o modifica el acto primigenio, entonces es allí cuando surge el efecto del nuevo acto, el cual dicho sea de paso, únicamente surte efectos para la persona a la que va dirigido y que en el caso que nos atañe resultaría ser el promovente del recurso, asimismo, por regla general dicha resolución no puede revocar derechos a terceros reconocidos por un acto previo.

En relación al alcance de las resoluciones en materia administrativa, podemos señalar que surten efectos para quien van dirigidas y que son impugnables por la vía judicial para las partes, ya que por ejemplo en la materia fiscal, el Estado tiene a su favor el procedimiento denominado *juicio de lesividad*, el cual tiene la finalidad de que el órgano jurisdiccional resuelva la controversia entre un particular y el Estado cuando una resolución en materia administrativa le es favorable al primero, con lo que el Estado al promover el Juicio de Lesividad, se encuentra en igualdad procesal y no queda en indefensión.

Al referirnos al “alcance” de las resoluciones, hablamos del ámbito de aplicación subjetiva, espacial y temporal de las resoluciones administrativas por lo que resulta insoslayable recordar el hecho de que la naturaleza administrativa de las resoluciones afecta a las mismas, para mejor proveer, nos permitimos la transcripción de la Suprema Corte que ilustra con mayor claridad la idea:

IMPUESTOS, RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE.

La resolución dictada por la Secretaría de Hacienda, por la cual, interpretando la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento, declara que determinadas personas no son causantes de ese impuesto, debe tenerse por válida en tanto no sea revocada en el juicio de nulidad que con tal objeto se instaure. En efecto, si bien las resoluciones de las autoridades administrativas no son intangibles para el futuro, porque no revisten las características de sentencias, y no engendran por ello, autoridad de cosa juzgada, debe estimarse que mientras no sean revocadas, acudiendo el procedimiento que con tal fin establece la ley, surten la plenitud de sus efectos. De no aceptarse el criterio anterior, se desconocería el carácter jurídico inherente a las disposiciones que un órgano del Estado adopta dentro de su radio legal de competencia, lo que sería tanto como conceptuarlas simples actos materiales, intrascendentes en el mundo del derecho, y se aceptaría un principio de anarquía, de caos o de irregularidad social, impuesta por la necesidad de estabilizar las relaciones jurídicas entre el fisco y los causantes. Por lo demás la circunstancia de que el Tribunal Fiscal haya reconocido la posibilidad que tiene el fisco, para demandar en juicio la revocación de la resolución de referencia, no implica de ninguna manera que esta pierda su vigencia y se limite su alcance y efectividad pues mientras tal juicio no sea promovido y no se dicte en definitiva el fallo que corresponda, los derechos de aquellos a quienes se declaró exentos del pago del impuesto, deben ser respetados por las autoridades.

Amparo administrativo en revisión 8962/39. Galván viuda de Murguía Asunción y coaga. 2 de marzo de 1940. Unanimidad de cinco votos. Relator: Fernando López Cárdenas.

La tesis anterior, nos permite vislumbrar algunos aspectos torales de las resoluciones administrativas, por cuanto hace a sus alcances y efectos, entre los que destacan que las resoluciones administrativas, revisten las características de sentencias, sin embargo dada su naturaleza no engendran por ello, autoridad de cosa juzgada, asimismo debe estimarse que mientras no sean revocadas, acudiendo el procedimiento que con tal fin establece la ley, surten la plenitud de sus efectos.

Por lo que la finalidad de delimitar los alcances de las resoluciones administrativas, es comprender como realiza su función la autoridad administrativa y la manera en que se dictan sus resoluciones, así como el imperio que revisten por mandato legal, para estar en posibilidad de verificar si una resolución es susceptible o no de la aplicación del control difuso de la convencionalidad.

3.3.2 Tipos de resoluciones en materia del recurso administrativo.

En este apartado únicamente nos referimos a las características y naturaleza de las resoluciones emitidas en materia administrativa.

De acuerdo a la teoría procedimental en la materia, existen principalmente tres tipos de resoluciones, la primera tiene la finalidad de confirmar los actos, la segunda de modificar y la última de revocar el mandato administrativo.

Las resoluciones administrativas, no se encuentran únicamente en el ámbito de la rama fiscal, sino de aquellas en las que las autoridades con motivo de sus funciones emiten un acto de naturaleza resolutoria – administrativa, de igual importancia resulta el señalar que, las resoluciones administrativas no únicamente se originan con motivo de la revisión de un acto impugnado, sino también se pueden encontrar como actos simples, que tengan las características ya revisadas en capítulos anteriores.

Asimismo, como se ha mencionado, las resoluciones revisten una naturaleza específica la cual, no debe compararse con la de una sentencia, de lo cual, el Maestro Becerril Hernández, refiere:

“...Una vez que se haya presentado por parte del particular alguno de los referidos medios de impugnación del acto administrativo y se haya tramitado y resuelto el mismo, la resolución respectiva podrá declarar alguna de las consecuencias siguientes:

- a) Confirmar la validez del acto administrativo en caso de considerarse acreditada la legalidad del mismo. En este supuesto en acto administrativo seguirá produciendo todos sus efectos, es decir, la autoridad podrá proceder sin obstáculo alguno al cobro del crédito fiscal determinado al particular o,*
- b) Dejar sin efectos el acto administrativo en caso de considerarse acreditada la ilegalidad en su emisión. En este supuesto el acto administrativo dejará de producir sus efectos y la autoridad no podrá proceder al cobro del crédito fiscal determinado al particular.*

Este último supuesto podrá a su vez presentar alguna de las consecuencias siguientes:

- Dejar sin efectos al acto administrativo en forma definitiva (nulidad lisa y llana). Supuesto en el que la autoridad no podrá realizar ninguna otra acción respecto del acto que se ha dejado sin efectos.*
- Dejar sin efectos el acto administrativo para determinados efectos, supuesto en el que la autoridad podrá emitir un nuevo acto administrativo libre de la omisión del cumplimiento de formalidades legales que presentaba el anterior...”¹⁰²*

Desde el punto de vista del Maestro Alberto Sánchez Pichardo, las determinaciones que ponen fin a un procedimiento se encuentran ceñidas a cinco ejes, relativos a lo que a continuación se describe:

“...Por último en términos generales, la resolución que ponga fin al recurso interpuesto por el particular puede tener alguno de los siguientes sentidos:

¹⁰² *Ibíd.* Pág. 173.

1. *Confirmar el acto impugnado. En este caso, de la actividad de auto revisión que efectuó la autoridad sobre el acto que emitió en su facultad de imperio, se concluye que el procedimiento administrativo previo estuvo ajustado a los parámetros normativos y, por tanto, es acorde con el principio de legalidad.*
2. *Que el recurso se deseche por improcedente, tenerlo por interpuesto o sobreseerlo en su caso. Aquí la actividad de auto revisión de la autoridad concluye que el recurso propuesto es motivo de desechamiento, de sobreseimiento o de tenerlo por no interpuesto, toda vez que el recurso no cubre con alguno de los requisitos esenciales del mismo, motivo por lo que no se le da entrada sin ningún análisis sobre el fondo del asunto.*
3. *Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución. La autoridad al efectuar su actividad de auto revisión sobre el acto recurrido, ha encontrado una violación de procedimiento que trascendió a la resolución, por lo que ordena la reposición del procedimiento a partir de que se cometió la violación procesal.*
4. *Dejar sin efectos (nulificar) el acto impugnado. La actividad auto revisora de la autoridad sobre sus propios actos, ha descubierto que el acto administrativo recurrido fue consecuencia de una violación procesal consistente en que no existe adecuación entre los hechos generadores del procedimiento y las normas administrativas, por lo que el hecho no puede ser subsumido dentro de ninguna hipótesis legal que conlleve la imposición de una restricción del derecho legalmente tutelado del gobernado.*
5. *Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. En este caso la actividad de auto revisión de la autoridad ha concluido que, en efecto existen determinados elementos de la resolución recurrida susceptibles de nulidad, pero no todos, quedando subsistentes algunos de ellos.* ¹⁰³

Lo referido refleja las diferentes resoluciones que se encuentra facultada a emitir la autoridad administrativa.

¹⁰³ SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto Cándido, *Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa*, Porrúa, México, 2012., Págs. 165-166.

En consecuencia, se concluye que el principio más importante en los tipos de resolución administrativa, es la legalidad, aunque desde nuestra perspectiva, ese principio debe ser aplicado de manera armónica con los demás, ya que de acuerdo a la propuesta planteada en este documento, aunque la legalidad sea la base de los actos y resoluciones administrativas, la buena fe, también cumple un papel importante en relación con los derechos humanos, los cuales no pueden pasar inadvertidos y resultan aún más importantes que la propia legalidad.

Los tipos de resolución, están limitados a la competencia de las autoridades administrativas, sin embargo son sujetos de revisión por la autoridad jurisdiccional, en este caso, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y consecuentemente, susceptibles al control de constitucionalidad mediante el juicio de garantías; por lo que como se ha revisado en este trabajo, las resoluciones administrativas que ponen fin a un recurso, tienen su origen en los actos administrativos; ese es el motivo por el que se ha llevado el análisis de cada uno de los tópicos que conforman este trabajo de investigación en ese orden, pues como ha quedado establecido, el origen legal y dogmático de los supuestos planteados, guardan relación con las conclusiones.

3.3.3 El recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación vigente.

Continuando con el análisis de los recursos que integran la justicia administrativa mexicana, corresponde el turno al actor principal en este trabajo de investigación, en este caso nos referimos al recurso de revocación en materia fiscal, previsto en el Código Fiscal de la Federación a partir del artículo 116, el cual funge como un medio

alternativo de revisión de la autoridad fiscal, de carácter potestativo para el promovente, del que se repasarán algunos aspectos teóricos, referentes a nuestra investigación, ya que el recurso derivado de las múltiples modificaciones que ha sufrido contiene elementos bastante interesantes.

En concordancia con lo revisado hasta el momento en este trabajo, el recurso de revocación se puede definir como un medio de impugnación administrativo, potestativo, alternativo y de carácter no definitivo; el cual tiene la finalidad de dejar sin efectos un acto o resolución dictado por la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades y atribuciones.

Asimismo, desde su creación ha sufrido diversas modificaciones, las cuales de acuerdo a las consideraciones señaladas por otros autores, ha tenido el objetivo de crear un recurso eficaz y sencillo, sin embargo las cifras de la propia autoridad distan mucho de lo que se pretende, por lo que desde un inicio se puede deducir que las modificaciones legales no han servido para el cometido del recurso, dando como conclusión que no basta con reformar al texto del Código, sino que, también es necesario que la autoridad lleve a cabo las modificaciones planteadas en la praxis.

En relación a los antecedentes del recurso, el maestro Moisés Rodríguez Michel comenta lo siguiente:

“Hasta finales de 1995 el Código Fiscal de la Federación contemplaba la existencia de dos recursos administrativos, a saber, el de revocación y el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, a partir de 1996 sólo existe el primero en mención. Las razones que llevaron a modificar el texto legal en análisis se encuentran inmersas en la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal ante la Cámara de Diputados, el 14 de noviembre de 1995, en donde se dijo:

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

Efectivamente, podemos concluir que el extinto recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución no desapareció, ya que los supuestos de procedencia que el mismo amparaba y que se contemplaban el derogado art. 118 del C.F.F. (vigente hasta 1995), fueron incluidos en la fracción II del actual numeral 117 del código en cita que prevé los casos de procedencia del recurso administrativo de revocación”¹⁰⁴

Encontramos que el recurso, es similar a otros de la misma naturaleza, por ejemplo el previsto en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo y el Recurso de Inconformidad previsto en la Ley del Seguro Social y su reglamento respectivo, por cuanto hace la forma en la que ha de tramitarse, y las autoridades ante las que se promueve. De acuerdo al apartado que corresponde al Servicio de Administración Tributaria, ha quedado explicado ante cual órgano ha de promoverse, sin embargo deben observarse algunos aspectos, como lo son el territorio, tal y como lo prevé el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación, numeral que en lo que interesa establece:

Artículo 121. El recurso deberá presentarse a través del buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.

El escrito de interposición del recurso también podrá enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, a través de los medios que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

¹⁰⁴ RODRÍGUEZ MICHEL, Moisés, Recurso de Revocación Fiscal, Porrúa, México, 2002., Págs. 29 y 30.

Sin embargo, como comentario al margen se señala que, si bien es cierto el artículo 121 establece que el recurso se promoverá ante la autoridad que lo emitió o lo ejecutó o en razón del territorio del contribuyente, es preciso señalar que atento a lo establecido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se deberá comprobar cuál es la autoridad que deberá resolver el recurso, esto con la finalidad de acortar plazos, ya que en caso de que el contribuyente errara respecto de la autoridad ante la cual interpone el recurso, la segunda está obligada a remitirla ante la que resulte conducente.

Una vez que se ha comprobado la autoridad que corresponda para los efectos señalados en el párrafo anterior, se debe verificar que se encuentra en una de las hipótesis de procedencia, con la finalidad de que no sea desechado por tal motivo. Las causales para proceder a la tramitación del recurso, se encuentran en el artículo 117 del Código Fiscal de la Federación, el cual se encuentra dividido en dos tipos de actos: a) las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales y b) los actos de autoridades fiscales federales.

