

# DEFINITIVIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL

Raúl RODRÍGUEZ LOBATO\*

RESUMEN: En opinión del autor del presente artículo, la certeza y la seguridad jurídicas en relación con el procedimiento administrativo fiscal no tienen reconocimiento directo y expreso en el Código Fiscal de la Federación. Esta omisión es inadecuada, debido a que del procedimiento administrativo se derivan importantes derechos y obligaciones tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, que debieran estar respaldados por un principio de seguridad jurídica perfectamente regulado en las leyes respectivas. Para sustentar esta opinión, el autor realiza un estudio de diversos aspectos del procedimiento administrativo: sus características, desarrollo, eficacia y principios generales, haciendo una revisión de la doctrina tanto nacional como extranjera, así como de criterios derivados de la jurisprudencia.

*ABSTRACT: According to the author of this article, legal certainty referred to the field of fiscal-administrative procedure has no direct and explicit treatment in the Fiscal Code of the Federation. This omission is inconvenient, due to the fact that out from administrative procedures, a series of relevant rights and duties are derived, both for the fiscal authority and for the tax payer; the argument, thus, is that those rights and duties should be supported by a principle of legal certainty, through a detailed and explicit regulation. In support of this opinion, the author studies different aspects of administrative procedure: its characteristics, its development, its efficacy and its general principles, reviewing both domestic and foreign legal doctrines, as well as some criteria derived from judicial decisions.*

\* Profesor de la Facultad de Derecho de la UNAM.

SUMARIO: I. *Exordio*. II. *Concepto de procedimiento administrativo*. III. *Características del procedimiento administrativo*. IV. *Desarrollo del procedimiento administrativo*. V. *Eficacia del procedimiento administrativo*. VI. *Principios generales del procedimiento administrativo*. VII. *Seguridad jurídica*. VIII. *Bibliografía*.

## I. EXORDIO

Del estudio del procedimiento administrativo fiscal regulado por el Código Fiscal de la Federación, especialmente en el caso del ejercicio de facultades de comprobación de parte de la autoridad fiscal, y a la vista de la doctrina jurídica administrativa y de la jurisprudencia, soy de la opinión de que de dicho procedimiento se generan, tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, derechos que no pueden ni deben ser desconocidos, destacándose la certeza y seguridad que deriva de la resolución definitiva que constituye el acto decisorio y conclusivo del procedimiento, y por la cual el propio procedimiento, opino igualmente, adquiere el carácter de definitivo, o sea, que para éste también opera el principio de firmeza. Esta circunstancia que apunto ha sido reconocida desde hace ya tiempo por los órganos jurisdiccionales, como se desprende de la siguiente tesis del Poder Judicial federal:

RESOLUCIONES FISCALES DEFINITIVAS, DERECHOS QUE NACEN DE LAS, A FAVOR DE LAS PARTES. Dentro del procedimiento oficioso, una resolución tiene el carácter de definitiva si sirvió para poner fin a dicho procedimiento; y si en él fueron llamados a declarar los actores, es indudable que éstos adquirieron el derecho que les otorga tal resolución, no solamente para recurrirla por los medios legales sino para que no pueda llevarse a cabo una nueva investigación, ya que ello equivaldría a violar el principio de firmeza del procedimiento, aceptado implícitamente por el artículo 163, fracción II, del Código Fiscal que al facultar a los Magistrados de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación para sobreseer en los juicios cuando ha habido revocación administrativa de la resolución impugnada,

exceptúa los casos en que esa resolución haya dado nacimiento a un derecho a favor de alguna de las partes; por lo mismo, si la actora fue juzgada dentro del procedimiento oficioso, tiene derecho a que no vuelva a juzgarse en un nuevo procedimiento similar.<sup>1</sup>

También he observado que a la situación antes indicada, o sea, al reconocimiento de que en el procedimiento administrativo fiscal opera el principio de firmeza y de él se generan derechos para la autoridad y para el particular, se ha llegado como resultado de la interpretación armónica de las normas administrativas y fiscales, ya que esa situación no tiene ni ha tenido un reconocimiento directo, expreso y con la amplitud que requiere, en los ordenamientos tributarios, específicamente en el Código Fiscal de la Federación.

La omisión normativa antes apuntada deriva, en mi opinión, del hecho de que, en realidad, en el Código Fiscal de la Federación no existe una regulación detallada del procedimiento administrativo fiscal, y si bien actualmente existe una Ley Federal de Procedimiento Administrativo que pudiera colmar la laguna del código tributario mencionado, ello no puede ocurrir porque expresamente lo prohíbe el segundo párrafo del artículo 1o. de la ley citada al disponer: “El presente ordenamiento no será aplicable a las materias de carácter fiscal, financiero, responsabilidades de los servidores públicos, electoral, competencia económica, justicias agraria y laboral, así como al Ministerio Público en ejercicio de sus funciones constitucionales”.

No se me escapa que, como ha sostenido la jurisprudencia, al procedimiento administrativo le son aplicables supletoriamente las disposiciones del Código Federal de Procedimientos Civiles; sin embargo, no hace falta mucha reflexión para advertir que habida cuenta de la diferente finalidad de los procedimientos administrativo y contencioso, no siempre pueden aplicarse con facilidad y sin ningún inconveniente las disposiciones del Código Procesal Federal. Baste para ilustrarlo un solo ejemplo: el procedimiento regulado por el Código Federal de Procedimientos Civiles fue el-

1 *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. época, t. CXXV, pp. 406 y 407.

borado y estructurado para resolver litigios, y en el procedimiento administrativo fiscal no hay litigio, sino, como se sostiene en la doctrina jurídica administrativa, la gestión de la administración con la colaboración del administrado, de modo que, en caso dado, hasta que termina y existe una resolución administrativa de carácter definitivo podría presentarse un litigio.

Y si es escasa la regulación del procedimiento administrativo fiscal, más aún lo es el estudio o la investigación sobre el mismo, pues la mayoría de los textos sobre la materia de procedimientos fiscales se ocupan del ámbito procesal y, cuando mucho, del recurso administrativo, pero no del procedimiento administrativo de cuyo resultado depende la determinación de la situación fiscal del contribuyente en un periodo o por un acto o una actividad determinado.

Las circunstancias antes mencionadas, aunadas a la idea de que en las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y el administrado, y en este caso concreto, entre el fisco y el contribuyente, debe prevalecer la seguridad jurídica, han sido el motivo que me ha llevado a tratar el tema de este trabajo, pergeñando algunas ideas que espero puedan resultar útiles.

Luis Recaséns Siches, al estudiar las funciones del derecho en su obra *Introducción al estudio del derecho*, dice que el fin último del derecho consiste en satisfacer unas necesidades sociales de acuerdo con las exigencias de la justicia y de los demás valores jurídicos implicados por ésta, tales como el reconocimiento y garantía de la dignidad personal del individuo humano, de su autonomía, de sus libertades básicas y de la promoción del bienestar general o bien común; sin embargo, cuando se refiere a las “funciones del derecho” o “finalidades funcionales de lo jurídico”, expresamente señala que no trata de inquirir sobre los más altos valores que deben ser realizados por el derecho, sino que trata de averiguar cuáles son los tipos generales de necesidades humanas sociales que todo derecho intenta satisfacer, por el mero hecho de su existencia real, e independientemente de su mayor o menor justicia. Se trata, dice, para no perder la universalidad del concepto del derecho, no de ideas de finalidades concretas o particulares, sino de ideas de fi-

nalidades funcionales, las cuales son por entero formalistas y plenamente universales. Así, hace consistir las funciones o fines funcionales del derecho en: *a)* certeza y seguridad, a la vez que posibilidad de cambio; *b)* resolución de los conflictos de intereses; y *c)* organización, legitimación y restricción del poder político.

De estas funciones del derecho, la que interesa y anima el presente estudio es la de certeza y seguridad jurídicas en relación con el procedimiento administrativo fiscal, habida cuenta de que, como he mencionado, considero que de dicho procedimiento se generan tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, derechos que no pueden ni deben ser desconocidos, pero que, como también indiqué, no tienen un reconocimiento directo, expreso y con la amplitud que requiere en el Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, habida cuenta de que en el campo de las relaciones entre la autoridad administrativa fiscal y los contribuyentes gran parte de la actividad de la autoridad se realiza, como dice Sergio Francisco de la Garza,<sup>2</sup> a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, a propósito de los cuales indica este autor, y comparto plenamente su opinión, que se trata de una materia que es administrativa por naturaleza y fiscal por calificación, y de la cual se desprende que hablar de los procedimientos administrativos fiscales es hablar de una de las especies de dichos procedimientos que, en general, lleva a cabo la autoridad hacendaria. Para el desarrollo de este trabajo he acudido casi por entero a la doctrina jurídica procedimental en materia administrativa, es decir, a los estudiosos del derecho administrativo, puesto que todos los conceptos ahí expuestos son perfectamente aplicables al procedimiento administrativo fiscal.