Resulta necesario señalar, que lo más importante del recurso de revocación al ser promovido, es el escrito de interposición, en el cual se deberán expresar los hechos, agravios, el ofrecimiento de pruebas y demás aspectos que permitan a la autoridad analizar a detalle si resulta o no procedente la revocación del acto impugnado. Lo anterior, sin entrar en detalles, puede ser verificado en los artículos 18 y 122 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, por lo que respecta al análisis relacionado con nuestro tema de investigación, lo que nos interesa revisar es la manera en la que la autoridad sustanciará el recurso, así como la resolución que se emita al efecto, con el objetivo de ubicar la propuesta en la etapa del procedimiento que resulte conducente.

Es por ello, que a continuación se transcribe la manera práctica en que se tramita el recurso por parte de la autoridad fiscal, de acuerdo al maestro Ortega Carreón:

1. *Recibirá el recurso de revocación del promovente.*
2. *Analizará si se dan las causales de procedencia.*
3. *De igual manera, revisará que no se encuentre en alguno de los supuestos de improcedencia.*
4. *Verificará que se hayan cumplido todos los recursos del recurso de revocación, en caso contrario procederá a dictar la prevención de que se trate.*
5. *Comprobará que se hubiesen cumplido los requerimientos que al efecto se hubieren formulado.*
6. *En caso de no haberse cumplido las prevenciones, revisará si se trata de la falta de presentación de pruebas ofrecidas, de ser así decretará la pérdida de oportunidad para ofrecerlas con posterioridad y las tendrá como no aportadas, en los demás casos, desechará el recurso de revocación interpuesto.*
7. *Estudiará si no se presenta alguna causal de sobreseimiento, de ser así sobreseerá el recurso respectivo.*
8. *Procederá al desahogo de las pruebas presentadas en el recurso de revocación.*
9. *Analizará los hechos y agravios expuestos en el recurso de revocación.*
10. *Considerará, en su caso, las argumentaciones que presente el tercero interesado.*
11. *Dictará su resolución que recae al recurso de revocación interpuesto.*¹⁰⁵

Conforme a lo anterior, podemos señalar que es en la sustanciación y análisis del procedimiento, el momento procedimental en el que la autoridad fiscal deberá llevar a cabo lo propuesto en este documento, lo cual consiste en aplicar la

¹⁰⁵ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit. Págs. 43 y 44.

convencionalidad, sí el caso lo requiriera, respecto de los actos y resoluciones dictados por la misma.

Esto desde un primer momento, pudiera considerarse una invasión en la esfera de facultades y atribuciones por parte de la autoridad fiscal sobre las que tiene la autoridad jurisdiccional, puesto que constituiría un acto oficioso y judicial, al ser el acto que se menciona, una cuestión de revisión del control constitucional e inclusive de la convencionalidad, sin embargo, como se explicará en su oportunidad, la tendencia *pro homine*, muestran claramente que todas las autoridades, (desde nuestro punto de vista) sin excepción, deberán velar por los derechos fundamentales de las personas, respecto de las cuales se conducen como tales, en atención a sus facultades y atribuciones.

Lo que proponemos es un verdadero cambio en la forma de actuar de la autoridad, en nuestro caso, la de índole fiscal, puesto que, no debemos pasar desapercibido, que el cobro de impuestos, es un acto, que debe estar ceñido ciento por ciento al estricto apego y respeto de los derechos fundamentales, ya que dada su naturaleza, constituye un acto de molestia por parte de la autoridad en todas sus fases.

Respecto de las pruebas se puede comentar que de conformidad con el artículo 130 del Código en comento, pueden ser admitidas toda clase, con excepción de la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolucón de posiciones; asimismo respecto de su valoración durante el desahogo del recurso, se debe estar a lo dispuesto a lo establecido en el mismo precepto jurídico, el cual en lo que interesa señala:

Artículo 130.- En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

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

Cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos de lo previsto por el último párrafo del artículo 123 de este Código, tendrá un plazo de quince días para presentarlas, contado a partir del día siguiente al de dicho anuncio.

La autoridad que conozca del recurso, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

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

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

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en tanto no se opongan a lo dispuesto en este Capítulo.

Es por ello que estamos frente a una valoración mixta la cual da lugar a una sana crítica, ya que por una parte existe la graduación de las pruebas y por otro, la libre valoración de las mismas; situación que de manera homologa sucede ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, derivado de lo establecido en la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, asimismo respecto del ofrecimiento de pruebas, dada la naturaleza del recurso de revocación, los contribuyentes inclusive pueden realizarlo en copias simples, siempre y cuando los originales obren en su poder.

En ese sentido, podemos afirmar que el recurso de revocación, resulta una pieza fundamental para la justicia tributaria, ya que cada uno de los elementos que lo integran, están diseñados para ser en su totalidad un medio de impugnación, eficaz, sencillo y práctico; sin embargo en la actualidad no existen aún los mecanismos necesarios para que su objetivo se lleve a cabo con observancia de los derechos fundamentales del contribuyente, situación que lo ha venido desgastando.

Es por ello, que se considera la posibilidad de realizar algunas modificaciones con la finalidad de evolucionar a un recurso eficaz, en el que sean observados y garantizados los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por otro lado, volviendo a los elementos del recurso de revocación, se puede señalar que cuenta con plazos determinados por el propio Código, de los cuales atendiendo al viejo adagio jurídico que señala "*los términos son fatales*", se deberá realizar de manera minuciosa, el cómputo del plazo para interposición del recurso, así como para el desahogo de cada una de las etapas que lo integran.

Cabe resaltar que con motivo de las modificaciones realizadas por el legislador en el 2014, este recurso ha sufrido una serie de modificaciones, principalmente relativas a su sustanciación, lo que ha generado diversas opiniones tanto a favor como en contra; desde nuestro punto de vista las mejores opiniones las podemos encontrar a través de la experiencia que va dejando la utilización de esta nueva herramienta jurídica al alcance de los contribuyentes, ya que mientras más medios de defensa se interpongan en relación a su funcionamiento, nos sirve para analizar su grado de eficiencia.

Al respecto de la implementación del buzón tributario, podemos mencionar que los motivos que tuvo el legislador para llevar a cabo tal modificación, los dejó asentados en la exposición del proyecto de reforma, en la que se manifestó lo siguiente:

“Se propone que los contribuyentes, mediante un sólo recurso administrativo de revocación y ya no en varios como se establece en el texto vigente, puedan impugnar la determinación del valor de bienes embargados, así como promoverlo: (I) en contra del procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley; (II) de la adjudicación, del remate o venta fuera de subasta, y (III) por el desconocimiento del origen de los créditos. Lo anterior, a efecto de establecer la facilidad al contribuyente de que pueda promover la impugnación correspondiente en un sólo momento por diferentes causas y no tener que realizarlo mediante una pluralidad de recursos administrativos de revocación en contra de diversos actos, en diferentes etapas dentro del procedimiento administrativo de ejecución, lo cual sólo retrasa la resolución del asunto en definitiva. En ese sentido, se propone disminuir los plazos para el pago o la garantía de créditos fiscales y para la interposición del recurso de revocación de 45 a 15 días; para llevar a cabo el remate de los bienes embargados, de 30 a 20 días, y de la subasta, de 8 a 5 días. De igual manera, considerando que se propone otorgar la facilidad de que el contribuyente ya no tenga que promover diversos recursos contra cada acto, se deroga la fracción VI del artículo 124 del Código Fiscal de la Federación, misma que establece que resultará improcedente el recurso administrativo de revocación cuando no se amplíe éste en los casos en que se controviertan las notificaciones. De esta forma se hace concordante con la derogación

del artículo 129 propuesta, en cuya disposición se elimina la impugnación de las notificaciones como un recurso específico e independiente, y se incluye este supuesto dentro del recurso administrativo de revocación que, en términos generales, puede promover el contribuyente para combatir diversos actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución.

Se propone reformar el artículo 121, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a efecto de establecer como única vía para presentar el recurso de revocación, el buzón tributario, reduciendo el plazo de 45 a 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, o bien a través de los medios electrónicos que la autoridad fiscal establezca mediante reglas de carácter general, en las cuales se señalarán los medios alternos que tendrán los contribuyentes para promover sus recursos, en los casos que, por contingencias tecnológicas, no sea posible la presentación mediante el buzón tributario. Asimismo y a efecto de materializar la disminución de tiempo del procedimiento, se propone establecer en el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, que el anuncio de pruebas adicionales por parte del contribuyente deberá ser realizado en el mismo escrito mediante el cual interponga el recurso, en lugar del mes que actualmente contempla la ley como plazo para que el recurrente lo haga, lo que contribuye para una justicia pronta y expedita.

En el mismo contexto, se considera conveniente proponer la derogación del tercer párrafo del artículo 131, a fin de prever la reducción del plazo con que cuenta la autoridad para resolver el recurso administrativo de revocación, acorde con la propuesta de reforma al artículo 123 del Código Fiscal de la Federación mencionada.”

Sin embargo las modificaciones propuestas, desde nuestra perspectiva, carecieron de la argumentación necesaria, ya que la disminución de los plazos para la interposición del recurso, va en detrimento de la justicia tributaria; pues con ello se facilita que el contribuyente no cuente con el tiempo necesario para la creación de una adecuada estrategia jurídica y corrobora lo que se ha venido explicando en este documento, en relación a que la hacienda pública no debería únicamente preocuparse por la obtención de recursos fiscales a toda costa, sino que debe ser un

organismo que bajo un esquema justo para el contribuyente, obtenga dichos recursos.

Conforme a las modificaciones realizadas a la norma en materia fiscal, los plazos para el desarrollo del recurso de revocación, son los siguientes:

1. Treinta días para la Interposición del recurso, siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 127, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en el mismo se señala.
2. Quince días para presentar las pruebas ofrecidas a las que se refiere el artículo 123 del Código, contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente para su ofrecimiento.
3. Tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso, para que la autoridad dicte resolución y la notifique.

Las resoluciones que recaigan sobre el recurso, pueden estar orientadas en cinco aspectos, los cuales de conformidad con el artículo 133 del Código Tributario, son los siguientes:

1. Desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

2. Confirmar el acto impugnado.

3. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

4. Dejar sin efectos el acto impugnado.

5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Como se ha mencionado a partir de las modificaciones realizadas al Código Fiscal de la Federación en el año 2014, se incorporaron dos novedades, la primera de ellas es el buzón tributario y la segunda, la revisión electrónica. En lo referente al tema expuesto en este trabajo de investigación, resulta pertinente señalar que ambos, sirven de para observar las modificaciones al sistema fiscal en materia federal, con la finalidad de facilitar los trámites de los contribuyentes realizados ante el Servicio de Administración Tributaria, por lo que de manera general a continuación se analizan.

El buzón Tributario, se encuentra previsto en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

Artículo 17-K. Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual: I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales,

incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido. II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal. Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste.

Lo que se puede apreciar, es el intento del Servicio de Administración Tributaria de simplificar la interacción con los contribuyentes, asimismo en virtud de la implementación de este sistema, se realizaron modificaciones a los plazos para la interposición del recurso de revocación previsto en el Código de mérito acortándolos, lo cual desde nuestra perspectiva va en detrimento de una correcta revisión de la actuación por parte de la autoridad administrativa.

La segunda modificación importante relacionada con el tema en estudio, es una nueva forma de fiscalización denominada “revisión electrónica” la cual se encuentra prevista en el artículo 42 fracción IX y tiene la finalidad de que la autoridad, realice una revisión a través de los medios electrónicos señalados en el Código.

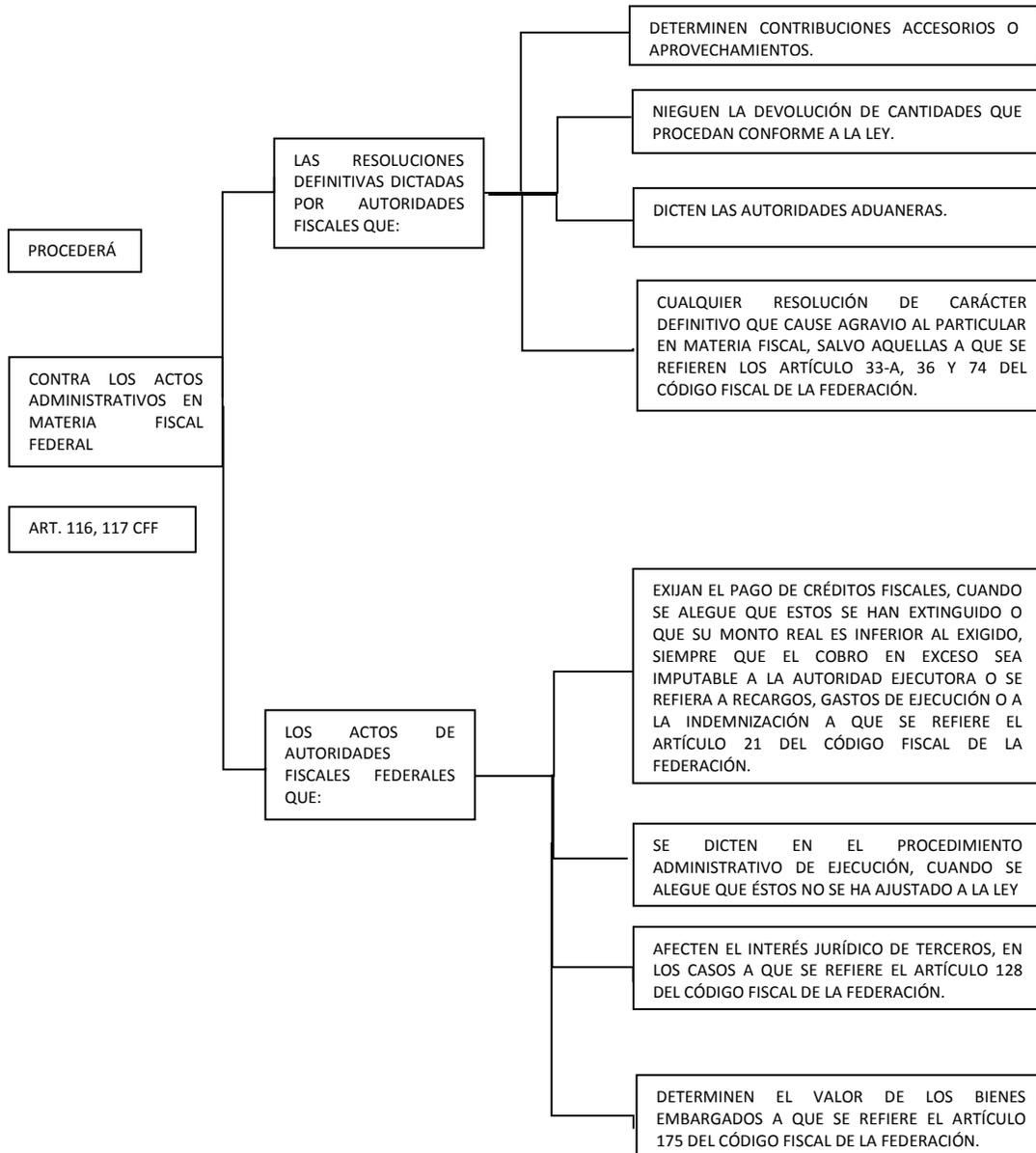
La forma de tramitación es sencilla, ya que implica la comunicación entre las autoridades y el contribuyente de manera meramente electrónica, sin la necesidad de acudir al domicilio fiscal o en su caso a las oficinas del órgano administrativo; una vez que finaliza la revisión, se emite una pre liquidación con la finalidad de que el contribuyente, pague las omisiones fiscales detectadas o en su defecto exponga los elementos de prueba con los que cuente, el procedimiento se lleva a cabo en un muy breve periodo de tiempo y se considera que de manera general tiene buenos elementos que permiten un procedimiento ágil y sencillo, sin embargo, tal como se expone en el apartado de problemática del presente texto, la autoridad administrativa ha intentado hacer eficientes sus procedimientos a través de la

utilización de tecnología, dejando a un lado, aspectos fundamentales como el propuesto en este documento, en el que sea obligada a llevar un verdadero análisis de los recursos promovidos por los particulares.

No basta con tomar medidas que permitan implementar procedimientos exprés, sino que es necesario también, tomar en consideración, aspectos relativos a la legalidad y correcta verificación de los actos de autoridad impugnados, para que en ese orden de ideas estemos frente a una verdadera justicia tributaria, por lo que desde nuestro punto de vista, la aplicación de esta nueva forma de fiscalización, por una parte resulta un tanto útil para agilizar las revisiones por parte de la autoridad hacendaria y por otra parte no propone una eficaz revisión de los actos emitidos por la misma.

Finalmente, presentamos el diagrama ubicado en la obra del maestro Ortega Carreón, y a que nos resultó un tanto interesante y a la vez sintético, ya que describe de manera general la procedencia del recurso de revocación.¹⁰⁶

¹⁰⁶ *Ibíd.*, Pág. 129.



3.3.4 La eficacia del recurso administrativo de revocación en materia fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria, debe ser la primera autoridad en controlar la legalidad y constitucionalidad de los actos que emite.

En este tema se plantea la necesidad de llevar a cabo la propuesta realizada, pues después de llevar a cabo una investigación, tanto dogmática como práctica, hemos llegado a la conclusión de que el recurso de revocación resulta un tanto ineficaz por los motivos que a continuación se exponen.

Hay múltiples cuestiones que pudieran señalarse respecto de la eficacia, sin embargo en primer lugar, surge la pregunta ¿qué es la eficacia?, dicho concepto de manera general se define como la capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera

Ahora bien en relación al tema que nos ocupa, surge la duda, ¿es eficaz el recurso de revocación establecido en la legislación fiscal?, por obvias razones y como ya se ha mencionado, la respuesta desde nuestra perspectiva es sencilla y rotunda, no lo es; esto se considera porque como se mencionó en la introducción, aquellos abogados postulantes que se diariamente se enfrentan con la necesidad de promover el recurso ante la autoridad hacendaria, tienen bien sabido que será confirmado el acto impugnado de conformidad con el artículo 133 fracción II del Código Fiscal de la federación, situación que ha quedado documentada en los diversos textos consultados, en los que los doctrinarios, también opinan que el recurso de revocación en materia fiscal resulta inoperante lo que es sinónimo de ineficaz.

La información a la que nos referimos, puede abundarse a través de cifras, ya que como se ha mencionado la dinámica del derecho ha alcanzado también los ámbitos de la transparencia en nuestro país y derivado de ello, a pregunta expresa realizada de nuestra parte, a través del sistema *infomex* del Instituto Federal de Acceso a la Información, se solicitó al Servicio de Administración Tributaria, el dato relativo al número de recursos de revocación confirmados por parte de esa autoridad, por lo que mediante oficio con número de folio 0610100127513, nos fue respondido al tenor de lo siguiente:

“Estimado solicitante, en relación a su solicitud, las Unidades Administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria le informan lo siguiente:

La Administración General Jurídica, le comenta que en relación a su requerimiento de información estadística de recursos de revocación promovidos de enero de 2010 a 2012, que han sido confirmados por el Servicio de Administración Tributaria, se le proporciona la información solicitada conforme a lo siguiente:

Recursos de revocación

AÑO	CONFIRMADOS
<i>2010</i>	<i>10,832</i>
<i>2011</i>	<i>13,061</i>
<i>2012</i>	<i>12,051</i>

La administración General de Grandes Contribuyentes, le informa que en atención a su solicitud de información que se refiere a:

“de los recursos de revocación promovidos de enero del 2010 a diciembre del 2012, ante el Servicio de Administración Tributaria, cuantos han sido confirmados por el mismo”

<i>N° de Recursos Promovidos de enero de 2010 a diciembre de 2012 en la administración General de Grandes Contribuyentes</i>	<i>N° de Recursos Confirmados de enero de 2010 a diciembre de 2012 en la administración General de Grandes Contribuyentes</i>
873	337

Los números reflejan la situación en el Servicio de Administración Tributaria; más de diez mil recursos confirmados anualmente. Esa información demuestra lo que se ha investigado, ya que aunque con las recientes modificaciones al recurso de revocación, en relación a los plazos para su trámite y resolución hayan sido acortadas, eso no resuelve en lo más mínimo la problemática que se ha venido acarreado, con motivo de la confirmación de los actos impugnados. En ese sentido se considera la necesidad de tomar una medida que permita que la autoridad realice su trabajo con apego a los derechos humanos *de oficio*, no solamente por imposición de otra autoridad, ya que la investigación realizada con motivo de este trabajo, arrojó que la autoridad actúa conforme a lo establecido en la ley, en atención al principio de legalidad que lo rige, por lo tanto se deduce la necesidad de modificar su marco normativo con la finalidad de proporcionar una mayor seguridad jurídica al contribuyente, así como la observancia a sus derechos fundamentales.

Otro factor que debe tomarse en consideración, es la finalidad de la Hacienda Pública, la cual principalmente es el cobro de impuestos, situación que no pasó inadvertida al realizar este trabajo, es decir, comprendemos que el Servicio de Administración Tributaria, es el medio para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, obtenga los recursos (contribuciones) para el adecuado desarrollo del Estado mexicano, sin embargo, tal situación pareciera que a veces se realiza a toda costa.

Por otro lado el planteamiento hipotético va más allá de la simple operación del Servicio o del objeto principal de sus facultades; se trata de proponer una verdadera

justicia tributaria, en la que el contribuyente pague lo que legalmente le corresponde y sobre todo le sean respetados sus derechos fundamentales, reconocidos en nuestra norma suprema, así como en los tratados internacionales ratificados por el Estado mexicano.

Los argumentos explicados, son coincidentes con la opinión de Emilio Margain quien al respecto refiere lo siguiente:

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

Como desventajas señalan:

- a) *Muchos funcionarios de la administración pública piensan, al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.*

Como consecuencia el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa, ya que lo está obligando a inconformarse ante ella misma, por lo que se califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener derecho de acudir ante los tribunales.

- b) *Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo, se sabe, de antemano, que la resolución recurrida se confirmará, es decir, la autoridad emisora sabe que su acto será*

recurrido y busca con el superior jerárquico, cómo evitar errores o precisar posibles argumentos que no lo nulifiquen.

- c) *El particular considera que al percatarse la administración que ella no le asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso...”.¹⁰⁷*

El Doctor Raúl Rodríguez Lobato, ejemplifica su concepto de un eficaz recurso de revocación, de la siguiente manera:

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

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la administración, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, lo que significa que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Por lo tanto, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos: el derecho a la competencia; el derecho a la forma; el derecho al motivo; el derecho al objeto; y el derecho al fin prescrito por la ley. Señala igualmente la doctrina que cualquier alteración indebida de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación, medios eficaces para su restablecimiento...”¹⁰⁸

¹⁰⁷ MARGAIN MANATOU, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho tributario, Porrúa, México, 2007., Págs. 21 y 22.

¹⁰⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Harla, México, 1986., Pág. 249.

El concepto plasmado en líneas superiores, respecto del derecho a la legalidad de los actos administrativos, hace una distinción y crea un derecho de cada uno de los elementos que componen la legalidad del acto administrativo, en este caso, por ejemplo podemos encontrar que el autor menciona la competencia, forma, motivo, objeto y el fin, los cuales a su vez conforman el acto administrativo; en nuestra opinión el decir que cada elemento del acto administrativo debe ser un derecho, lo hace un tanto complicado ya que cada uno de los elementos que conforman el acto administrativo, a su vez conforman un todo, lo cual desde nuestra perspectiva, es lo que resulta relevante, pues si bien es cierto los gobernados tienen los más amplios derechos respecto de los elementos que componen el acto administrativo, también lo es que, cuando el acto adolece de alguno de ellos, puede solicitarse su anulación.

Para el maestro Ortega Carreón, su perspectiva sobre el recurso administrativo es la siguiente:

“Ventajas

- *Permite corregir a la autoridad los errores administrativos y las violaciones cometidas por ella misma sin necesidad de que se tenga que agotar otros medios de defensa más costosos tanto para el contribuyente como para la Administración Pública Federal;*
- *Proporciona a la autoridad una forma de retroalimentación lo que le permitirá ir perfeccionando sus propios procedimientos administrativos;*
- *Evita recargar el trabajo de otros de tipo judicial, en los tribunales administrativos;*
- *El contribuyente puede ser beneficiario con una resolución justa;*
- *Los problemas se resuelven, en forma inmediata o más rápida;*
- *Es un instrumento eficaz de las autoridades administrativas, para el control de la legalidad de la ley;*
- *Evita el contribuyente un conflicto costoso;*
- *El contribuyente puede preparar el medio de combate, sin entrar en tecnicismos propios de los Tribunales;*

- *Se evita la posibilidad de que tanto la autoridad, como el contribuyente se vean obligados a cubrir la primera indemnización y los segundos, los gastos y costas de un juicio, según lo prevé el artículo 6° de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo;*
- *Permite al particular, en su caso, preparar una mejor defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al conocer la forma de pensar de la autoridad,*
- *Sirve como medio de financiamiento, ya que la garantía del interés fiscal, se otorgará dentro de un plazo de cinco meses, por lo que transcurridos tres de esos meses, el contribuyente podrá, si no se ha dictado la resolución respectiva, intuir que la respuesta es negativa, actualizando a su favor, la figura de la “negativa ficta”.¹⁰⁹*

Asimismo, el autor establece cuales son las desventajas de promover el recurso que nos corresponde, mismas que a continuación se señalan:

- *“la autoridad no resuelve inmediatamente, porque tiene que dar razón al recurrente y retarda la solución;*
- *Los servidores públicos que conocen el recurso, generalmente le dan la razón a la propia autoridad administrativa;*
- *Generalmente, la autoridad que resuelve, tiende a consultar a la autoridad emisora del acto o resolución, con la finalidad de conocer el criterio y las razones fundamentales de esa resolución recurrida;*
- *Ante asuntos “importantes” sin que la autoridad lo reconozca, existen evidencias de que en esos casos, existe “línea”, para resolver de determinada manera, es decir, aun cuando el contribuyente demuestre que le asiste la razón, la resolución recaída al recurso, será contraria a los intereses del recurrente o simplemente actualizarán la negativa ficta;*
- *Se propician mayores gastos para el recurrente, pues de tener una resolución desfavorable a sus pretensiones, tendrá que impugnarla, a través del juicio contencioso administrativo federal, ante el Tribunal Federal de Justicia Federal y Administrativa;*
- *Aunado a los costos elevados, después del recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, la suma de los tiempos, puede ser superior a los dos años, para obtener una solución favorable, sin contar que se puede llegar al juicio de amparo.¹¹⁰*

¹⁰⁹ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., Pág. 127.