## II. CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

En la doctrina jurídica administrativa extranjera se afirma que el procedimiento administrativo es el conjunto de actuaciones que se producen en el seno de la administración, articulados conforme a

<sup>2</sup> Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, 1985, p. 669.

un plan, que tienen por objeto la obtención y el procesamiento de información y que constituye un sistema de acción de carácter interactivo entre la administración y el ciudadano, o entre diversas administraciones públicas;<sup>3</sup> también se ha dicho que es la serie, secuencia o sucesión de actos que, dirigida a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, constituye el elemento ordenador, regulador y sistematizado del desenvolvimiento de la función administrativa del Estado;<sup>4</sup> o bien, que es la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la administración como de los particulares, o en otras palabras, la forma por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad administrativa.<sup>5</sup>

En México, los estudiosos del derecho administrativo han dicho que el procedimiento administrativo es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo, actos que dan al autor del acto administrativo la ilustración e información necesaria para guiar su decisión;<sup>6</sup> o bien, que son las formalidades legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la administración pública;<sup>7</sup> y en el campo del derecho fiscal, en lo concerniente al procedimiento administrativo, se ha dicho que es el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación.<sup>8</sup>

3 Schmidt-Abmann, E., "El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de derecho y el principio democrático. Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana", trad. de Javier Barnés, en Barnés, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993, p. 318.

4 Comadira, Julio R., *Procedimiento administrativo y denuncia de ilegitimidad*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 11.

5 Altamira, Pedro Guillermo, *Curso de derecho administrativo*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1964, cit. por Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986, p. 197.

6 Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, 33a. ed. rev. y act. por Manuel Fraga, México, Porrúa, 1994, pp. 254 y 255.

7 Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, 10a. ed., México, Porrúa, 1981, t. I, p. 277.

8 Martínez López, Luis, *Derecho fiscal mexicano*, 5a. reimpr. de la 4a. ed., México, Ediciones Contables y Administrativas, 1982, p. 209.

De los conceptos anteriores puedo resumir que el procedimiento administrativo fiscal es la serie de actos jurídicos que realiza el fisco, solo o con la colaboración del particular, y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, estableciendo, en consecuencia, una situación jurídica concreta.

A partir de la antigua idea de entender el procedimiento administrativo tan sólo como un procedimiento decisorio que desemboca en una resolución vinculante, concepto de un derecho administrativo al que únicamente le importaba la acción soberana o revestida de *imperium* del Estado, en la actualidad, habida cuenta de que el aspecto funcional el Poder Ejecutivo se entiende como un sistema autónomo de decisiones con efectos hacia terceros, pero cuya comprensión sólo puede alcanzarse desde su interior, el concepto ha evolucionado y se afirma que los procedimientos administrativos no se pueden circunscribir ordinariamente a un único objetivo, sino que, por el contrario, responden, paralelamente a las amplias competencias administrativas, a otros fines tales como la información administrativa, la coordinación y la garantía de acierto en la decisión, la seguridad jurídica individual y la consecución del consenso institucional.

Vale la pena destacar la idea señalada por Julio R. Comadira en su concepto de procedimiento administrativo, de que éste se dirige a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, precisando que utiliza las expresiones “bien común” e “interés público” como equivalentes, en virtud de que el interés público al cual generalmente se refiere la doctrina no puede ser sino el “bienestar general”, y que éste, a su vez, debe entenderse como el bien común de la filosofía clásica, y por ello sostiene que el procedimiento administrativo se muestra como un conjunto de formas jurídicamente reguladas, cumplidas por y ante los órganos que tienen atribuido el ejercicio de la función administrativa, con el fin de preparar la emisión de actos que satisfacen directamente el bien común, en el marco del proceso administrativo.<sup>9</sup> Idea afín a la expuesta por Serra Rojas, al decir que “La organización política

9 Comadira, *op. cit.*, nota 4, pp. 11 y 12.

se propone el bienestar general y una política de justicia social correlativa a dicho orden, que garantice los derechos humanos, mantenga el principio de la supremacía de la ley, una justa distribución de la riqueza nacional y la responsabilidad del Estado".<sup>10</sup>

De acuerdo con la idea antes señalada, el propio Comadira indica que las disposiciones regulatorias del procedimiento administrativo tienen, en consecuencia, un carácter instrumental en relación con la gestión del bien común, causa final del Estado, y que en ese sentido el interés público gravita también en el ámbito estrictamente procedimental. Así, pues, el procedimiento, como forma que es en la relación jurídico administrativa, cumple un doble papel tuitivo, pues asegura, por un lado, la eficacia de la gestión de la administración, y, por otro, el respeto de los derechos e intereses particulares.<sup>11</sup>

Me parece pertinente precisar, ya que hablo del procedimiento como forma, que el interés público, como valor esencial rector de la gestión administrativa, es muy importante, pues su operatividad directa e inmediata en el procedimiento administrativo constituye una de las notas que lo distinguen del procedimiento jurisdiccional, habida cuenta de que, aunque ambos son forma en las relaciones jurídicas, cumplen funciones diversas; el primero, es decir, el procedimiento administrativo, tiende a garantizar la satisfacción del interés público, del bien común o bienestar general, como he señalado anteriormente, que es el fin esencial de la función administrativa, de cuyo logro se benefician mediata o indirectamente los intereses particulares; en tanto que el segundo, o sea el procedimiento jurisdiccional, tiende a la resolución de conflictos entre partes con intereses contradictorios, por lo tanto, aquí el interés público es un valor mediato, ya que el valor primario o esencial es precisamente la solución jurisdiccional de las controversias respecto de los intereses particulares, cuyo logro producirá, como consecuencia, la satisfacción del interés público.

10 Serra Rojas, *op. cit.*, nota 7, p. 275.

11 Comadira, *op. cit.*, nota 4, pp. 12 y 13.



Esta diferencia de funciones, por un lado, y por el otro que la función resolutoria de conflictos del procedimiento jurisdiccional se refleja en la regulación jurídica del mismo, son las razones por las cuales apunté al inicio de este estudio que no siempre resulta fácil colmar la laguna legal de la falta de regulación del procedimiento administrativo fiscal con la aplicación supletoria del Código Federal de Procedimientos Civiles, y, por otro lado, como en materia tributaria el interés que procura la gestión administrativa es la recaudación, por la necesidad del Estado de obtener los recursos dinerarios que requiere para satisfacer los gastos públicos, es innegable que es el interés público el valor rector de esa gestión administrativa, o sea, que es el valor que se persigue de manera directa e inmediata, y al estar presente en el procedimiento administrativo fiscal, lo distingue plenamente del procedimiento jurisdiccional.

### III. CARACTERÍSTICAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Una vez precisado el concepto de procedimiento administrativo, considero pertinente comentar cuáles deben ser sus características o rasgos fundamentales, de acuerdo con la opinión de los estudiosos de la materia.

En la doctrina jurídica administrativa moderna<sup>12</sup> se reconoce sin reserva alguna que el procedimiento administrativo no proviene de un Estado gendarme, ciego y prepotente; sino que es consecuencia del Estado intervencionista que concurre a ayudar al administrado y no para declararlo su enemigo; se opina que el poder administrador no fue instituido para perseguir a vagos y delinquentes, puesto que la noción de que la administración tiene esta única función, además de defender la propiedad privada, ha sido superada, de modo que la administración pública moderna ha cambiado sus motivos y con ello, su estilo de tratamiento a los particulares.

<sup>12</sup> Véase Fiorini, Bartolomé A., *Procedimiento administrativo y recurso jerárquico*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971, pp. 34 y ss.

Con base en esta concepción moderna de la función administrativa del Estado se dice que el derecho administrativo, ante ciertas circunstancias, debe inclinar su balanza a favor del administrado, con el fin de contrarrestar el autoritarismo y la arbitrariedad de la burocracia, por un elemental respeto hacia el particular en sus tribulaciones ante las prerrogativas del poder administrador. En otras palabras, la desigualdad en que está colocado el particular frente a la administración, en razón del poder de que ésta se encuentra investida, obliga jurídicamente a la propia administración al buen tratamiento del particular, y esta es la conducta que ahora se considera justa frente al rigor formalista que pudiera adoptarse en la gestión administrativa.

Jean-Pierre Ferrier ha dicho que

El procedimiento, cualquiera que sea, no es neutro; no es simplemente un técnica que permita obtener cualquier resultado, acto o contrato administrativo. Se trata de un medio específico al servicio de uno o varios fines: la calidad del acto administrativo, la [objetividad], la protección del ciudadano contra el poder (o la arbitrariedad) de la Administración, etcétera. El procedimiento es, o tiende a ser, una garantía del buen funcionamiento de la Administración pública.<sup>13</sup>

Señala Antonio Carrillo Flores que en el Congreso de Varsovia de 1936, del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas se propusieron

los siguientes rasgos como fundamentales para todo procedimiento administrativo: primero, el principio de audiencia de las partes; segundo, enumeración de los medios de prueba que deben ser usados por la Administración o por las partes en el procedimiento; tercero, determinación del plazo en el cual debe obrar la Administración; cuarto, precisión de los actos para los que la autoridad debe tomar la opinión de otras autoridades o consejos; quinto, necesidad de una motivación por lo menos sumaria de todos los actos que afecten a un particular; sexto, condiciones en las cuales la decisión debe ser

13 Ferrier, Jean-Pierre, "El procedimiento administrativo en Francia", trad. de David Giles Dubois y Eduardo Gamero Casado, en Barnés, Javier (coord.), *op. cit.*, nota 3, p. 359.

notificada a los particulares, y como reglas generales complementarias: la declaratoria de que todo quebrantamiento a las normas que fijan garantías de procedimiento para el particular, deben provocar la nulidad de la decisión administrativa y la responsabilidad para quien las infrinja.<sup>14</sup>

Sobre las características de las leyes de procedimiento, y por ende del procedimiento administrativo, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido el siguiente criterio:

LEYES DE PROCEDIMIENTO. SU CONCEPTO. Las normas de procedimiento son aquellas disposiciones jurídicas que garantizan o hacen efectivo el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones que corresponden a las partes dentro de las diversas relaciones jurídicas que pueden existir entre ellas, y que son establecidas en las normas sustantivas. Así, pues, las normas de procedimiento constituyen reglas de actuación, que determinan el acto o serie de operaciones y trámites que deben seguirse para obtener la defensa de un derecho o el cumplimiento de una obligación. Son preceptos de carácter instrumental, directamente vinculados con la potencia coercitiva del Derecho, que tienen por objeto garantizar la eficacia de las normas sustantivas. Son, en fin, las normas que señalan no qué es lo justo, sino cómo debe pedirse e impartirse la justicia.

Revisión No. 1388/78. Resuelta en sesión de 10 de marzo de 1982, por mayoría de 5 votos y 3 en contra. Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Lic. Óscar Roberto Enríquez Enríquez.<sup>15</sup>

Se advierte que las normas de procedimiento no sólo rigen la conducta del particular en el procedimiento administrativo, sino que prescriben también la forma en que debe actuar la administración y procuran que ésta no ejerza su poder, con las prerrogativas que le son inherentes, en forma injusta e irrazonable.

<sup>14</sup> Carrillo Flores, Antonio, *La defensa de los particulares frente a la administración en México*, México, Porrúa, 1939, p. 102.

<sup>15</sup> *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, 2a. época, año IV, núm. 27, marzo de 1982, p. 273.

La lectura de los rasgos fundamentales del procedimiento administrativo propuestos por la Convención de Varsovia de 1936 del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas antes reseñados, pone de manifiesto que este procedimiento debe tender a determinar la verdad real que satisfaga el interés público que rige la gestión administrativa, pero hay que tomar en cuenta que, como igualmente se ha reconocido, en el procedimiento administrativo no rige, o no debe regir, un férreo formalismo, sino que es posible, y estimo aconsejable, una flexibilidad en la gestión administrativa habida cuenta de que lo que se persigue por encima de todo es el interés público, el bienestar general o el bien común, como ya he expresado con anterioridad; por lo tanto, como el gobierno, la dirección y la ejecución del procedimiento administrativo corresponden a la autoridad administrativa, ésta puede por esa flexibilidad aconsejable en la gestión administrativa subsanar ciertas omisiones del administrado, puede permitir la ampliación de pruebas a pesar de que ya haya concluido esta etapa procedimental, y puede también, en ejercicio de su apreciación, proveer medidas que rectifiquen la actividad del particular, pues todo esto permite procurar la verdad material que satisfaga el interés público.

Todas estas características o rasgos fundamentales que la doctrina jurídica administrativa propone o reconoce en el procedimiento administrativo en general son, desde luego, perfectamente aplicables al procedimiento administrativo fiscal, pues no obstante su finalidad recaudatoria, no puede abstraerse de las notas características apuntadas so pena de tornarse injusto y arbitrario, y todas esas características o rasgos fundamentales comprueban que el particular, el administrado, incluso en su calidad de contribuyente, es y debe ser un beneficiario directo o indirecto de la actividad pública administrativa, puesto que por la circunstancia de ser un administrado, y estar legitimado para intervenir en el procedimiento administrativo, el particular no deja de ser el titular y portador de derechos y garantías llamados derechos humanos.

Así pues, el procedimiento administrativo llevado a cabo con estricto apego al derecho, pero sin un férreo formalismo y sí con cierta flexibilidad en la gestión administrativa, asegura la decisión admi-

nistrativa justa, con realización eficaz y conveniente, respetando los derechos de los individuos.

Por otro lado, la satisfacción del interés público que persigue de manera directa el procedimiento administrativo en general, y desde luego el fiscal en especial, es la nota que justifica el principio de oficiosidad que rige en este procedimiento y del cual me ocuparé con más detenimiento con posterioridad, lo cual se traduce en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todas sus etapas hasta llegar al acto decisorio. Así, la oficiosidad en el procedimiento administrativo implica el impulso ejecutorio y la unilateralidad de la acción administrativa, la actividad instructora para determinar la verdad real de sus decisiones, el carácter de imparcialidad de la actividad administrativa y el derecho reconocido a los particulares para recurrir contra los actos administrativos irregulares o injustos.<sup>16</sup>

Hay que tomar en cuenta, a propósito del significado del principio de oficiosidad, que en ocasiones el procedimiento administrativo da comienzo a petición del particular, o sea, porque existe una instancia. Sin embargo, aunque se dé esta circunstancia no se desvirtúa el principio de oficiosidad que rige en el procedimiento administrativo, porque una vez formulada y presentada la instancia por el particular, corresponde a la autoridad llevar a cabo todos los actos de impulso procedimental hasta llegar al acto decisorio y conclusivo del procedimiento, puesto que presentada la instancia existe el deber de la autoridad de dictar la resolución que en derecho proceda.

Igualmente hay que indicar que aunque en ocasiones se requiere al particular, o se le reconoce y respeta su derecho, para alegar lo que a su derecho convenga y para aportar pruebas, tampoco se desvirtúa el principio de oficiosidad, pues, amén de que se trata de observar la garantía de audiencia que a favor de los gobernados consagra la Constitución general de la república, de esta circunstancia se advierte la colaboración del particular con la administración en la búsqueda de la verdad material, pero sigue siendo

<sup>16</sup> Fiorini, *op. cit.*, nota 12, p. 45.

responsabilidad de la autoridad administrativa impulsar el procedimiento para llegar al acto decisorio y conclusivo.

Conviene señalar que instancia es el acto por el cual se deduce ante la autoridad una petición, por tanto, el acto del interesado que promueve un procedimiento. No hay que olvidar que la instancia es la manifestación del derecho fundamental de petición. Con base en el señalamiento anterior, que pareciera ocioso para quienes conocen el derecho, es pertinente comentar que en el Código Fiscal de la Federación se prevén dos procedimientos administrativos respecto de los cuales, contrariando la gramática y la realidad y técnica jurídicas, se dispone que “no constituyen instancia”.

Ciertamente, el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento de aclaración que pueden promover los contribuyentes en relación con la presentación de declaraciones, con multas por errores aritméticos en las declaraciones, con infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes e infracciones relacionadas con el pago de contribuciones, así como con la presentación de solicitudes, avisos, informaciones o expedición de constancias. A su vez, el artículo 36 del propio Código Tributario Federal, en sus dos párrafos finales, prevé la posibilidad legal de que la autoridad fiscal pueda modificar por una vez, o revocar en beneficio del contribuyente, una resolución por ella dictada y desfavorable a ese contribuyente, siempre y cuando no se hubiera interpuesto medio de defensa y ya hubiere transcurrido el plazo para hacerlo, y aunque no se dice expresamente, pero se sobreentiende, que el afectado lo solicite.

Pues bien, en ambos casos los preceptos legales que prevén cada uno de los procedimientos indicados, establecen que los mismos no constituyen instancia. Ante este aserto legal cabe preguntar ¿qué son entonces? En mi opinión, no cabe duda, por un lado, que desde luego en los dos casos existe instancia; y por el otro lado, que al elaborarse las disposiciones legales respectivas se dejó de lado, como antes dije, la gramática y la realidad y la técnica jurídicas, pues tengo la firme convicción de que lo que se quiso decir pero no se supo hacerlo, es que esas instancias no constitu-

yen medio de defensa, sino únicamente procedimientos administrativos gratuitos.