¹¹⁰ Ídem.

Valorando la conveniencia de promover el recurso de revocación, de acuerdo a lo señalado por el maestro Ortega Carreón, se deduce que no es conveniente la mayoría de las veces ejercer el medio de impugnación en cita, salvo en aquellos casos que por estrategia jurídica sea necesario, lo anterior porque el resultado será la confirmación del acto impugnado y únicamente se perderá tiempo con motivo del trámite del recurso, en ese orden de ideas coincidimos con los puntos enunciados por el autor, sin embargo faltó mencionar que aquellos aspectos señalados como ventajas respecto de la promoción del recurso, son únicamente teóricos, ya que como se ha mencionado en múltiples ocasiones, en la realidad no opera de esa manera.

Por las razones expuestas en este apartado, se propone la observancia obligatoria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, entre otros ordenamientos jurídicos que protegen los derechos fundamentales del contribuyente ya sean de carácter nacional y/o internacional, los cuales a través de la aplicación del control difuso de la convencionalidad y la constitucionalidad, por parte de las autoridades hacendarias los lleven a cabo; es decir, nuestra propuesta consiste en establecer que la autoridad administrativa debe sujetarse a lo previsto en el artículo primero Constitucional y debe actuar respetando los Derechos Humanos ya que la disposición establece que es responsabilidad del Estado entendiéndose como los tres poderes de la unión (Ejecutivo, Legislativo y Judicial), sin embargo debe existir una limitación en su aplicación y observancia, con la finalidad de que dicha prerrogativa no sea sujeta al abuso por quienes tengan la facultad de aplicarla.

Entre ellas las relativas a la aplicación del marco normativo en materia de derechos humanos, de los cuales se han venido mencionando durante el desarrollo del presente trabajo, y los cuales se encuentran previstos en la Carta Magna y en los tratados internacionales de los que México forma parte.

Ahora bien, respecto de la eficacia del recurso de revocación; después de analizar los elementos en estudio, se llega a la conclusión que existen métodos que pueden ocasionar que sea justo, y no únicamente expedito, ya que el legislador en las últimas reformas realizadas al Código Fiscal de la Federación, fue omiso en generar elementos que permitieran que el recurso proporcionara el medio de protección que el contribuyente busca al momento de su promoción, y únicamente se preocupó por acortar plazos y distancias, lo que puede llegar a resultar útil más no benéfico.

La importancia de que el recurso, sea eficaz, radica en el hecho de que día a día en el actuar cotidiano, la autoridad fiscal emite actos en los que se pueden existir violaciones a los derechos fundamentales de los contribuyentes y que son observadas hasta la instancia jurisdiccional, dejando a un lado la protección garantista que reconoce nuestra carta magna.

Con estas conclusiones, cerramos los tres primeros capítulos de esta obra, los cuales fueron tomados en consideración para llegar con las herramientas bibliográficas y de consulta a la autoridad administrativa para construir nuestra línea de investigación y de esta manera abordar el cuarto y último capítulo, en el que se busca plantear una solución alternativa e innovadora, al problema comentado desde un inicio en el documento.

Durante el desarrollo de los temas se buscó que todos tuvieran relación con el principal el cual consiste en verificar si el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, resulta eficaz y en su caso proponer una modificación legislativa a efecto de que éste lo sea.

CAPITULO IV LA APLICACIÓN DE LA CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACION.

4. La Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Previo al estudio del cuarto y último, decidimos realizar una breve introducción con la finalidad de dar mostrar de manera general cada uno de los temas que lo componen, con la finalidad de que el lector, los comprenda y verifique si los resultados del estudio son coincidentes con los propios.

Los capítulos anteriores, tuvieron la finalidad de guiar al lector hasta este apartado en el cual abordaremos de manera frontal la propuesta inherente a la investigación; por lo que como comentario preliminar se destacan los grandes cambios que ha sufrido la impartición de justicia en nuestro país a partir de la entrada en vigor de las reformas constitucionales en materia de Derechos Humanos, así como las diversas interpretaciones de nuestro Máximo Tribunal, con motivo del principio *pro homine* y/o *pro persona*, los cuales a partir del año 2011, han venido generando un serio debate respecto del control difuso de la convencionalidad y la constitucionalidad, el primero un tema que se encuentra directamente relacionado con este trabajo, así como la resolución varios/912 del 2010, mediante el cual la Corte Suprema adoptó criterios respecto de la sentencia dictada por la Corte Interamericana de los Derechos Humanos en el asunto denominado “Caso Radilla Pacheco”.

Ahora bien, por cuanto hace a la Convención Americana sobre Derechos Humanos, se puede definir como un instrumento jurídico de naturaleza internacional pública, adoptado en la ciudad de San José, Costa Rica, el 22 de noviembre de 1969, mismo

que tiene la finalidad de proteger los derechos fundamentales de las personas y del que México forma parte desde el 24 de marzo de 1981.

En él se expresan los conceptos básicos relativos a la protección de la vida, la libertad, la seguridad jurídica y el acceso a la salud entre otros, los cuales forman parte del denominado “Sistema Interamericano de Derechos Humanos”, mismo que se conforma por una serie de instituciones y normativa, orientada precisamente a la protección de los derechos humanos.

Las instituciones que forman parte de la competencia de la Convención son las siguientes:

- ✓ La Organización de Estados Americanos;
- ✓ La Comisión Interamericana de Derechos Humanos y;
- ✓ La Corte Interamericana de Derechos Humanos.

El cuerpo legal que regula a las anteriores autoridades en materia de derechos humanos son:

- ✓ Carta de la OEA;
- ✓ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre;
- ✓ Convención Americana sobre Derechos Humanos;

- ✓ Protocolo de San Salvador;
- ✓ Protocolo contra la pena de muerte;
- ✓ Convención Interamericana para Prevenir y Sancionar la Tortura;
- ✓ Convención Interamericana sobre la desaparición forzada de personas;
- ✓ Convención Interamericana Para Prevenir Sancionar y Erradicar la Violencia Contra la Mujer ;
- ✓ Estatuto de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos;
- ✓ Reglamento de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos;
- ✓ Estatuto de la Corte Interamericana de Derechos Humanos;
- ✓ Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos; y
- ✓ Reglamento de la Corte Interamericana de Derechos Humanos vigente a partir del 1 de enero 1997.

De los anteriores, únicamente llevaremos a cabo el estudio de los textos que guardan relación con nuestro tema de investigación, y que proporcionan una protección directa de los derechos judiciales de las personas, mismos que en nuestra propuesta deben ser adoptados por las autoridades administrativas que conozcan del recurso de revocación en materia fiscal, toda vez que como se ha demostrado, es posible que las autoridades administrativas velen por los derechos humanos previstos en nuestra Constitución y en los tratados internacionales en la materia, de los que México forma parte.

4.1 Antecedentes.

Como se mencionó en el apartado anterior, la Convención tiene sus antecedentes en las reuniones llevadas a cabo por parte de los Estados integrantes de la Organización de Estados Americanos (OEA), durante varias sesiones en las que los Estados miembros, fueron basando las ideas previstas en tratados internacionales relativos a la defensa de los derechos humanos y las garantías fundamentales de las personas.

En sentido amplio, los países que componen la OEA son principalmente el bloque americano, empezando en Canadá hasta finalizar con Argentina; durante las sesiones llevadas por el organismo internacional se busca la obtención de acuerdos con el objetivo de adoptar medidas que permitieran consolidar en el continente, a través de instituciones democráticas, un régimen de libertad personal y de justicia social, fundado en el respeto de los derechos esenciales del hombre.

La Carta de la Organización de los Estados Americanos, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre y la Declaración Universal de los Derechos Humanos, son los tres instrumentos jurídicos internacionales en materia de derechos humanos, que se pueden considerar como los pilares de la Convención Americana que nos ocupa, de los mismos se retoman los ideales de libertad, igualdad y fraternidad que rige la defensa de los derechos públicos subjetivos reconocidos.

En este primer acercamiento a la Convención, se puede mencionar que tiene un origen consensuado por los Estados que conforman el continente, asimismo que se encuentra basada en otros instrumentos que reconocen y defienden los derechos fundamentales de las personas, y finalmente, que a la fecha ha cobrado mayor

fuerza, desde la entrada en vigor de las reformas constitucionales en materia de derechos humanos, llevadas a cabo en nuestro país en el año 2011.

En ese sentido, el antecedente principal de la Convención en estudio es la conformación del organismo internacional denominado Organización de Estados Americanos, sin embargo no bastó únicamente con la creación del mismo, sino que fue necesario también la participación de cada uno de sus miembros para avanzar en el diseño y aplicación de los textos jurídicos señalados en líneas superiores y que forman parte de su normativa.

A continuación se retoma un poco de la historia de la creación de la Convención, a partir de la visión de Vallarta Plata, quien expone:

“Al igual que en el caso de la Declaración Universal, la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en un principio era un documento sin poder vinculante, al paso de los años debido a la interpretación que de este documento hizo la Convención Interamericana de Derechos Humanos, se considera de carácter obligatorio y enteramente vinculante.

De la Declaración Americana se propiciaría la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José Costa Rica de 22 de diciembre de 1969, que ha sido considerada pieza capital del sistema protector de Derechos Humanos en América. México ratificó este instrumento el 24 de marzo de 1981.

El Continente Americano se ha visto beneficiado, ya lo comentamos anteriormente, por una política favorable al desarrollo y ampliación del ámbito de protección de los Derechos Humanos; esto es, desde la creación de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, la Convención de San José y la Instalación de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH), en San José Costa Rica en 1979, cuya inspiración es la Corte Europea de Derechos Humanos. La llamada competencia

contenciosa de la Corte Interamericana, lleva 23 años de fructífera labor y ha prestado un invaluable servicio a la protección de los Derechos Humanos en América.

Reunidos en la ciudad de San José de Costa Rica, los miembros de la Conferencia Especializada Interamericana sobre Derechos Humanos, aprobaron y redactaron la Convención Americana sobre Derechos Humanos, la cual inicia su vigencia el 18 de julio de 1978, una vez que fue ratificada por undécimo país miembro de la OEA; a la fecha son 25 países que se han adherido a la Convención.

Este tratado Regional es vinculante y representa la culminación de un proceso que se inició a finales de la Segunda Guerra Mundial, con la aprobación del Tratado de México, por el cual se decidió elaborar una declaración Regional de los Derechos del Hombre; de ahí surgió la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre, aprobada por los países miembros de la OEA, en mayo de 1948..”¹¹¹

Como se puede apreciar, existe una ardua labor por parte de los Estados miembros de la OEA, asimismo, el movimiento garantista y de protección de los derechos fundamentales, es reciente y aún le queda mucho camino por recorrer, ya que desde nuestra perspectiva, se requiere abundar en la protección de los gobernados, con la finalidad de obtener mayores contribuciones, ya que al mejorar el sistema jurídico tributario, se propician los principios de certeza jurídica y de legalidad.

Como antecedentes de la Convención en estudio, se concluye que, forma parte de un conjunto de normas jurídicas relativas a la protección de los derechos humanos aplicable en el continente americano, el cual parte de una institución que vio sus orígenes hace más de cien años y que en nuestra óptica, requiere mucha labor por parte de los organismos encargados de su aplicación en México, pues no basta con

¹¹¹ VALLARTA PLATA, José Guillermo, *La Corte Interamericana de Justicia y los Derechos Humanos en México*, Porrúa, México, 2003., Págs. 94 y 95.

la creación y en este caso, ratificación de los tratados internacionales, sino también se requiere del compromiso y voluntad política, de todos los actores que participan en la vida de la sociedad de cada uno de los países que aceptaron la aplicación de la Convención y la competencia contenciosa de las instituciones diseñadas para la protección de los derechos fundamentales en América latina.

Es por ello que como antecedentes, la Convención, sirve como ejemplo para comprobar que la protección de los derechos humanos en Latinoamérica es un compromiso de cada uno de los Estados que forman parte de los organismos que regulan la materia.

4.2 Declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en México.

El motivo por el cual fue incluido este tema, fue porque se busca demostrar que las autoridades administrativas, así como las jurisdiccionales tienen la obligación en todo momento de velar por los derechos humanos de las personas, ya que la corriente *pro homine* así lo demanda, en ese orden de ideas el Servicio de Administración Tributaria, no puede quedar excluido de tal contexto; por otro lado, desde la entrada en vigor de la “Convención Americana sobre Derechos Humanos”, México ha venido adoptando las medidas necesarias para su correcta observancia y aplicación, partiendo del principio que rige en derecho internacional público denominado “*pacta sunt servanda*”, el cual de acuerdo al artículo 26 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, se interpreta como: “*todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe*”, en ese sentido el artículo 2 de la Convención Americana establece lo siguiente:

Artículo 2. Deber de Adoptar Disposiciones de Derecho Interno

Si el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta convención, las medidas legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.

El artículo 62.1 del mismo Tratado, prevé:

Artículo 62.

1. Todo Estado Parte puede, en el momento del depósito de su instrumento de ratificación o adhesión de esta Convención, o en cualquier momento posterior, declarar que reconoce como obligatoria de pleno derecho y sin convención especial, la competencia de la Corte sobre todos los casos relativos a la interpretación o aplicación de esta Convención.