#### IV. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La culminación del procedimiento administrativo es el acto administrativo decisorio, el cual, como dice Jean-Pierre Ferrier,<sup>17</sup> es un acto jurídico unilateral de la administración que se impone a los administrados, cuyo prototipo es la decisión ejecutoria, o sea, la decisión administrativa destinada a los administrados que les reconoce por sí misma derechos, se los deniega o crea a su cargo una obligación, y, además, que es vinculante sin tener que recurrir a formalidades externas a la administración misma, es decir, que no requiere ninguna autorización judicial.

Llegar al acto administrativo decisorio implica llevar a cabo una serie de actos jurídicos que se ordenan con una finalidad determinada y que constituyen, precisamente, el procedimiento administrativo, o de otra forma dicho, según Ugo Forti, “El actoprocedimiento está constituido por una serie de comportamientos sucesivos, dispuestos en sucesión lógica y legalmente necesaria, encaminado a producir un efecto jurídico [final] imputable al acto conclusivo de la tramitación, aunque los actos precedentes sean susceptibles de producir efectos parciales”.<sup>18</sup>

Todo procedimiento administrativo, y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente, es, pues, el acto decisorio y conclusivo del procedimiento.<sup>19</sup>

Los actos de impulso del procedimiento administrativo son los que tienden a hacerlo avanzar por cada una de las etapas que lo

17 Ferrier, *op. cit.*, nota 13, pp. 357 y 358.

18 Forti, Ugo, “Atti e Procedimento amministrativo”, en *Scritti di Diritto Pubblico*, Roma, 1937, p. 468, *cit.* por Corso, Guido, “El procedimiento administrativo en Italia”, trad. de Alfonso Pérez Andrés y Eduardo Gamero Casado, en Barnés, Javier (coord.), *op. cit.*, nota 3, p. 478.

19 Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, nota 5, p. 195.

componen y estos actos, desde el principio hasta el final del procedimiento, pueden tener un doble objetivo: pueden ser los llamados actos de instrucción, o sea, los actos que incorporan los datos necesarios para que el órgano administrativo pueda dictar resolución; o puede tratarse de los llamados actos de ordenación, esto es, los actos que simplemente procuran el desenvolvimiento del procedimiento hasta llegar a la fase final.

Ahora bien, en virtud de que, como ha quedado dicho, el interés público es el valor esencial rector de la gestión administrativa y en el campo de las relaciones entre la autoridad administrativa y los particulares, gran parte de la actividad de la autoridad se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, las normas correspondientes consagran, como también ha quedado expresado con anterioridad, el principio de oficiosidad, que impone a la administración la obligación de proveer de oficio al desenvolvimiento de los trámites necesarios para llegar a dictar el acto decisorio y conclusivo del procedimiento, con o sin la concurrencia de los particulares, excluyéndose, en consecuencia, la operancia del principio dispositivo.

Tomando en cuenta la finalidad recaudatoria de la actividad administrativa en materia fiscal, el interés público que preside esta gestión ha determinado que en el procedimiento administrativo fiscal prevalezca no sólo el principio de oficiosidad como tal, según ha quedado explicado, sino también el principio inquisitivo, como una derivación del anterior, conforme al cual los actos de impulso en el procedimiento, más que actos de ordenación, son actos de instrucción, por constituir actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, es decir, son actos que se realizan de oficio por la autoridad para allegarse los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre la situación fiscal del contribuyente en un periodo o por un acto o una actividad determinada; sin embargo, ya se ha señalado, esto no impide que también los particulares puedan intervenir, pues todos los que en un procedimiento ostenten la condición de interesados, podrán no sólo formular alegaciones, sino también aportar la información y



los medios de convicción que estimen pertinentes, los que deberán ser tomados en cuenta por el órgano administrativo competente para dictar resolución, sobre todo si el procedimiento se inició por una instancia del particular, caso en el cual, desde luego, los interesados en el procedimiento podrán realizar los actos de instrucción que sean necesarios, trátese de aportar pruebas o formular alegaciones, para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos que sirven de fundamento a su petición, sin esperar a que la autoridad administrativa actúe y los requiera. Como quiera que sea, los actos de instrucción, sean realizados exclusivamente por la autoridad o sean realizados tanto por ella como por los particulares, constituyen una actividad técnica que investiga y comprueba la existencia de los antecedentes necesarios para dictar la resolución administrativa ejecutoria.

La circunstancia antes apuntada, dice Fiorini,<sup>20</sup> se proyecta en la instrucción del procedimiento administrativo cuando cumple el objeto de determinar la verdad administrativa, aplicarla y ejecutarla, tratando de satisfacer con eficacia los intereses públicos, respetando las situaciones particulares de los administrados; y soy de la opinión, siguiendo a este autor, de que la administración del Estado debe ser siempre no sólo imparcial, sino también justa y eficaz, entendiendo por “justa” que su juicio de valor satisfaga a la verdad real, a la razón y a la legalidad, y que no necesite mayores consideraciones para justificar que es la causa y fin de toda actividad de la administración, y que habrá conflicto si los órganos administrativos, en aras de la eficacia, pretenden subestimar o dar por inexistente el valor justicia, tal y como ha quedado expresado.

El propio Fiorini apunta, con acierto a mi juicio, que “Si es principio consagrado que la administración no puede ser arbitraria, es también contenido de sus funciones jurídicas el investigar la prueba de los hechos antecedentes y destacar la presencia permanente de la verdad en sus actividades. Esto es el debido proceso”.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Fiorini, *op. cit.*, nota 12, p. 58.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 61.

En otro orden de ideas, como dice González Pérez,<sup>22</sup> la dirección del procedimiento administrativo corre a cargo de la autoridad y tiende a gobernar o regir la serie de actos que se llevan a cabo en el procedimiento no sólo con el fin de que se desarrollen ordenadamente sino también para que quede memoria de ellos, para lo cual es de gran importancia la actividad encaminada a dejar constancia por escrito de los actos que se realizan, lo que permite su conocimiento exacto en cualquier momento posterior; por lo tanto, si el acto se lleva a cabo oralmente, del mismo deberá hacerse reducción a documento que se incorporará al expediente respectivo, y si se realiza por escrito, será éste el que se incorpore al expediente.

En cuanto al expediente del procedimiento administrativo, cabe decir que el exagerado secreto, la reserva total del mismo que se observa en el procedimiento administrativo fiscal de nuestro país, me parece que resulta impropio, pues como atinadamente sostiene Fiorini<sup>23</sup> no hay ni debe existir razón de orden jurídico que impida el conocimiento personal de los expedientes administrativos en forma total. Desde luego, el acceso al expediente no puede ser para todos, pero sí debe serlo para quienes tienen interés directo en el mismo.

El acceso al expediente por el administrado se fundamenta en la publicidad de los actos administrativos, pero también en un derecho específico del derecho administrativo, cual es el leal conocimiento de la actividad de la administración en las decisiones que pueden afectar la situación jurídica o el derecho individual del administrado... El derecho a la vista de las actuaciones administrativas es cardinal en los procedimientos donde pueden existir oposición o lesión al derecho de un particular.<sup>24</sup>

22 González Pérez, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 1995, pp. 95 y ss.

23 Fiorini, *op. cit.*, nota 12, pp. 46 y 47.

24 *Ibidem*, pp. 47 y 48.

## V. EFICACIA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

La eficacia del procedimiento administrativo se concreta en el acto decisorio y conclusivo, la llamada resolución administrativa, considerada como el acto administrativo por antonomasia, por cuanto a través de ella se realiza propiamente la función administrativa que trasciende a la esfera jurídica de los particulares y consecuencia directa de la eficacia del procedimiento administrativo es la obligatoriedad de la resolución administrativa.

En el campo tributario la resolución administrativa va a establecer una situación jurídica particular, pues determinará la situación fiscal del contribuyente respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados. Además, si el contenido de la resolución es el fincamiento a cargo del particular de un crédito fiscal, la eficacia del procedimiento que se concreta en la resolución se traduce en lo que en la doctrina administrativa se conoce como carácter ejecutorio de la resolución, que significa que en caso de incumplimiento voluntario del contribuyente, la administración está en posibilidad de actuar en forma directa para hacer efectivo, por sí misma, el crédito fiscal determinado y exigible, esto es, está en posibilidad de hacer uso de su facultad económico coactiva. Este carácter ejecutorio de la resolución no cambia porque el procedimiento administrativo se haya promovido en forma oficiosa por la administración, o porque se realice a instancia del particular.

Independientemente de quienes sean las personas directamente afectadas por el procedimiento administrativo, éste despliega su eficacia frente a todos, tanto la administración como los particulares; tanto los funcionarios como los administrados; de modo que deben respetarse las actuaciones del procedimiento, así en su contenido como en su alcance o efectos, sobre todo si del procedimiento derivan situaciones jurídicas para los particulares, es decir, surge un interés jurídicamente protegido que se caracteriza, desde el punto de vista activo, por la titularidad de un derecho o interés predominante, y desde el punto de vista pasivo, por la subordinación a ese interés mediante una medida jurídica, así, pues, se

observa que la eficacia del procedimiento administrativo está condicionada a su juridicidad.