A la luz de los anteriores preceptos jurídicos, y con motivo de la firma y ratificación de los tratados en la materia el estado mexicano adoptó la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos a través del texto: *“Declaración para el reconocimiento de la competencia contenciosa de la corte interamericana de derechos humanos en México”*, el cual en su parte introductoria, expone:

“En ejercicio de la facultad que el artículo 62, numeral 1, de la Convención citada, otorga a todo Estado Parte, el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sometió a la consideración de la Cámara de Senadores del Honorable Congreso de la Unión, la Declaración para el Reconocimiento de la Competencia Contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, misma que fue aprobada por dicha Cámara el primero de diciembre de mil novecientos noventa y ocho”

El documento, tiene la finalidad de validar la competencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en nuestro país; lo anterior en la actualidad y con las reformas en 2011, no revestiría mayor relevancia, sino fuera por el hecho de que en el momento en el cual entró en vigor el reconocimiento de competencia, el tema de los derechos humanos en América Latina era una cuestión más hipotética y doctrinal y menos fáctica.

La Declaración para el Reconocimiento de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana, se encuentra dividido en tres artículos los cuales para mejor proveer a continuación se transcriben

“1. Los Estados Unidos Mexicanos reconocen como obligatoria de pleno derecho, la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sobre los casos relativos a la interpretación o aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de conformidad con el artículo 62.1 de la misma, a excepción de los casos derivados de la aplicación del artículo 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

2. La aceptación de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos solamente será aplicable a los hechos o a los actos jurídicos posteriores a la fecha del depósito de esta declaración, por lo que no tendrá efectos retroactivos.

3. La aceptación de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos se hace con carácter general y continuará en vigor hasta un año después de la fecha en que los Estados Unidos Mexicanos notifiquen que la han denunciado.”

Existen comentarios respecto de este paso dado por el Estado mexicano, sobre la debida aplicación de los derechos fundamentales de las personas, uno de ellos corresponde a la opinión del maestro Vallarta Plata quien refiere:

“El caso de la aceptación de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana por parte de México, no es una decisión simple o intrascendente, por el contrario, es oportuna y desde luego acertada, pues traduce toda una tradición jurídica del País y constituye la culminación del Sistema de protección de los derechos humanos con su doble vertiente nacional e internacional; con ello, México

*se ubica entre los países del orbe que servirán Ad-Exemplum en el campo de la protección de los derechos humanos*¹¹²

Al igual que la ratificación de la Convención, este texto resulta imprescindible para la aplicación y observancia, de los instrumentos jurídicos internacionales en materia de derechos humanos a nivel américa latina.

Como se ha mencionado, este tema tiene la finalidad de corroborar la posibilidad de aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos, en cualquier ámbito administrativo del Estado mexicano.

4.3 El control difuso de la convencionalidad y los nuevos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto.

Acorde a todo lo señalado hasta el momento, nos corresponde hablar respecto del control difuso de la convencionalidad, para lo cual nos permitimos realizar una breve semblanza sobre el mismo.

Para entrar en materia, se debe entender lo que representa el control difuso en los sistemas jurídicos contemporáneos, y su distinción con el control concentrado; en ese sentido, resulta pertinente tocar dos temas que se encuentran directamente relacionados consistentes en el control difuso y concentrado de la constitucionalidad y convencionalidad de los actos de autoridad.

¹¹² Ídem. Pág. 103.

El control concentrado de la constitucionalidad, es una facultad que el Estado otorga al órgano jurisdiccional, con la finalidad de revisar si la actuación de las autoridades fue apegada a los preceptos establecidos en su Norma Suprema.

Se le define como concentrado, ya que dicha facultad le corresponde por regla general de manera única y exclusiva a una sola institución en la que el Estado a través de su norma Constitucional, deposita la facultad para llevar a cabo dicha revisión; en nuestro caso, hasta antes de las reformas en materia de Derechos Humanos del año 2011, de acuerdo a lo previsto por el artículo 133 de nuestra Carta Magna, le correspondía a la Suprema Corte de Justicia de la Nación puesto que dicho órgano jurisdiccional, conforme a la redacción de la norma constitucional, es la única que puede declarar la inconstitucionalidad de una norma o de un acto, a través de los procedimientos para tales efectos, como lo son establecidos en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A continuación se cita el precepto jurídico señalado:

Art. 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

También, nuestro Tribunal se pronunció al respecto mediante la Jurisprudencia P./J. 74/99, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Materia Constitucional, Tomo X, agosto de mil novecientos noventa y nueve, visible en la página cinco, que a la letra señala:

CONTROL DIFUSO DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS GENERALES. NO LO AUTORIZA EL ARTÍCULO 133 DE LA CONSTITUCIÓN.

El texto expreso del artículo 133 de la Constitución Federal previene que "Los Jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.". En dicho sentido literal llegó a pronunciarse la Suprema Corte de Justicia; sin embargo, la postura sustentada con posterioridad por este Alto Tribunal, de manera predominante, ha sido en otro sentido, tomando en cuenta una interpretación sistemática del precepto y los principios que conforman nuestra Constitución. En efecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 133 constitucional, no es fuente de facultades de control constitucional para las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, respecto de actos ajenos, como son las leyes emanadas del propio Congreso, ni de sus propias actuaciones, que les permitan desconocer unos y otros, pues dicho precepto debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.

La anterior, demuestra la visión de la justicia mexicana hasta hace unos años, por lo que de manera contraria, son evidentes las modificaciones en materia de derechos humanos que se han llevado a cabo en todos los ámbitos de nuestro sistema jurídico, ya que la tesis señalada en líneas superiores era vigente hasta la modificación realizada por el constituyente permanente en el año 2011 relativa a los derechos humanos.

Es como consecuencia de esas reformas, que el control difuso de la convencionalidad se ha convertido un tema novedoso y de moda, del que nuestra Corte Suprema recientemente ha emitido diversos criterios, ya que formalmente los controles de convencionalidad y constitucionalidad no se han regulado a través de los mecanismos idóneos, los cuales resultan desde nuestra perspectiva, deberían regularse.

Abundando con la explicación sobre el control de la convencionalidad y constitucionalidad, la Doctora Carla Huerta Ochoa, define lo siguiente:

“Generalmente se divide el control de la constitucionalidad en dos categorías que sirven de referencia a los diversos sistemas existentes:

a) El sistema americano, cuyo nombre deriva no solamente del hecho de haberse establecido a partir de la Constitución de los Estados Unidos, sino por haber servido de modelo a la mayoría de los sistemas de control de los países americanos. Éste se caracteriza por la facultad atribuida a todos los jueces para declarar en un proceso concreto la inaplicabilidad de las disposiciones legales secundarias que contravengan la Constitución. En este caso se habla de un control difuso de la constitucionalidad, dado que cualquier órgano judicial puede realizarlo. La cuestión respectiva es planteada por las partes, o también por vía de excepción, de oficio por el juez respectivo con motivo de una controversia concreta. Los efectos de la sentencia se limitan al caso concreto, ya que el fallo afecta únicamente a las partes.

b) El modelo europeo o también llamado austriaco en cambio, atribuye a un órgano específico, llámese Corte o Tribunal Constitucional, facultades para revisar todas las cuestiones relativas a la constitucionalidad de las leyes, las cuales de manera excluyente no pueden ser conocidas por los jueces ordinarios, razón por la cual deben plantearse en la vía principal o en la vía de acción, por los órganos del Estado afectados por las normas inconstitucionales. Este tribunal especializado podrá declarar la inconstitucionalidad con efectos generales, lo cual se traducirá en la eliminación de la ley respectiva a partir del momento en que se publique la resolución de inconstitucionalidad. Esto se debe a que el fundamento de este modelo se encuentra en la teoría de las nulidades de Hans Kelsen. Por lo tanto, podemos hablar de un control concentrado de la constitucionalidad, en virtud de que el control es realizado por un órgano jurisdiccional independiente, que puede no pertenecer al Poder Judicial, y que se coloca por encima de todos los órganos del Estado.”¹¹³

¹¹³ El Control de la Constitucionalidad, Análisis del artículo 105 constitucional. OCHOA HUERTA Carla, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, visible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/93/art/art4.html>.

Entonces encontramos que el control de la constitucionalidad, surge a partir de la necesidad de los órganos del Estado de proteger a sus integrantes, de actos contrarios a su constitución, y en relación al control de convencionalidad, acontece la misma situación sólo que con relación a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, es decir el Estado a través de sus órganos facultados, lleva a cabo la aplicación de la norma internacional reconocida por el Estado, con la finalidad de proteger los derechos humanos de las personas.

Sin embargo, de todo lo expuesto, debe abundarse en la materia constitucional puesto que el tema requiere, no obstante, que en este trabajo de investigación, sólo retomamos aspectos fundamentales del control de la convencionalidad, ya que nuestro objetivo, es que las autoridades fiscales, al momento de emitir las determinaciones relativas a los procedimientos administrativos, verifiquen que sean aplicadas conforme a la legalidad prevista en los tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México forma parte.

Y es así como llegamos a la explicación por parte de la Suprema Corte respecto de lo que ha de entenderse como el control de la convencionalidad, la cual a través de la siguiente Jurisprudencia quedó asentado:

CONTROL DIFUSO DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO. SU APLICACIÓN ES DE NATURALEZA SUBSIDIARIA O COMPLEMENTARIA DEL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.

De la interpretación sistemática y teleológica de los principios pro persona establecido en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que dispone que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con ésta y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia, hermenéutico en materia convencional, previsto en el preámbulo de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que reconoce que los derechos esenciales del hombre no nacen del hecho de ser nacional de determinado Estado, sino que tienen como sustento los atributos de la persona humana, razón por la cual justifican una protección internacional, de naturaleza convencional coadyuvante o complementaria de la que ofrece el derecho

interno de los Estados Americanos, se advierte que la aplicación del control difuso ex officio en materia de derechos humanos es una herramienta de interpretación subsidiaria o complementaria del sistema jurídico mexicano, cuyo uso está condicionado a la optimización de la norma que la integra para maximizar la defensa de los ciudadanos cuando el derecho interno no alcanza para ese fin. Esto significa que la aplicación del mencionado control se realiza en suplencia de la deficiencia de la normativa interna; es decir, el juzgador no debe acudir directamente a la normativa internacional para buscar respuesta al asunto, en virtud de que, antes, por lógica y preferencia del derecho interno, deberá analizar cómo está establecido el derecho humano en controversia en los contenidos que existen en las reglas y los principios constitucionales, así como en la legislación ordinaria, para que, una vez que se determine mediante los razonamientos respectivos que el derecho fundamental no está protegido o, si lo está, no suficientemente en favor de la persona, se justifica que se realice el control difuso de convencionalidad ex officio. De no hacerse así, éste pudiera aplicarse sin restricción alguna, acudiendo de manera directa a la normativa internacional para resolver el caso, sin antes ponderar y justificar la insuficiencia o imperfección del derecho interno, pues no debe soslayarse que el sistema jurídico de cada Estado presenta características especiales que lo distinguen, por lo que de acuerdo a su situación, cada Nación deberá establecer cómo aplicar el control difuso de convencionalidad que lo haga coherente con su derecho interno y, como consecuencia, que se logre la optimización de los derechos humanos. Además, es importante establecer que el sistema nacional prevé una serie de formalidades e instancias para que el gobernado haga valer sus derechos y se reparen sus posibles violaciones; por lo que si se acudiera directamente al control difuso de convencionalidad, se provocaría desorden e incertidumbre en la aplicación del derecho para la solución de los casos, pues podría pasar que existiendo solución en la normativa interna y sin agotarse sus recursos o instancias, se aplicara la normativa internacional, dispensando a la persona del cumplimiento de las cargas que le correspondían de acuerdo con el orden jurídico nacional, lo que es irrealizable y agreda la coherencia y la funcionalidad del sistema interno; máxime que la Constitución Federal, en su artículo 1o., condiciona que dicho control sea útil para optimizar el derecho humano, lo que constituye un presupuesto constitucional previo que el aplicador deberá ponderar para estar en condiciones de realizar o no el control citado.¹¹⁴

Ahora bien, al hablar de los nuevos criterios del Control difuso de la convencionalidad, nos basamos en las modificaciones previstas en la norma constitucional a partir de la reforma en materia de derechos humanos del 2011 y la resolución Varios 912/2010 caso “Radilla”, expediente relativo al control difuso de la convencionalidad en el que quedaron asentados algunos principios para su aplicación y naturaleza.

¹¹⁴ Tesis: (III Región) 5o. J/8 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, marzo de 2014, Pág. 1360.

Derivado de ambos, el sistema jurídico mexicano sufrió un cambio significativo, que a la fecha se ha venido reflejando en las resoluciones emitidas por las autoridades jurisdiccionales.

Otro ejemplo de lo comentado, lo podemos apreciar en la tesis de jurisprudencia que se aprecia en la página mil seiscientos ochenta y cinco, de septiembre del dos mil doce, Tomo Tercero, Décima Época, dictada por el Primer Tribunal Colegiado en materias administrativa y de trabajo del Décimo Primer Circuito, que establece:

CONTROLES DE CONSTITUCIONALIDAD Y DE CONVENCIONALIDAD. ESTÁN OBLIGADOS A EJERCERLOS TODOS LOS ÓRGANOS DE JUSTICIA NACIONAL PARA GARANTIZAR EL RESPETO A LOS DERECHOS HUMANOS.

Los órganos de justicia nacional están obligados a ejercer el control de: i) constitucionalidad, con el objeto de desaplicar una norma jurídica que sea incompatible con la Ley Fundamental, con base en sus artículos 1o., 40, 41 y 133; ii) convencionalidad, respecto de actos de autoridad, entre ellos, normas de alcance general, conforme a las atribuciones que les confieren los ordenamientos a los que se hallan sujetos y las disposiciones del derecho internacional de los derechos humanos a las que se encuentren vinculados por la concertación, ratificación o adhesión de los tratados o convenciones del presidente de la República; iii) difuso de convencionalidad, que queda depositado tanto en tribunales internacionales, o supranacionales, como en los nacionales, a quienes mediante aquél se les encomienda la nueva justicia regional de los derechos humanos y adquieren, además, la obligación de adoptar en su aparato jurídico tanto las normas como su interpretación a través de políticas y leyes que garanticen el respeto a los derechos humanos y sus garantías explícitas previstas en sus constituciones nacionales y, desde luego, en sus compromisos internacionales, con el objeto de maximizar los derechos humanos.

Respecto del control de la convencionalidad, como se ha mencionado se define como la observancia obligatoria que tiene el Estado, en virtud de un convenio jurídico internacional, mediante el cual acepta y reconoce la aplicación de los tratados internacionales, en especial en materia de derechos humanos a través de las instituciones y órganos que señale para tales efectos, con la finalidad de controlar la actuación de sus instituciones frente a particulares.

Es por todo lo anterior, que nos encontramos frente a un cambio trascendental del sistema jurídico mexicano, en el cual los derechos humanos son la base, y que en teoría permitirán una mayor y mejor acceso a la justicia en todos los ámbitos de la vida cotidiana de la nación.

En conclusión de este apartado, los nuevos criterios emitidos por nuestro Máximo Tribunal, están encaminados a la protección de todas las personas, y tienen como fin llevar a cabo una armonía con el sistema interamericano de protección de los derechos humanos, del que se ha expuesto en apartados anteriores. No se puede pasar inadvertido que desde nuestra perspectiva, se requiere emitir una regulación en específico al respecto, ya que como se ha visto, al llevarse a todos los órganos jurisdiccionales de todos los niveles de gobierno la aplicación del control de convencionalidad y ser de aplicación obligatoria dado que el mandato constitucional lo establece, aun no se establecen las reglas mediante las cuales, las autoridades deberán aplicar el control difuso de la constitucionalidad y la convencionalidad, cuestión que en materia penal, ha ocasionado la libertad de personas que probablemente pudieran haber cometido alguna conducta de las señaladas por la ley como ilícitas, y situación que pudiera acontecer en otras materias y fueros, y a pasar esto, de algo benéfico a ser un verdadero problema a nivel de las instituciones de impartición de justicia e inclusive administrativas, para demostrar lo anterior se expone la siguiente Tesis de jurisprudencia, la cual claramente evidencia cuales serían los problemas que pudieran acontecer en caso de que las autoridades se extralimitaran en sus facultades y aplicaran un control difuso de la constitucionalidad.

CONTROL CONSTITUCIONAL CONCENTRADO O DIFUSO. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN FACULTADAS PARA REALIZARLO.

El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, deben cumplir con una serie de obligaciones en materia de derechos humanos. Sin embargo, en términos de la tesis P. LXIX/2011 (9a.) (*), del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación, las autoridades administrativas no están facultadas para realizar algún tipo de control constitucional, sea concentrado o difuso; es decir, no pueden declarar la invalidez de un determinado precepto e inaplicarlo, ni siquiera bajo el argumento de una reparación de derechos humanos, ya que ello implicaría desatender los requisitos de procedencia señalados por las leyes para interponer un medio de defensa, y que deben cumplirse de manera previa a un pronunciamiento de fondo del asunto. En todo caso, han de interpretar las disposiciones jurídicas en el sentido más favorable a las personas, pero sin que ello llegue a descuidar las facultades y funciones que deben desempeñar en atención a sus ámbitos competenciales. Aceptar lo contrario, generaría incertidumbre jurídica en franca contravención a otros derechos humanos como los de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica, previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales.¹¹⁵

4.4 Proposición para la implementación del “Pacto de San José”.

La propuesta de la solución a la problemática planteada en el presente texto, puede realizarse a través de diversas formas, sin embargo, la que desde nuestra óptica genera un verdadero cambio, se constituye mediante una reforma al texto legal del Servicio de Administración Tributaria, que serviría para continuar con esa adaptación de la corriente *pro homine*, específicamente en lo relativo a las obligaciones en materia de derechos humanos por parte de las autoridades que ya se han revisado en este documento.

Se comprenden y son aceptadas las opiniones encontradas que desestimen este proyecto, por considerar que la autoridad “no puede” o “no debe” realizar las acciones propuestas que a continuación se señalan por carecer de facultades o extralimitarse en sus atribuciones; sin embargo la idea, parte del principio de que los contribuyentes conforman la base del ingreso fiscal, y por lo tanto deben ser reconocidos sus derechos fundamentales; en ese orden de ideas, está orientada directamente a la protección del bien común y el interés general, toda vez que se

¹¹⁵ Tesis: 2a. CIV/2014 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. I, octubre de 2014, Pág. 1097.

realiza en beneficio para el Estado, pues no tiene el objetivo de evitar que las personas paguen impuestos, ni propiciar la elusión fiscal, sino que se busca velar por una verdadera justicia contributiva, basada sencillamente en la revisión de los actos emanados por la autoridad administrativa.

Para la materialización de lo propuesto, como se ha mencionado resulta necesario hacer ajustes a los ordenamientos jurídicos que correspondan, lo cual en este caso recae en dos vertientes, la primera en las facultades del Servicio de Administración Tributaria, y la segunda en el Código Fiscal de la Federación respecto de la manera en que ha de proceder.

En ese contexto, si lo que se propone es una modificación al texto vigente a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, es porque en primera instancia sería la autoridad que debería verificar la legalidad de los actos que emite y por otro lado en el Código Fiscal de la Federación, ya que en éste se prevén los lineamientos procedimentales que deberán llevar las autoridades administrativas. En ese orden de ideas es necesario generar la exposición de motivos que proporcione los elementos para la iniciativa con proyecto de decreto, por lo que bastaría con analizar cada uno de los aspectos relativos a la ineficacia del recurso de revocación así como de la problemática que presenta el sistema de justicia administrativa nuestro país analizados en este texto, para sustentar de manera adecuada la propuesta de modificación al texto legal, los cuales se han mencionado, por ejemplo que si bien es cierto con las últimas reformas realizadas al Código se busca crear mecanismos ágiles para la interposición del recurso de revocación, también lo es que dichos mecanismos pareciera que se elaboraron en beneficio de la autoridad fiscal, al acortar tiempos y distancias y no a favor del contribuyente.

La argumentación de la exposición de motivos, debe señalar los aspectos que hacen que el recurso de revocación sea ineficaz, el cual consiste principalmente en el hecho de que las autoridades no tienen ninguna obligación de verificar la constitucionalidad de sus actuaciones así como la posible violación de los derechos humanos reconocidos en los tratados internacionales en la materia de los que México forma parte.

La adición en la Ley del Servicio de Administración Tributaria, debe llevarse a cabo en los primeros artículos de la Ley, toda vez que por técnica legislativa en los primeros numerales de toda ley, deberán quedar asentados los ámbitos de aplicación de la norma, los sujetos obligados a la misma y los principios rectores que le dan vida y origen.

Por lo que en ese orden de ideas, en nuestro caso la modificación propuesta debe ser al tenor de lo siguiente:

Texto vigente:

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones;

Texto propuesto:

Artículo 7o. El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

VII. Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones **aplicando en todo caso los tratados internacionales en materia de derechos humanos de los que México forma parte, a favor del contribuyente, cuando existan violaciones graves;**

Como se puede apreciar se añade texto mediante el cual se faculta al Servicio de Administración Tributaria para que aplique los tratados en materia de derechos humanos, al momento de llevar a cabo sus facultades de comprobación o en su defecto, una vez interpuesto el recurso de revocación, al momento de emitir su resolución en términos del artículo 133 del Código.

Asimismo, la modificación también contempla la adaptación en el Código Fiscal de la Federación, conforme a la siguiente propuesta de redacción:

Texto vigente:

Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

Texto propuesto:

Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte, **incluyendo los relativos a los derechos humanos, los cuales se aplicarán de manera obligatoria en todo momento por las autoridades fiscales cuando existan violaciones graves**. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

En este caso se adiciona bajo el concepto de “*en todo momento*”, porque los derechos fundamentales regulan diversos ámbitos y no únicamente la actuación administrativa, pues por ejemplo pueden existir normas legales que contravengan

algún tratado internacional, y es al momento de su aplicación, en la que el Servicio de Administración Tributaria deberá velar por la ley más benéfica, o inclusive por su inaplicación, ya que como se ha explicado en su momento, todas las autoridades deben actuar bajo el principio de legalidad, principio que no solamente se define como que se deba encontrar en la ley, sino que también partiendo del principio *pro persona*, la ley no sea contraria a la Constitución o los tratados internacionales en la materia.

Cabe señalar que respecto de las modificaciones planteadas, señalamos una restricción o limitación a su ámbito de aplicación y éste consiste en que la autoridad deberá aplicar el control difuso, cuando existan violaciones graves y evidentes, en los actos que emita.

Como se puede apreciar las propuestas, en cuanto a la redacción, no afectan las facultades y atribuciones del Servicio de Administración Tributaria, pues en relación al contenido y alcances, serían de gran beneficio para las personas que se encuentren sujetas a la aplicación del Código, en nuestra óptica, es momento de que la autoridad fiscal, comience a velar por los derechos humanos de los contribuyentes, de manera directa y por ende se requiere dotarle de las herramientas necesarias para tal efecto.

Las modificaciones legales, también son aplicables en dos momentos, cuando se emite un acto administrativo en virtud de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, o cuando el contribuyente promueve el recurso de revocación previsto en el Código y derivado de esa impugnación, la autoridad emite una resolución conforme a lo establecido en las fracciones del artículo 133 del Código.

Como se ha mencionado con anterioridad, la finalidad de esta propuesta tiene dos finalidades, por una parte depurar el sistema de justicia administrativa, y por otro que se proporcione una verdadera y eficaz justicia tributaria a favor del contribuyente, desde el primer contacto con la autoridad y así evitar tener que llegar a instancias jurisdiccionales para que así suceda.

La propuesta tiene sus cimientos en los temas que se han planteado a lo largo del presente texto de investigación, derivado de los siguientes elementos.

1. Las modificaciones en materia de derechos humanos a partir de la reforma Constitucional en el año 2011.
2. La competencia reconocida de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, frente al Estado mexicano.
3. El sistema interamericano de derechos humanos, del cual México forma parte.
4. Las diversas tesis jurisprudenciales que nuestros tribunales han emitido, las cuales tienen la finalidad de delimitar los alcances del control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad.
5. La viabilidad de que las autoridades administrativas, lleven a cabo un control constitucional y convencional de sus actuaciones.

El título de este tema, habla de la implementación del tratado denominado Convención Americana sobre Derechos Humanos, en los actos emanados por el Servicio de Administración Tributaria, ya que en el “Pacto de San José” como ya se ha revisado se encuentran establecidos una serie de derechos y principios que en caso de ser observados por la autoridad fiscal, generarían beneficios a favor de los contribuyentes y a su vez a la hacienda pública.

Se parte de la idea basada en una modificación legislativa, mediante la cual el fisco tenga la posibilidad de aplicar el control constitucional y convencional de manera difusa, en todas sus actuaciones, y en su caso velar principalmente por los principios declarados en la Convención, pues a la luz de las reformas en materia de derechos humanos, es un documento que reconoce de manera amplia garantías judiciales y civiles.

Finalmente y conforme a lo revisado en este documento, otra vía para la implementación de lo propuesto, es que la autoridad administrativa, como ha quedado establecido, derivado de un análisis lógico, jurídico y armónico de las leyes que le competen, aplique las tesis de jurisprudencia que le concedan al contribuyente una protección en sus derechos fundamentales, ante algún acto emitido por los órganos que lo componen y que resulte evidentemente violatorio de los mismos; sin embargo para que se materialice esta idea, primero debe existir un precedente mediante el cual un particular haya solicitado la aplicación de determinado tratado internacional en materia de derechos humanos a su favor, por considerar que la autoridad administrativa realizó un agravio en su contra violatorio de derechos humanos y que se obligue a la autoridad administrativa a velar por la defensa de los derechos de los particulares, sin embargo en fechas recientes encontramos la tesis cuyo rubro es **“CONTROL CONSTITUCIONAL CONCENTRADO O DIFUSO. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN FACULTADAS PARA REALIZARLO”** que contradice lo planteado en esta propuesta.

Asimismo, se propone la observancia del “Pacto de San José” por parte del SAT, sin embargo, no es el único tratado en materia de derechos humanos que puede ser aplicado, puesto que, lo que aquí se menciona es un parte aguas para el sistema interamericano para la protección de los derechos humanos.

4.4.1 Facultad de la autoridad jurisdiccional para aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

En sintonía con lo señalado en apartados anteriores, en la actualidad, México cuenta con un reciente modelo de control difuso de la convencionalidad y constitucionalidad, que se ha visto reflejado en las diversas tesis de jurisprudencia emitidas por nuestro Máximo Tribunal y sus inferiores jerárquicos, en todas las materias del derecho, la finalidad de este capítulo es analizar la manera en que es aplicado e inclusive verificar, si es posible que de manera análoga, las autoridades administrativas, lleven a cabo también el control difuso.