En líneas anteriores he dejado dicho que el interés público es el valor esencial rector de la gestión administrativa y que gran parte de la actividad de la autoridad administrativa en su gestión se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, de modo que esos actos se dirigen a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público.

Sobre el sentido y alcance del concepto “bien común” se ha dicho que es el conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección.<sup>25</sup> En este orden de ideas, me parece indudable que una de esas condiciones es y debe ser la vigencia irrestricta del orden jurídico. Ahora bien, si como también he señalado la administración del Estado tiene a su cargo la gestión directa del bien común, me parece igualmente indudable que ella debe actuar incondicionalmente sujeta al orden jurídico, o sea, que ineludiblemente debe ajustar su actuación a las normas legalmente establecidas. En síntesis, debe observar plenamente el principio de legalidad que es el principio rector del Estado de derecho.

Es, pues, inherente al ejercicio de la actividad administrativa que ésta sea desempeñada conforme con la ley, pues el deber de someterse a ella constituye una de las expresiones del poder público estatal, ya que en esta sujeción al orden jurídico radica una de las bases del Estado de derecho sin la cual no es factible el logro de sus objetivos. Dicho en otras palabras, el sometimiento del Estado moderno, y por ende de la administración, al principio de legalidad, lo condiciona a actuar dentro del marco normativo previamente formulado por el propio Estado en ejercicio del poder público, que, de ese modo, se autolimita.

Consecuentemente, en la medida en que la administración se sujete a las normas legales previamente establecidas en el desempeño de su actividad y el procedimiento administrativo, es decir, se ajuste al derecho, el procedimiento en sí mismo y la resolución

<sup>25</sup> *Constitución pastoral sobre la Iglesia en el mundo actual, Concilio Vaticano II, Constituciones, Decretos, Declaraciones*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1966, p. 243.

que se dicte como consecuencia del mismo serán eficaces y plenamente valederos.

A reserva de que más adelante me ocupe de algunos de los principios jurídicos del procedimiento administrativo, de aquéllos que considero los más importantes para los fines del presente trabajo, queda ya planteado desde aquí un primer principio: todo el accionar de la administración en general, y en la tramitación del procedimiento administrativo, en particular, debe encuadrarse en un marco procedimental de respeto absoluto al orden jurídico.

En líneas anteriores indiqué que en el procedimiento administrativo se impone que la administración se desenvuelva dentro de circunstancias reales, y que, por tanto, es contenido de sus funciones investigar la prueba de los hechos antecedentes y destacar la presencia permanente de la verdad en sus actividades; así las cosas, estimo que es igualmente importante para la eficacia del procedimiento administrativo que la autoridad efectivamente se desenvuelva dentro de circunstancias reales y no, en forma alguna, sobre supuestos inexistentes, pues la aplicación del derecho exige justificar el contenido jurídico de la conducta debida y no debe pasarse por alto que los actos administrativos se tornan arbitrarios cuando dejan al margen los elementos necesarios que integran el proceso de razonabilidad, y que devienen en ilegítimos cuando hay equívoco en el uso de los elementos de la razonabilidad o se omite la efectiva dimensión o contenido de los hechos, circunstancias y normas que se aplican o deben aplicarse.

El proceso de razonabilidad a que me refiero en el párrafo anterior debe comprender la comprobación efectiva de los hechos y todas las circunstancias del caso concreto, la razonable aplicación de la norma jurídica correspondiente y la realización del juicio lógico que relacione todos los antecedentes en vinculación directa con su consecuente, es decir, debe haber congruencia, o sea, conformidad de extensión, concepto y alcance entre lo resuelto en el procedimiento administrativo y los antecedentes de hecho y las disposiciones jurídicas aplicadas.

## VI. PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Ocuparse de los principios generales del procedimiento administrativo, ha dicho López Menudo,<sup>26</sup> representa estar no ante el estudio de un tema bien delimitado, sino ante un universo de cuestiones, cualquiera de las cuales ofrece material de sobra para llevar a cabo una monografía de regulares dimensiones, pues como dice este mismo autor, "...lo primero que debe destacarse es que los Principios generales del procedimiento no componen un elenco que la doctrina y la jurisprudencia tengan como cosa cierta y tasada",<sup>27</sup> por lo tanto, ante lo utópico de pretender en el presente trabajo estudiar y analizar todos y cada uno de los principios generales del procedimiento que suelen reconocerse como tales, sólo me ocuparé de aquéllos que me parecen los más importantes para los fines de mi estudio, es decir, a propósito de la definitividad del procedimiento administrativo; pero antes de esto me parece pertinente hacer algunos comentarios sobre el alcance de la expresión principios generales del procedimiento administrativo.

Al estudiar los principios generales del procedimiento he advertido que, por lo general, no representan valores absolutos, de modo que sólo alcanzan su auténtica significación luego de ser administrados con otros principios concomitantes, o bien, de ser confrontados con principios que se encuentran en natural oposición, circunstancia esta última, por ejemplo, que se refleja en el sempiterno conflicto que existe en el derecho administrativo, y en general en todas las ramas del derecho público, entre el interés individual y el interés de la colectividad. Aunque sobre esta circunstancia apuntada puede decirse, según lo expuesto en los apartados anteriores, que el procedimiento administrativo debe aspirar a asegurar el acierto de las decisiones de la administración, desde el punto de vista del interés público, y al propio tiempo a garantizar el respeto a los derechos del administrado, pues éstos deben

<sup>26</sup> López Menudo, Francisco, "Los principios generales del procedimiento administrativo", en Barnés, Javier (coord.), *op. cit.*, nota 3, p. 92.

<sup>27</sup> *Idem.*

ser siempre los centros fundamentales en torno de los cuales debe girar el derecho administrativo, procurando una armonización de los intereses público y privado.

Considero de gran valor el comentario de López Menudo que, aunque ha sido formulado con base en el orden jurídico español, considero plenamente operante en el nuestro también:

...es realmente decisivo tanto desde el punto de vista teórico como práctico aproximarnos lo más posible a un concepto seguro de [principio procedimental], al objeto de poder determinar cuándo estamos o no ante un verdadero principio... los tres atributos básicos que son comunes a cualquier principio, según resulta del artículo 1. 4 del Código Civil: 1o.) ser un fundamento del ordenamiento jurídico, [guía del legislador y contraste y medida de la justicia] (Lacruz); 2o.) ser norma orientadora de la función interpretativa; 3o.) constituir un elemento de integración de las lagunas de la ley. Ello aparte de la cuarta función, que es obligado reconocer a los Principios generales, cual es la de constituir límites a las potestades discrecionales y reglamentarias... quedando así reforzado su papel de piezas del ordenamiento con valor autónomo y no como simples elementos interpretativos del Derecho dado.<sup>28</sup>

Para López Villa,<sup>29</sup> los principios generales expresan y articulan técnicamente los valores centrales, las representaciones jurídicas generales o las opciones básicas de cada sistema jurídico. Esta idea se complementa con la de Clemente de Diego que dice que “hay principios que están incorporados a la ley y son normas jurídicas definentes. Otros van en ellas implícitos y están como latentes en las disposiciones concretas de las mismas. Tanto unos como otros tienen razón de principio y de precepto”.<sup>30</sup>

Ya he mencionado que gran parte de la actividad de la autoridad administrativa se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, por ello fácilmente puede advertirse que el procedimiento administrativo constituye un instrumento

<sup>28</sup> *Ibidem*, pp. 94 y 95.

<sup>29</sup> Citado por López Menudo, *op. cit.*, nota 26, p. 108.

<sup>30</sup> También citado por López Menudo, *op. cit.*, nota 26, p. 110.

formal por el cual el Estado cumple su función administrativa, y siendo esto así no pueden dejar de observarse principios informadores acordes con las exigencias de dicha función; y si ésta tiene el interés público como su valor rector esencial, con el fin de satisfacer de modo directo e inmediato el bien común, como también he señalado, la serie de actos que integran el procedimiento administrativo deberá regularse por principios ordenados con ese fin de la gestión administrativa. En resumen, y como indica Fiorini,<sup>31</sup> el procedimiento administrativo se rige a través de varios principios que son privativos del proceso estatal administrativo.

Señala Comadira<sup>32</sup> que en el campo de los principios que informan el procedimiento administrativo es posible distinguir, por una parte, los genéricos por antonomasia, y por la otra, los estrictamente procedimentales. Los primeros son aquellos que poseen un valor informador del ordenamiento jurídico en general y su importancia radica en que son útiles para resolver situaciones particulares, y porque de ellos pueden derivarse principios específicamente procedimentales; ejemplo de estos principios son la juridicidad o legalidad, así como el debido procedimiento, si bien entre nosotros este último no ha sido suficientemente estudiado, por lo cual merecería un ensayo especial, puesto que no sólo se trata del respeto de la garantía de audiencia, sino de la observancia de las llamadas por la Constitución Federal formalidades esenciales del procedimiento.<sup>33</sup> Por otro lado, Schmidt-Abmann<sup>34</sup> indica que del elemental principio de legalidad que preside la actuación de la administración cabe extraer como consecuencia la aplicación del principio inquisitivo, que, como regla objetiva, tiene validez procedimental general. Más adelante me ocuparé de comentar estos principios.

Los segundos, esto es, los principios estrictamente procedimentales, pueden estar o no estar consagrados en la legislación, como

31 Fiorini, *op. cit.*, nota 12, p. 41.

32 Comadira, *op. cit.*, nota 4, pp. 16-18.

33 De gran interés sobre este tema del debido proceso legal resultan los comentarios de Carrillo Flores, Antonio, *op. cit.*, nota 14, pp. 71 y ss.

34 Schmidt-Abmann, *op. cit.*, nota 3, p. 327.



puede ser el caso de la gratuidad del procedimiento o la consideración del particular como colaborador de la administración.

Una vez expuestos los comentarios anteriores, ahora me referiré a los principios generales del procedimiento administrativo que considero especialmente importantes para el tema de este trabajo: 1. Principio de oficiosidad; 2. Principio inquisitivo; 3. Principio de juridicidad o de legalidad; 4. Principio de imparcialidad; 5. Principio de la verdad jurídica objetiva; 6. Principio de audiencia; 7. Principio de contradicción; 8. Principio de congruencia; 9. Principio de buena fe; y 10. Principio de los actos propios.

### 1. *Principio de oficiosidad*

Ya al hablar del desarrollo del procedimiento administrativo me ocupé de este principio y señalé que, en términos generales, significa que el impulso del procedimiento, desde su inicio hasta su conclusión, corresponde a la autoridad administrativa, y que aunque en ocasiones el procedimiento administrativo da comienzo a petición del particular, o sea, porque existe una instancia, o bien interviene el particular, no se desvirtúa el principio de oficiosidad porque una vez formulada y presentada la instancia por el particular, o terminada la colaboración del particular, corresponde a la autoridad llevar a cabo todos los actos de impulso procedimental hasta llegar al acto decisorio y conclusivo del procedimiento, es decir, a la resolución administrativa. Por esta razón, dice Comadira que la impulsión o instrucción de oficio, a lo que denomina *oficialidad*, “...significa que, en principio, corresponde a la autoridad administrativa adoptar los recaudos conducentes a la impulsión del procedimiento, hasta el dictado del acto final, y, asimismo, desarrollar la actividad tendiente a reunir los medios de prueba necesarios para su adecuada resolución”.<sup>35</sup>

35 Comadira, *op. cit.*, nota 4, p. 25.

## 2. *Principio inquisitivo*

Como una derivación o manifestación particular del principio de oficiosidad se presenta el principio inquisitivo del procedimiento administrativo, conforme con el cual los actos de instrucción, por constituir actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, que determine la situación fiscal del contribuyente, se realizan de oficio por la autoridad.

Tal y como señalé en el apartado relativo al desarrollo del procedimiento, el principio inquisitivo constituye, en mi opinión, una derivación del principio de oficiosidad, por lo tanto, como igualmente indiqué, los actos de impulso en el procedimiento, más que actos de ordenación, son actos de instrucción, por constituir actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, es decir, son actos que se realizan de oficio por la autoridad para allegarse los elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre la situación fiscal del contribuyente en un periodo o por un acto o una actividad determinado.

## 3. *Principio de juridicidad o de legalidad*

De este principio también ya me ocupé al tratar lo relativo a la eficacia del procedimiento administrativo, por lo tanto, para no incurrir en pesadas repeticiones sólo reproduzco la conclusión de lo ahí expuesto: todo el accionar de la administración en general, y en la tramitación del procedimiento administrativo, en particular, debe encuadrarse en un marco procedimental de respeto absoluto al orden jurídico, pues en la medida en que la administración se sujete a las normas legales previamente establecidas en el desempeño de su actividad y el procedimiento administrativo, por tanto, se ajuste al derecho, el procedimiento en sí mismo y la resolución que se dicte como consecuencia del mismo serán eficaces y plenamente valederos.

#### 4. *Principio de imparcialidad*

Ya he mencionado, siguiendo las ideas de Comadira, que el procedimiento administrativo se dirige a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, precisando que el autor utiliza las expresiones “bien común” e “interés público” como equivalentes, en virtud de que el interés público al cual generalmente se refiere la doctrina no puede ser sino el “bienestar general” y que éste, a su vez, debe entenderse como el bien común de la filosofía clásica, asimismo he indicado que por “bien común” se entiende el conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección.

Igualmente he manifestado que el interés público es el valor esencial rector de la gestión administrativa y que gran parte de la actividad de la autoridad administrativa en su gestión se realiza a través de actos que constituyen procedimientos administrativos, los cuales, entonces, se dirigen a la satisfacción directa e inmediata del bien común o interés público, pues bien, debo decir ahora que para la consecución de esta finalidad considero que resulta indispensable la imparcialidad de la administración.

Soy de la opinión de que la imparcialidad es un valor que necesariamente debe presidir la conducta de la administración para el correcto servicio a la colectividad porque tiende a beneficiarla, puesto que la imparcialidad en la gestión administrativa procura que esa tarea no se transforme en una actividad parcializada, arbitraria y desigual, creando beneficios particulares o haciendo actos sin razón ni justicia; es, entonces, un valor que debe servir de valladar contra la actuación arbitraria por simple autoritarismo, o por beneficio parcial a una persona, a un grupo de personas o a la autoridad misma. Bien ha dicho Fiorini que “La conducta de imparcialidad se expresa en el acto justo, recto y en la igualdad del juicio sobre lo que se debe dar o reconocer”.<sup>36</sup>

<sup>36</sup> Fiorini, *op. cit.*, nota 12, p. 69.

### 5. *Principio de la verdad jurídica objetiva*

Al lado del principio de juridicidad o de legalidad se encuentra, en el procedimiento administrativo, el principio de la verdad jurídica objetiva o material, por oposición a la verdad formal. Este último principio implica que el procedimiento administrativo se desenvuelva en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias tal cual aquélla y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por el particular. Esta circunstancia ha estado presente en el pensamiento de los estudiosos de la materia ya desde hace largo tiempo, como se observa de los rasgos fundamentales del procedimiento administrativo propuestos por la Convención de Varsovia de 1936 del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, a que me referí con anterioridad, pues, como dije, de ellos se desprende que este procedimiento debe tender a determinar la verdad real que satisfaga el interés público que rige la gestión administrativa.

Es pertinente observar que para el logro de la verdad material u objetiva resultan particularmente importantes los principios de oficiosidad e inquisitivo, pero también, a su lado la característica de flexibilidad del procedimiento administrativo, pues la operancia de los mencionados principios y características permite, como ha quedado expresado anteriormente, que la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse una resolución, se realicen de oficio por la autoridad administrativa, pero a la vez que en el procedimiento administrativo no rija un férreo formalismo, sino que sea posible una flexibilidad en la gestión administrativa, lo cual facilita enormemente a la autoridad la posibilidad de conocer la verdad material u objetiva que sirva de antecedente y apoyo a la resolución que se emita al concluir el procedimiento administrativo, pues como el gobierno, la dirección y la ejecución del procedimiento administrativo corresponden a la autoridad administrativa, ésta puede subsanar ciertas omisiones del administrado, puede permitir la ampliación de pruebas a pesar de que ya haya concluido esta etapa procedimental, y puede también, en ejercicio de su apreciación, proveer medidas que rectifiquen la actividad del particular, para

así contar con los mejores elementos posibles al llegar al acto decisorio y conclusivo del procedimiento. A propósito de la flexibilidad en el procedimiento administrativo, dice Comadira que “al alejarse del apego ‘servil’ a las formas permite penetrar la substancia del caso para desentrañar la verdad y hacer justicia restaurando en plenitud el derecho violado por el acto ilegítimo o el proceder arbitrario o irrazonable de los funcionarios”.<sup>37</sup>

## 6. *Principio de audiencia*

La audiencia en el campo del procedimiento administrativo constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados por ellas. En la jurisprudencia de los Estados Unidos de América se ha sostenido que “La garantía de audiencia demanda esencialmente que aquel a quien deba concederse la audiencia tenga el derecho de apoyar sus pretensiones *con alegatos* por breves que ellos sean, y en caso necesario, *con pruebas* aunque éstas carezcan de formalidad”,<sup>38</sup> y Antonio Carrillo Flores, siguiendo esta idea, señala que la audiencia que exige el procedimiento administrativo se descompone en la posibilidad de alegar presentando la argumentación jurídica que favorezca al particular y de rendir la prueba sobre los hechos en caso de que esta prueba sea necesaria, complementando con lo siguiente: “No basta, empero, postular la garantía de audiencia descompuesta en los elementos que acaban de señalarse, sino que es necesario además fijar si, al igual que en el procedimiento judicial, las pruebas y alegatos deben producirse en tal forma que quede garantizado que al dictarse la decisión final dichas pruebas y alegatos habrán sido estudiados y tomados en cuenta, precisamente por el funcionario responsable de la resolución.”<sup>39</sup> Hoy puede decirse que sí, que sí se exige que los

<sup>37</sup> Comadira, *op. cit.*, nota 4, pp. 45 y 46, citando un dictamen de la Procuración del Tesoro de Argentina.