El control difuso, es una realidad que debe regularse de manera adecuada, sin embargo los instrumentos jurídicos que ya se han señalado con anterioridad en este texto y que se tienen por reproducidos en este apartado a fin de evitar repeticiones innecesarias, son los pilares con los que al momento se cuentan para tener por reconocido que las autoridades jurisdiccionales están obligadas a revisar la actuación estatal de sus organismos a la luz de los tratados internacionales en materia de derechos humanos; tal y como lo prevé el artículo 1° de nuestra Constitución Política.

En ese sentido, la observancia obligatoria de uno de los tratados más importantes reconocido por el Estado mexicano, comúnmente denominado “Pacto de San José”, también es pieza importante para una adecuada protección de los derechos fundamentales a nivel nacional.

Es por ello que la competencia de los juzgadores, no se encuentra en duda y *contrario sensu*, se afirma como un deber, encaminado a la justicia, cuestión que es

ampliamente exigida por todos los integrantes de la sociedad y que puede llegar a concretarse, si todas las instituciones que pertenecen al Estado, al igual que en la actualidad las autoridades jurisdiccionales, aplican de manera difusa el control de la convencionalidad en materia de derechos humanos a favor del ciudadano.

Existen diversas maneras en las cuales la autoridad jurisdiccional, puede llevar a cabo la aplicación de los tratados internacionales en materia de derechos humanos, la principal, es a través del juicio de garantías; sin embargo el control difuso también es una opción, el marco normativo que regula esta actividad se encuentra fundamentalmente en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y de manera directamente relacionada, también en los diversos criterios que ha emitido nuestro Máximo Tribunal. Esas dos herramientas jurídicas, permiten que las autoridades jurisdiccionales de cualquier ámbito, tengan la posibilidad de verificar la constitucionalidad y convencionalidad de los actos emitidos por el Estado y de esta forma crear un sistema de protección para el particular.

El problema de esto, surge a partir de que al momento no existe una norma secundaria que regula la manera y los términos en los que ha de llevarse dicho control difuso, lo que también ha permitido abusos y excesos por parte de los órganos encargados de impartir justicia e inclusive en algunos casos también por parte de instituciones de carácter administrativo, es por ello que aunado a la propuesta, también se recomienda que se genere el mecanismo legal que permita entender los alcances del control difuso, ya que inclusive los criterios de nuestros tribunales a veces ni siquiera resultan uniformes y a menudo difieren entre ellos, sobre todo en aspectos como la competencia y los límites para la aplicación del control.

4.4.2 Facultad de la autoridad administrativa para aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Una de los cuestionamientos que surgen al momento de verificar el problema planteado en este trabajo de investigación, es el saber si el Servicio de Administración Tributaria, se encuentra en posibilidad de observar y aplicar los tratados en materia de derechos humanos; lo que para el caso que corresponde analizar, se encuentra directamente relacionado con la aplicación y observancia en de los criterios emitidos por nuestros tribunales, en especial a aquellos que hacen mención a la observancia obligatoria de los tratados internacionales de los que México forma parte, es decir, el acatamiento a lo dispuesto en la jurisprudencia que regula el control difuso de la convencionalidad y constitucionalidad, serviría de plataforma para que se pudieran aplicar los tratados internacionales que velan por los derechos fundamentales, en ese orden de ideas, el maestro Carreón Ortega comenta lo siguiente:

“Es importante destacar que en muchos casos, los litigantes, hacen uso de la jurisprudencia, para apoyar sus argumentaciones dentro del recurso de revocación, sin embargo es importante destacar que además de ser inaplicable, la autoridad no está obligada a acatarla cuando se está ante un procedimiento administrativo.

Es efecto, la autoridad la autoridad se basa en facultades regladas y discrecionales, las cuales sólo permiten hacer o ejercer las atribuciones que emanan de las leyes respectivas, por lo que es insustancial el pretender que la autoridad desarrolle su accionar en base a la jurisprudencia que se adiciona en el cuerpo del recurso de revocación intentado.

Precisamente, el respeto de las garantías constitucionales contempladas en los artículos 8°, 14 y 16, es lo que da sustento y esencia al accionar de las autoridades, pues éstas,

basan sus actos, procedimientos y resoluciones, en las atribuciones y facultades que les son conferidas tanto en la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, sus Reglamentos Internos o Estatutos Orgánicos, es decir, contrario a lo que los particulares les significa el poder hacer lo que no les está expresamente prohibido, las autoridades, sólo pueden realizar actos, procedimientos y resoluciones, base a sus potestades, o sea, por tratarse de autoridades emanadas del Ejecutivo, sólo aplican las normas, pero no las interpretan ni es su función el darles una connotación deductiva de las mismas, pues esto, implicaría que las autoridades pudiesen aplicar la ley arbitrariamente, lo cual desde luego es violatorio de la propia ley. ¹¹⁶

En primera instancia nos encontramos frente a una idea que difiere completamente con lo establecido en este trabajo de investigación, sin embargo hay algunos aspectos que desde nuestra perspectiva, no se tomaron en consideración, los cuales a continuación se precisan.

1. Las modificaciones sustanciales que ha sufrido el sistema jurídico mexicano a partir de la entrada en vigor de la reforma constitucional en materia de Derechos Humanos del año 2011.
2. La resolución por parte de nuestro máximo tribunal, mediante el cual se establece el control difuso de la convencionalidad y su aplicación e interpretación por parte de todas las autoridades del país, a la luz de la resolución emitida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos en el Caso Rosendo Radilla, así como la reforma constitucional previamente señalada.

Lo anterior, es buena base para comprender que, previo a las reformas que se mencionan, los criterios, inclusive de algunos de los estudiosos en la materia fiscal,

¹¹⁶ ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, Op. Cit., Págs. 85 86.

se ceñían únicamente a la interpretación amplia de la Ley en la materia, sin poder apreciar un panorama en donde los derechos fundamentales del contribuyente fueran prioridad o en su defecto únicamente analizaban los motivos por los cuales no era procedente aplicar un criterio sustentado por un tribunal.

Nuestra propuesta surge de la idea de que ninguna autoridad debe encontrar limitante alguna, al momento de velar y salvaguardar los derechos fundamentales de las personas, y que las leyes y jurisprudencia relativa a la protección de los mismos, sirve no como un tope jurídico, sino como una guía o modelo para la implementación dentro de su ámbito de competencia, de dichos preceptos.

Para robustecer lo anterior, resulta pertinente enunciar las siguientes tesis de jurisprudencia, precisamente con el objetivo de verificar que la autoridad administrativa en determinados si está facultada para observar los criterios emitidos por nuestro Máximo Tribunal.

JURISPRUDENCIA. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTÁ OBLIGADA A ACATARLA CUANDO SEA FUNDAMENTO DE UNA RESOLUCIÓN DE LA SALA FISCAL, POR VIRTUD DEL PRINCIPIO DE AUTORIDAD DE COSA JUZGADA.

Es verdad que la autoridad administrativa no se encuentra obligada a aplicar la jurisprudencia que dicten los órganos jurisdiccionales de la Federación para cumplir con la garantía de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, porque la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, tal como lo ha establecido la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al establecer la jurisprudencia 2a./J. 38/2002, de rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.", ya que ella es obligatoria únicamente para los tribunales, en términos de lo dispuesto en los artículos 94, octavo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 192 y 193 de la Ley de Amparo. Sin embargo, en los casos en que los actos de las autoridades administrativas sean impugnados y resulten anulados por resolución de un órgano jurisdiccional en la que se aplique o acate cualquier criterio de jurisprudencia, entonces tales autoridades deben cumplir con los lineamientos contenidos en la nueva determinación cuando alcance la calidad de sentencia firme o ejecutoria, porque a ello sí les obliga el principio de autoridad (imperium) de la cosa juzgada y en caso de no hacerlo, incurrirán en responsabilidad

que es sancionada por las leyes de la materia. Por ello, cuando una Sala Fiscal aplique en una sentencia una jurisprudencia y en ella apoye su determinación, la obligatoriedad de su observancia por las autoridades administrativas dimana del atributo de imperio de que están dotadas o investidas las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que hace exigible su cumplimiento cuando las autoridades de referencia emitan el nuevo acto administrativo.¹¹⁷

Con el anterior criterio, queda demostrado que la naturaleza administrativa de determinadas autoridades no es obstáculo para dar acceso a la justicia; en este caso se delimita a la aplicación obligatoria cuando el criterio jurisprudencial sea valorado como cosa juzgada, sin embargo, desde nuestro punto de vista, no deben existir limitantes para la aplicación obligatoria por parte de las autoridades en otros casos, como lo es precisamente aplicar los tratados internacionales en materia de derechos humanos.

Finalmente y aras de confirmar que las autoridades administrativas se encuentran en posibilidad de aplicar el control de la convencionalidad en materia de derechos humanos respecto de los asuntos de su competencia se transcribe el criterio plasmado en la tesis II.2o.A. J/4, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Materia Administrativa, Tomo XV, abril de dos mil dos, visible en la página mil veintiséis, que a la letra señala:

CONSULTA FISCAL. CUANDO SE PLANTEE ANTE LA AUTORIDAD HACENDARIA LA INAPLICABILIDAD DE UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL MEDIANTE JURISPRUDENCIA, DEBE OBSERVARLA Y APLICARLA CONFORME AL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Cuando a través de una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, el particular plantee a la autoridad fiscal la inaplicabilidad de un precepto que ha sido declarado inconstitucional por jurisprudencia y acredite estar en el supuesto de aplicación, la autoridad se encuentra constreñida a observar y aplicar dicho criterio de conformidad con lo dispuesto en el artículo [16, primer párrafo, de la Constitución Federal](#), ya que, por una parte, la jurisprudencia no es otra cosa sino la interpretación directa, reiterada y obligatoria de la ley, es decir, se trata de la norma misma definida en sus alcances a

¹¹⁷ Tesis: XVII.1o.P.A.27 A, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, t. XIX, febrero de 2004, Pág. 1080.

través de un procedimiento que desentraña su razón y finalidad y, por otra, de conformidad con el principio de legalidad, las autoridades están obligadas a fundar y motivar en mandamiento escrito todo acto de molestia, o sea, que deberán expresar con precisión el precepto legal aplicable al caso, así como las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la emisión del acto, de manera tal que la autoridad ha de regir sus actos con base en la norma, observando necesariamente el sentido que de la misma ha sido fijado por la jurisprudencia. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA

Todo lo anterior, guarda relación con la propuesta planteada, ya que por una parte la modificación de la norma generaría certeza jurídica respecto de la observancia obligatoria de los derechos fundamentales previstos en nuestra Norma Suprema, así como en los tratados internacionales de los que México forma parte, sin embargo en caso de ser inviable lo primero, entonces de cualquier forma queda demostrado como la autoridad administrativa si se encuentra en posibilidad de llevar a cabo un control difuso, con motivo de lo expuesto en los criterios citados en líneas superiores, pues todos parten de la idea de que la jurisprudencia es un criterio judicial que aclara una laguna legislativa o que dicta la manera en que ha de interpretarse una ley; es por ello que con los argumentos vertidos hasta el momento, no hallamos impedimento alguno para que la autoridad hacendaria, vele por los derechos fundamentales de los contribuyentes y en caso de estar frente a una disposición jurídica violatoria de derechos humanos, emplee el control difuso respecto del acto, dando como resultado la inaplicación de la norma.

No obstante lo anterior, en diversas materias el Servicio de Administración Tributaria está obligado a acatar lo establecido en los tratados internacionales de los que México forma parte, por ejemplo el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 febrero de 1994, lo que demuestra que bastaría con una modificación legislativa sencilla para poder realizar un cambio trascendental en el sistema fiscal mexicano, y sirve como ejemplo para

comprender que el Estado inclusive puede adoptar medidas que garanticen un pago de impuestos justo, a través de los instrumentos jurídicos que sean necesarios, en este caso la suscripción de los tratados internacionales ya referidos, además demuestra que únicamente se requiere un ajuste legislativo para que la modificación se lleve a cabo.

4.3 Ventajas y beneficios de la aplicación del “Pacto de San José” al recurso administrativo de revocación.

El maestro Sánchez Pichardo, comenta una idea que no difiere del todo, de la propuesta realizada en este documento, él señala que:

“...En virtud de que los recursos administrativos se rigen por el principio objetivo de legalidad, cuando la autoridad administrativa al resolverlos advierta una ilegalidad manifiesta en el acto administrativo, deberá revocarlo, aun cuando los agravios sean insuficientes. Para ello, habrá de fundamentar y motivar cuidadosamente esta revocación. Este hecho obedece a que el recurso administrativo parte del presupuesto de la relación de buena fe entre autoridad administrativa y gobernado, que hace presumir la colaboración mutua...”¹¹⁸

Respecto de lo anterior, se desprenden dos cuestiones útiles a nuestra propuesta, la primera de es que ha quedado demostrado que la autoridad tiene la facultad y la obligaciones de velar por la justicia tributaria, asimismo, se desprende la viabilidad de la aplicación e interpretación en su sentido más amplio, por lo que corresponde a

¹¹⁸ SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto Cándido, Op. Cit., Págs. 165-166.

los derechos humanos previstos en los tratados internacionales de los que México forma parte.