<sup>38</sup> Carrillo Flores, *op. cit.*, nota 14, p. 94.

<sup>39</sup> *Idem.*

alegatos y las pruebas aportados en el procedimiento administrativo sean tomados en cuenta al emitirse la resolución administrativa por el funcionario responsable, como se desprende del siguiente criterio sustentado por el Poder Judicial de la Federación:

AUDIENCIA, REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACERSE PARA RESPETAR LA GARANTÍA DE. No basta que una persona sea llamada a determinado procedimiento para considerar que con ello se respeta la garantía de audiencia sino que es necesario que en el mismo se aprecien las pruebas aportadas y se tome en cuenta lo que haga valer en defensa de sus derechos, aduciendo las razones concretas por las cuales se desechan, en su caso, esas pruebas o se desestiman los argumentos hechos valer.

Séptima época, Tercera Parte: Vols. 115-120, Pag. 71. A. R. 1804/77. Óscar Mendivil Osuna y otros. Unanimidad de 4 votos. Vols. 127-132, Pag. 53. A. R. 4015/78. Pedro Reséndiz Martínez y otros (acumulados). Unanimidad de 4 votos. Vols. 187-192, A. R. 2125/83 Mario Felipe Arce Leija y otra. 5 votos.<sup>40</sup>

### 7. Principio de contradicción

De gran importancia, por las consecuencias que pueden derivarse de las actuaciones del procedimiento administrativo, es el principio de contradicción que puede operar en este procedimiento, el cual no es, en mi opinión, sino una manifestación mayormente desarrollada del principio de audiencia, o mejor, una manifestación calificada de este principio. En la jurisprudencia española se ha sostenido que

...es consustancial a todo procedimiento administrativo su carácter contradictorio, lo cual supone la existencia de la posibilidad de hacer valer, dentro del procedimiento, los distintos intereses en juego, así como, en segundo término, que esos distintos intereses puedan ser adecuadamente confrontados por sus respectivos titulares antes de adoptarse una decisión definitiva...<sup>41</sup>

<sup>40</sup> *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985*, Tercera Parte, Segunda Sala, p. 591.

<sup>41</sup> López Menudo, *op. cit.* nota 26, p. 183.

Participo de la opinión, y la hago mía, de Jean-Pierre Ferrier quien manifiesta que

Directamente surgidas del esquema jurisdiccional y fundadas en un [principio general de derecho] consagrado por el Juez administrativo, las *normas del derecho de defensa* imponen a la Administración la obligación de escuchar, en ciertos casos, a los interesados cuya situación va a ser modificada desfavorablemente por la resolución proyectada. Se denomina con frecuencia al conjunto de estas reglas, algunas veces asimiladas al principio de *audi alteram partem*, [procedimiento contradictorio].<sup>42</sup>

Y abundando en el tema dice también este autor, con lo cual igualmente estoy de acuerdo y hago mía la idea, que el término “derecho de defensa” significa que la administración debe permitir al interesado que se “defienda”, esto es, que en el curso del procedimiento administrativo aquél cuya situación fiscal ha de determinarse pueda defender sus derechos, por escrito u oralmente, tanto en el caso de ejercicio de facultades de comprobación, como cuando deduce una pretensión en el caso de una consulta, de una solicitud, etcétera, incluso con la asistencia de un letrado, si así lo desea.

En mi opinión, es discutible si efectivamente, como se dice en la jurisprudencia española, en todo procedimiento administrativo se presenta el carácter de contradictorio, sin embargo, considero que en el procedimiento administrativo fiscal, cuya resolución determina la situación fiscal de un contribuyente respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados sí se presenta esta característica del procedimiento administrativo, puesto que están en juego intereses opuestos, por un lado el interés público que pretende la recaudación, y con la decisión administrativa que persigue este fin afecta la esfera jurídica del contribuyente, y por el otro lado el interés particular del contribuyente que se resiste a la pretensión de la autoridad. Se dan, pues, los elementos del procedimiento contradictorio, entendido como el planteamiento jurídico de pretensiones incompatibles

42 Ferrier, *op. cit.*, nota 13, p. 367.

entre sí, entre dos o más partes, de acuerdo con normas de procedimiento preestablecidas.

### 8. *Principio de congruencia*

Consecuencia directa de los principios de audiencia y de contradicción es el principio de congruencia, como un principio lógico de cierre del procedimiento administrativo. El principio de congruencia operante en el ámbito procedimental debe entenderse en sentido amplio, es decir, comprensivo de cualquier procedimiento y ante cualquier autoridad, ya sea administrativa o judicial. Así, la congruencia exige la exacta correlación entre la petición o la pretensión y la resolución final que se dicte en consecuencia, se trate de un acto administrativo o de una sentencia.

En resumen, aquí el principio de congruencia significa conformidad de extensión, concepto y alcance entre lo resuelto en el procedimiento administrativo y los antecedentes de hecho y las disposiciones jurídicas aplicadas.

### 9. *Principio de buena fe*

En el derecho de los procedimientos la buena fe tiene importancia; no tanta como en el derecho civil, en donde con frecuencia las normas la invocan, pero de todos modos se toma en cuenta. Puede decirse, en general, que la buena fe significa rectitud y honradez, y con base en esto: la convicción que se tiene de ser el titular de un derecho o de que la conducta que se sigue se ajusta a la ley. Implica, desde luego, confianza; y en el ámbito de los procedimientos confianza en la conducta leal de quienes intervienen en el procedimiento, sobre todo si es un procedimiento contradictorio. Es, en suma, el espíritu de lealtad, de respeto y de fidelidad al derecho, y por tanto, la ausencia de simulación o de dolo en las relaciones jurídicas.

En el procedimiento administrativo fiscal la actuación de buena fe exige, tanto a la autoridad como al contribuyente, no fingir ignorar lo que se sabe, no realizar actos equívocos para sacar ventaja de la incierta significación. El principio de buena fe cons-



tituye aquí, entonces, una consecuencia y complemento de los principios de juridicidad y de la verdad objetiva.

#### 10. *Principio de los actos propios*

El principio de los actos propios es consecuencia del de buena fe, pues significa que no es válido ir contra los propios actos cuando éstos reúnen los requisitos y presupuestos previstos en la ley y con ellos se determina una situación jurídica. Con base en este principio en la jurisprudencia mexicana se ha sostenido que:

La facultad que las autoridades administrativas tienen para reconsiderar sus propias resoluciones, revocándolas, no existe cuando deciden controversias sobre aplicación de las leyes que rigen en su ramo, creando derechos a favor de las partes interesadas, que no pueden ser desconocidos por una resolución dictada en el mismo auto.<sup>43</sup>

Por ello, afirma Fraga que

...aun cuando es cierto que a la facultad positiva de crear un acto debiera corresponder la facultad contraria de destruirlo, también es cierto que el ejercicio de esa facultad negativa puede ser regulado en forma distinta del ejercicio de la facultad positiva, ya que una vez que el acto se ha producido entra en la vida del derecho como una entidad autónoma e independiente, produciendo efectos de los cuales ya no puede disponer en forma ilimitada su autor.<sup>44</sup>

### VII. SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad jurídica es un valor esencial en el Estado de derecho, y según ha dicho Manuel Ossorio es “Condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el

<sup>43</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, 5a. época, t. LIII, p. 2975.

<sup>44</sup> Fraga, *op. cit.*, nota 6, pp. 305 y 306.

capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio”.<sup>45</sup>

Manifiesta Luis Recaséns Siches que “El Derecho es fabricado por los hombres sobre todo bajo el estímulo de una urgencia de certeza (saber a que atenerse) y de seguridad (saber que eso a lo cual uno puede atenerse tendrá forzosamente que ser cumplido); o sea bajo el estímulo de una urgencia de orden en la vida social”.<sup>46</sup> Pérez Luño indica que “La seguridad jurídica es, antes que todo, una radical necesidad antropológica humana y el ‘saber a qué atenerse’ constituye el núcleo de esa aspiración”.<sup>47</sup>

Por su parte, Ignacio Burgoa sostiene que, en plural, o sea, las garantías de seguridad, son el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *súmmum* de sus derechos subjetivos.<sup>48</sup>

Al hablar de la seguridad jurídica es preciso no olvidar, sino tener siempre presente, y por eso deseo insistir en ello aquí, que el interés público es el valor esencial rector de la gestión administrativa, y el procedimiento administrativo se dirige, entonces, a la satisfacción directa e inmediata del interés público o bien común, expresiones que se utilizan como equivalentes en virtud de que el interés público al cual generalmente se refiere la doctrina no puede ser sino el “bienestar general” y éste, a su vez, debe entenderse como el bien común de la filosofía clásica. Asimismo he indicado que por “bien común” se entiende el conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección.

Por otro lado, al comienzo de este trabajo precisé que de las finalidades funcionales del derecho que postula Luis Recaséns Si-

45 Ossorio, Manuel, *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*, Buenos Aires, Heliasta, 1982, p. 695.

46 Recaséns Siches, Luis, *Introducción al estudio del derecho*, 12a. ed., México, Porrúa, 1997. p. 112.

47 Citado por Comadira, *op. cit.*, nota 4, p. 71.

48 Burgoa, Ignacio, *Las garantías individuales*, 16a. ed., México, Porrúa, 1982, p. 495.

ches, las cuales son por entero formalistas y plenamente universales y las hace consistir en: *a)* certeza y seguridad, a la vez que posibilidad de cambio, *b)* resolución de los conflictos de intereses, y *c)* organización, legitimación y restricción del poder político, la que interesa y anima el presente estudio es la de certeza y seguridad jurídicas, en relación con el procedimiento administrativo fiscal, habida cuenta de que de dicho procedimiento se generan tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, derechos que no pueden ni deben ser desconocidos, circunstancia, ésta, que ha sido reconocida por los órganos jurisdiccionales como resultado de la interpretación armónica de las normas administrativas y fiscales, pero que no tiene un reconocimiento directo, expreso y con la amplitud que requiere, en los ordenamientos tributarios, específicamente, en el Código Fiscal de la Federación.

Así las cosas, estimo que los diversos principios jurídicos que he reseñado en relación con el procedimiento administrativo, en lo individual y en su conjunto, constituyen garantía de seguridad jurídica en la actuación de la autoridad administrativa en el campo tributario, habida cuenta de que como consecuencia de ese procedimiento y de la resolución que le pone fin, es decir, su acto decisorio y conclusivo, se determinará la situación fiscal del contribuyente respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados, creando a favor de él derechos subjetivos que deben ser respetados, que no pueden ser desconocidos, al menos en sede administrativa, pues como bien dice Fiorini “El interés público que custodia la administración, también comprende el de no perjudicar los derechos o las situaciones de nadie”,<sup>49</sup> y por su parte Fraga sostiene con gran acierto que “...la fijeza o inmutabilidad de las resoluciones administrativas, se funda... en la afirmación de que es una exigencia superior de la vida social la seguridad en las relaciones jurídicas y, por consecuencia, la estabilidad de los actos que las engendran [pues] en un Estado de derecho la suerte de las relaciones jurídicas no puede dejarse al arbitrio de las voluntades que las crean y que el orden

49 Fiorini, *op. cit.*, nota 12, p. 66.

social sólo puede descansar en la estabilidad de los actos que originan tales situaciones”.<sup>50</sup>

Las ideas anteriores ponen de relieve por qué afirmé que la eficacia del procedimiento administrativo se concreta en el acto decisorio y conclusivo denominado resolución administrativa, eficacia que se traduce en la definitividad de la resolución mencionada; y en la materia tributaria, de la mano de la definitividad de la resolución administrativa, entendida, según la doctrina y la jurisprudencia, como el acto administrativo conclusivo y decisorio del procedimiento administrativo fiscal que ya no puede ser revisado de oficio y que debe prevalecer y surtir plenamente sus efectos jurídicos; salvo que quede sin efectos como consecuencia de agotar algún medio de defensa legalmente establecido, está la definitividad del propio procedimiento administrativo fiscal que constituye el antecedente y apoyo de esa resolución administrativa.

Estimo que así como la resolución administrativa al determinar para el contribuyente una situación fiscal respecto de un periodo o respecto de un acto o actividad perfectamente precisos y determinados, crea en su favor derechos subjetivos que deben ser respetados y que no pueden ser desconocidos, al menos en sede administrativa, estimo igualmente que el procedimiento que sirve de antecedente a esa resolución participa de esa misma característica de definitividad como consecuencia de las características, desarrollo, eficacia y principios generales que he expuesto en el presente trabajo, por lo tanto, considero que todas las actuaciones realizadas y que constan en el expediente respectivo deben ser, también, respetadas, tanto en su contenido como en su alcance, de modo que tampoco pueden ni deben ser desconocidos por la autoridad administrativa, so pena de desconocer el carácter jurídico inherente a las disposiciones que un órgano del Estado adopta dentro de su ámbito legal de competencia, lo que sería tanto como conceptualizarlas simples actos materiales, intrascendentes en el mundo del derecho, y se aceptaría un principio de anarquía, de caos o de irregularidad social. Los interesados en el procedimiento adminis-

50 Fraga, *op. cit.*, nota 6, pp. 306 y 307.

trativo adquieren derechos durante el procedimiento por el estado de firmeza de las resoluciones administrativas.

Como consecuencia de lo anterior, opino que no resulta válido que la autoridad administrativa fiscal, con el pretexto de que sus facultades de comprobación no se han extinguido todavía, pretenda volver a actuar, inquisitivamente, directa o indirectamente en relación con el periodo o el acto o actividad perfectamente precisos y determinados respecto de los cuales emitió ya una resolución, pues de esta resolución, indudablemente, ha nacido a favor del contribuyente el derecho de que no se pueda llevar a cabo una nueva investigación, puesto que ello equivaldría a desconocer la definitividad o firmeza de la resolución administrativa y, por ende, del procedimiento administrativo correspondiente, que desde luego constituye un derecho adquirido que el particular incorpora a su esfera jurídica.

En conclusión, si a través del procedimiento administrativo en el que han prevalecido la oficiosidad, la juridicidad y la imparcialidad de la autoridad administrativa, y ésta ha perseguido y ha considerado que llegó a la verdad material del caso concreto a que el asunto se refiere; y si se ha observado la garantía de audiencia para el particular en un procedimiento que ha sido de carácter contradictorio, y por lo mismo tanto la autoridad como el contribuyente han tenido la oportunidad de declarar, de aportar o allegarse las pruebas que se consideraron pertinentes y se han respetado en el procedimiento administrativo los principios de congruencia y de buena fe, debe igualmente respetarse el principio de los actos propios.

### VIII. BIBLIOGRAFÍA

- BURGOA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 16a. ed., México, Porrúa, 1982.
- CARRILLO FLORES, Antonio, *La defensa de los particulares frente a la administración en México*, México, Porrúa, 1939.
- COMADIRA, Julio R., *Procedimiento administrativo y denuncia de ilegitimidad*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996.

- Constitución pastoral sobre la Iglesia en el mundo actual. Concilio Vaticano II. Constituciones, Decretos, Declaraciones*, Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos, 1966, p. 243.
- CORSO, Guido, “El procedimiento administrativo en Italia”, trad. de Alfonso Pérez Andrés y Eduardo Gamero Casado, en BARNÉS, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.
- GARZA, Sergio Francisco de la, *Derecho financiero mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, 1985.
- FERRIER, Jean-Pierre, “El procedimiento administrativo en Francia”, trad. de David Giles Dubois y Eduardo Gamero Casado, en BARNÉS, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.
- FIORINI, Bartolomé A., *Procedimiento administrativo y recurso jerárquico*, 2a. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1971.
- FRAGA, Gabino, *Derecho administrativo*, 33a. ed. rev. y act. por Manuel Fraga, México, Porrúa, 1994.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, *Procedimiento administrativo federal*, México, Porrúa-Universidad Nacional Autónoma de México, 1995.
- LÓPEZ MENUDO, Francisco, “Los principios generales del procedimiento administrativo”, en BARNÉS, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.
- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *Derecho fiscal mexicano*, 5a. reimpr. de la 4a. ed., México, Ediciones Contables y Administrativas, 1982.
- OSSORIO, Manuel, *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*, Buenos Aires, Heliasta, 1982.
- RECASENS SICHES, Luis, *Introducción al estudio del derecho*, 12a. ed., México, Porrúa, 1997.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1986.
- SCHMIDT-ABMANN, E., “El procedimiento administrativo, entre el principio del Estado de derecho y el principio democrático. Sobre el objeto del procedimiento administrativo en la dogmática administrativa alemana”, trad. de Javier Barnés, en BARNÉS, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.

- SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho administrativo*, 10a. ed., México, Porrúa, 1981, t. I.
- WEBER, Albrecht, “El procedimiento administrativo en el derecho comunitario”, trad. de Javier Barnés, en BARNÉS, Javier (coord.), *El procedimiento administrativo en el derecho comparado*, Madrid, Civitas, 1993.