El beneficio que podría concederse a los contribuyentes, desde nuestra perspectiva es inmenso y de carácter progresivo, ya que serviría como control de calidad en la actuación de las autoridades fiscales, asimismo confirmaría los principios tributarios de certeza jurídica, seguridad jurídica, legalidad, proporcionalidad y equidad.

El impacto que se prevé recaiga sobre dicha modificación, es trascendental para todos los ámbitos de la sociedad mexicana y no únicamente para las personas que se encuentren bajo alguno de los supuestos de la autoridad fiscal imponga conforme a sus facultades, ya que al emitir recursos de revocación justos, estos a su vez se convertirían en automático en eficaces, ya que como se ha dicho en anteriores oportunidades, la ineficacia del recurso de revocación, recae principalmente en el poco o nulo análisis que realiza la autoridad respecto de su actuación, si por el contrario se impusiera la obligación de controlar de manera difusa la constitucionalidad y convencionalidad de sus actos, entonces se depuraría la demanda de justicia por parte de las personas que día a día ocurren a los Tribunales.

Tenemos la certeza que es a través de este tipo de modificaciones mediante las cuales, el Estado mexicano avanza respecto de la aplicación irrestricta del estado de Derecho, así como de la observancia obligatoria de los derechos humanos, contenidos en nuestra norma suprema y los tratados internacionales de los que México forma parte.

Concatenado a lo anterior, encontramos que los cambios derivados de esta propuesta, podrían transgredir incluso el ámbito económico tributario, ya que al tener la sociedad la certeza de que la actuación de las autoridades fiscales se hará observando en todo momento los derechos humanos que los protegen, podrían tener una mayor acercamiento al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, así como con las autoridades facultadas para aplicar la normativa de esa naturaleza.

Los beneficios que encontramos en caso de que el Servicio de Administración Tributaria lleve a cabo un control difuso de sus actos y resoluciones, en un primer momento es el brindar una adecuada justicia tributaria, la segunda cuestión es que como consecuencia de dicho control, los particulares ya no tendrían siempre que recurrir a los órganos jurisdiccionales para defender sus derechos. Por último, una de las principales ventajas derivada de esta propuesta, es el mostrar ante el escenario mundial, que México se encuentra listo a nivel de su legislación y autoridades, para afrontar los retos de la globalización y de participación activa de la economía global, pues no hay que dejar de lado que la presente propuesta de modificación impacta desde el pequeño contribuyente hasta el más grande de los mismos. Asimismo la aplicación de la Convención sobre los Derechos Humanos, en la actuación de la autoridad fiscal al momento de llevar a cabo el trámite del recurso de revocación e inclusive al momento de emitir determinaciones de cualquier índole, en ese sentido aumenta la certeza jurídica, se frenan las malas prácticas realizadas y protege de manera directa al contribuyente.

CONCLUSIONES.

1. El motivo por el cual fue electo el presente tema de investigación, ha quedado asentado a lo largo de las páginas que lo componen, y es precisamente que a la fecha el recurso de revocación en materia fiscal, resulta ineficaz, por los argumentos expuestos, los cuales se enfocan principalmente a la nula obligación de las autoridades a revisar de fondo sus determinaciones; durante el desarrollo de la obra, se demostró que aunque la autoridad cuenta con herramientas tecnológicas novedosas como el buzón tributario y la revisión electrónica, no han resultado de utilidad para reducir el número de resoluciones confirmadas y que pudieran contener actos contrarios a la Constitución o los tratados internacionales en materia de derechos humanos.
2. Las autoridades únicamente confirman los actos, sin estudiarlos, por ello y ante la necesidad de brindar una verdadera justicia, es que se propone una modificación a la norma en la materia, la cual tiene el propósito de que efectivamente sean aplicados los tratados internacionales por la autoridad administrativa.
3. Los elementos tanto del acto jurídico, como del administrativo, son la base del recurso de revocación, y en su naturaleza jurídica y forma de desarrollarse, podemos comprobar si la propuesta es viable, ya que como quedó formulado, todo acto administrativo conlleva una molestia a los particulares y por ende cabe la posibilidad de revisar su constitucionalidad y convencionalidad; en ese sentido fueron analizadas diversas tesis de jurisprudencia que demuestran que en la actualidad, la aplicación del control difuso por parte de las

autoridades administrativas, es una posibilidad y no una cuestión contraria a la norma jurídica.

4. La aplicación de un tratado internacional en materia de derechos humanos a favor de los particulares en el recurso de revocación, es jurídicamente posible; para mayor abundamiento se realizó un estudio sobre la Convención Americana de Derechos Humanos “Pacto de San José”, en el que los elementos indispensables para su aplicación en territorio mexicano y mostrar que de esa manera también puede ser aplicado por las autoridades de los todos los ámbitos, con la finalidad de velar por los derechos fundamentales de las personas; la aplicación de los tratados internacionales en materia de derechos fundamentales, no únicamente puede llevarse a cabo con motivo de la interposición del recurso, sino inclusive, puede llevarse a cabo al momento de emitir una determinación temporal o definitiva.

5. Por otro lado, se realizó un análisis comparado del control de la constitucionalidad y convencionalidad, en el cual se pudo analizar la transición que ha sufrido el Estado mexicano de un control concentrado hacia uno difuso, lo anterior a la luz de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del año 2011.

6. Al realizar el análisis del control difuso, se llegamos a la conclusión de que no existe una restricción legal o material, que impida que las autoridades administrativas, lo realicen respecto de la convencionalidad en los asuntos de su competencia, aplicando los tratados internacionales en materia de derechos humanos y otorgando la protección más amplia a los contribuyentes y sujetos administrados por lo que proponemos que las autoridades administrativas se apeguen al mandato constitucional previsto en el artículo 1°

mediante el cual se reconoce la protección y observancia de los Derechos Humanos en toda la actividad estatal.

7. En ese orden de ideas, en lo tocante a la ineficacia del recurso de revocación en materia fiscal, se propone que el Servicio de Administración Tributaria, lleve a cabo un control difuso de los actos que emanen de sus órganos auxiliares, con la finalidad de depurar el sistema de impartición de justicia en materia fiscal y administrativa, y proporcionar una verdadera justicia tributaria.

La propuesta realizada, en nuestra opinión resulta novedosa, ya que a la fecha no existe antecedente de algo similar; al ser una cuestión con esa característica (el de aplicar la jurisprudencia en materia de derechos humanos y con ello hacer valido el “Pacto de San José”), es susceptible de ser mejorada, y en ese sentido nos resultó un tanto interesante proponer una modificación legislativa, que, como ya se mencionó generaría un verdadero parte aguas en el sistema jurídico mexicano.

8. Los derechos fundamentales de las personas, poseen limitaciones las cuales consisten precisamente en no afectar otros similares, es por ello que se ha insistido en el hecho de argumentar con antecedentes jurídicos que una modificación de esa magnitud no generaría un conflicto entre las facultades y funciones que deben desempeñar en atención a sus ámbitos competenciales las autoridades administrativas y que generaría “incertidumbre jurídica en franca contravención a otros derechos humanos como los de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica, previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales”, tal y como lo menciona un criterio jurisprudencial, pues en nuestra opinión, la existencia de un derecho fundamental debe ser velada.

9. Al ser el recurso administrativo la primer vía que tiene el particular para hacer valer sus medios de defensa, lo que se busca en este proyecto, es que sea eficaz, que no genere una carga, y que permita crear un antecedente para que dicho control, se haga valer en otras materias, pues no podemos negar que la corriente de los derechos fundamentales, es una realidad en nuestro país, y por ello se deben de llevar a cabo los cambios necesarios para que se haga valer de manera pronta y expedita, de tal forma que en virtud de la propuesta planteada en este trabajo de investigación, se busca la eficacia de los recursos administrativos y en general, la obtención de una justicia tributaria.

10. Como conclusiones generales podemos encontrar que después de revisar los argumentos tanto de hecho como de derecho, respecto del recurso de revocación, al día de hoy no es eficaz y ante tal situación urge tomar medidas al respecto (como la propuesta en este documento); también se mencionaron las innovaciones tecnológicas plasmadas en la Ley y que en teoría deberían de ayudar a la tramitación de los recursos, cuestión que en la praxis no se pone en operación, porque como se mencionó, no es suficiente realizar modificaciones legislativas e implementar medidas tecnológicas, además se requiere que hayan más propuestas de fondo, como la planteada, que proporcionen una verdadera protección a los contribuyentes y que obligue a la autoridad a generar nuevas prácticas.

BIBLIOGRAFÍA.

- **ACOSTA ROMERO, Miguel.** Teoría General del Acto jurídico y Obligaciones, Porrúa. México, 2005.
- **ÁLVAREZ GENDÍN, Sabino.** Tratado General de Derecho Administrativo Tomo I, Bosch, España, 1958.
- **ARMIENTA HERNÁNDEZ, González.** Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos, Porrúa, México, 1999.
- **BÁEZ MARTÍNEZ Roberto.** Manual de Derecho Administrativo, Trillas, México, 1990.
- **BECERRIL HERNÁNDEZ, Mario.** Facultades de Comprobación, Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera y Medios de Impugnación , Tax Editores, México, 2010.
- **BÉJAR RIVERA, Luis José.** El Acto Administrativo y su Finalidad, Porrúa, México, 2011.
- **CIFUENTES Santos.** Negocio jurídico Estructura. Vicios. Nulidades, Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Argentina, 1994.
- **CISNEROS FARIAS, Germán.** La Voluntad en el Negocio jurídico, Trillas. México.
- **DE PINA, Rafael.** Elementos de Derecho Civil Mexicano, Introducción – Personas - Familia, Porrúa. México, 2000.
- **DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo.** Derecho Civil Parte General, Personas, Cosas, Negocio jurídico e Invalidez, Porrúa. México.
- **DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, José Alfredo.** Derecho Civil Contratos, Porrúa, México, 2007.
- **FRAGA MAGAÑA, Gabino.** Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2000.
- **GALINDO GARFIAS, Ignacio.** Derecho Civil, Porrúa, México, 2000.

- **GARCIA MÁYNEZ, Eduardo.** Introducción al Estudio del Derecho, Porrúa, México, 2002.
- **GUTIÉRREZ Y GONZÁLEZ, Ernesto.** Derecho Administrativo y Derecho Administrativo al Estilo Mexicano, Porrúa, 1993, México.
- **J. KAYE, Dionisio.** Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo, Themis, México, 2009.
- **MARTÍNEZ MORALES, Rafael I.** Derecho Administrativo tercer y cuarto cursos, Oxford, México, 2005.
- **MARGADANT FLORIS., Guillermo.** La Segunda Vida del Derecho Romano, Porrúa. México, 1986.
- **MARGÁIN MANAUTOU, Emilio.** El Recurso Administrativo en México, Porrúa, México, 1999.
- **MARGAIN MANATOU, Emilio.** Introducción al Estudio del Derecho tributario, Porrúa, México, 2007.
- **NAVA NEGRETE, Alfonso.** Derecho Administrativo, Fondo de Cultura Económica, México, 1995.
- **ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto.** Derecho Fiscal Procesal, Porrúa, México, 2011.
- **PÉREZ DAYÁN, Alberto Gelacio.** Teoría General del Acto Administrativo, Porrúa, México, 2006.
- **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.** Derecho Fiscal, Harla, México, 1986.
- **RODRÍGUEZ MICHEL, Moisés.** Recurso de Revocación Fiscal, Porrúa, México, 2002.
- **ROJINA VILLEGAS, Rafael.** Compendio de Derecho Civil III Teoría General de las Obligaciones, Porrúa, México.
- **ROJINA VILLEGAS, Rafael.** Derecho Civil Mexicano, Introducción y Personas Tomo Primero, Porrúa, México, 1982.
- **SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto Cándido.** Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, Porrúa, México, 2012.
- **SERRA ROJAS, Andrés.** Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2013.

- **TAPIA RAMIREZ, Javier.** Introducción al Derecho Civil, McGRAW-HILL, México, 2002.
- **VALLARTA PLATA, José Guillermo.** La Corte Interamericana de Justicia y los Derechos Humanos en México, Porrúa, México, 2003.
- **VALLS HERNÁNDEZ, Sergio.** Nuevo Derecho Administrativo, Porrúa, México, 2002.

LEYES Y REGLAMENTOS.

Sustantivas

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que reforma la de 5 de febrero de 1857(vigente).
- Convención Americana Sobre Derechos Humanos, suscrita en la Conferencia Especializada Interamericana Sobre Derechos Humanos.
- Ley de Amparo Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (vigente).
- Código Fiscal de la Federación (vigente).
- Código Civil Federal (vigente).
- Ley del Servicio de Administración Tributaria (vigente).
- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (vigente).

Adjetivas

- Código Federal de Procedimientos Civiles (vigente).
- Ley Federal del Procedimiento Administrativo (vigente).
- Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (vigente).

PÁGINAS DE INTERNET.

- El Control de la Constitucionalidad, Análisis del artículo 105 constitucional. OCHOA HUERTA Carla, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, visible en: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/93/art/art4.html>.
- Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española (22.A ED.). Madrid, España, visible en: <http://www.rae.es/>

OTRAS FUENTES.

- Consulta a través del Sistema INFOMEX del Servicio de Administración Tributaria, mediante el folio 0610100127513.