



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ARAGÓN

**“EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL
ESTADO DE MEXICO PARA EL REQUERIMIENTO DE
LOS CRÉDITOS FISCALES MUNICIPALES A LOS
PARTICULARES”**

T E S I S
PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

JOSÉ OCTAVIO VEGA SEVILLA

ASESOR:

M. en D. Janette Yolanda Mendoza Cándara



BOSQUES DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO. 2006



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.

A mis padres, por creer siempre en mí, apoyándome sin límite toda mi vida y en éste largo camino, y por el ejemplo diario de trabajo y honradez. Por sus nobles sentimientos. Por su ejemplo de fe.

Gracias por la paciencia.

A mi padre, a quien siempre tengo presente por inculcarme el amor al trabajo bien hecho y honrado. Por ser mi ejemplo a seguir y compartirme sus sabios consejos que nunca olvido.

A mi madre, por la pasión a la lectura y al arte, que será recuerdo perenne hasta mi último día. Por ser mi refugio. Por su sacrificio y su fe ante la vida.

Pepe. Por todo el apoyo incondicional que siempre me das.

Bk. Por tus exigencias que me hacen esforzarme para ser día a día, alguien mejor.

A Mariela, por creer y apoyarme.

A mi buen amigo, Héctor Hugo Covarrubias Flores, quien creyó en mi como ser humano y en mi capacidad como profesionalista.

A Alberto García Cossio, por acompañarme siempre con sus consejos y brindarme su apoyo.

A mi asesor, M. en D. Janette Yolanda Mendoza Gándara; por creer en mi proyecto y brindarme todo su apoyo.

CAPÍTULO PRIMERO
CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

- A) FIGURAS TRIBUTARIAS.**
- B) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS.**
- C) SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.**
- D) LA OBLIGACIÓN FISCAL. LA TRIBUTACIÓN.**
- E) EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.**

CAPÍTULO SEGUNDO
ACTO ADMINISTRATIVO

- A) TEORÍA GENERAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO.**
- B) ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.**
- C) CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.**
- D) ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. DE LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.**
- E) DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.**

CAPÍTULO TERCERO
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

- A) DISTINCIÓN ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO.**
- B) TIPOS DE PROCEDIMIENTO.**
- C) PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO.**
- D) FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.**

CAPÍTULO CUARTO

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO MUNICIPAL

- A) DISPOSICIONES GENERALES.**
- B) NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, GARANTÍA Y EXTINCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.**
- C) FORMALIDADES DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS (PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES).**
- D) EJECUCIÓN FISCAL.**

INTRODUCCIÓN.

El vivir en sociedad nos hace interactuar con personas físicas, entes jurídicos colectivos, e instituciones gubernamentales por lo que se crean, modifican y extinguen una serie de actos jurídicos, mismos de los cuales algunas veces nos damos cuenta de su existencia y resultado dado que percibimos un cambio en nuestra esfera jurídica, otras veces no percibimos dichos efectos legales pero igual existen y los aceptamos tal como nos son impuestos dado que ya existe un orden legal preexistente; esto es, el marco jurídico al cual nos encontramos obligados en razón de una facultad potestativa conferida a nuestras autoridades en sus diferentes esferas y niveles, es decir, el Estado.

Ahora bien, la razón de ser y función del Estado es primordialmente el otorgamiento de servicios públicos, actividades a las que se requiere destinar importantes recursos, mismos que son obtenidos principalmente a través de cargas tributarias impuestas a los gobernados; pero es la eficiente recaudación y la adecuada exigibilidad de los mismos lo que crea la certeza de un estado de derecho justo, que permite y genera condiciones de vida digna para los ciudadanos.

Es de mencionar que anterior al Estado moderno de Derecho, el único fundamento y motivo para la fijación de una carga tributaria era la necesidad financiera y política del Estado para consigo mismo, sin que existiera para ello normas fijas y reguladoras de la exacción que ofrecieran garantía suficiente al deudor del tributo. Pero es a partir de la construcción del Estado Moderno de Derecho; es decir, el Estado limitado por la ley, que las contribuciones se establecen como una relación jurídica tributaria entre el gobernado y el Estado.

Así, el poder de imposición tributaria del Estado es controlado por la ley propuesta, votada, y emitida a través de los representantes populares, constituyéndose así el Principio de Legalidad respecto de los tributos, y como consecuencia de ello, el Estado debe fundamentar todas y cada una de sus actuaciones y facultades en una ley conforme a su Carta Magna.

De tal suerte que, las contribuciones además de ser el instrumento que solventa las necesidades económicas del Estado, se convierte en una relación jurídica entre el gobernado y el Estado, relación que nace y se detalla en la ley.

Por lo tanto, el estado-gobierno impone una relación de subordinación a la voluntad del gobernado, lo que hace que exista una delgada división entre lo jurídicamente debido y lo impuesto con sesgo injusto; ya que el Estado -en sus niveles de gobierno federal, estatal y municipal-, impone a través del monopolio de la administración pública los procedimientos a los que ha de sujetarse el particular para cumplir con sus obligaciones de ley.

Por consecuencia lógica, en los municipios con un deficiente perfil de estructura administrativa, es donde se puede apreciar la arbitraria imposición de la voluntad gubernamental al amparo de un supuesto cumplimiento de las leyes; pero es en estos casos -y en su gran mayoría-, que la administración pública viola reiteradamente las garantías constitucionales de los gobernados, principalmente al inventar ficciones jurídicas sin tener facultad para ello, ya que la autoridad municipal bajo su libre interpretación de la ley, impone una serie de obligaciones y restricciones a los particulares, generando consiguientemente violaciones a los procedimientos a los que se encuentra obligada, y que crean un estado de indefensión jurídica al gobernado.

Por lo que en el presente trabajo, se realiza un análisis sobre la finalidad del estado y la subordinación tributaria a la que se encuentra obligado el particular, pero muy particularmente se teoriza en forma objetiva, sobre conceptos básicos del derecho tributario entre los que se estudian las figuras tributarias, los principios constitucionales de los tributos, así como los sujetos de la relación tributaria; también se estudia el acto administrativo en su teoría general y los requisitos constitucionales de éste; por consiguiente, se realiza un estudio respecto del procedimiento administrativo, principios y fases; por último se estudian los requisitos y procedimientos administrativos que debe de observar la autoridad municipal para determinar, exigir y requerir coactivamente al particular dichas obligaciones, esto a través del análisis del procedimiento administrativo tributario municipal, el cual contempla el estudio del marco jurídico tributario municipal, así

como el nacimiento, determinación, garantía, ejecutividad y extinción del crédito fiscal.

Por lo que es de suma importancia reiterar que el procedimiento administrativo que existe en la actualidad aún carece de la precisión y exactitud de obligaciones que debe observar y cumplir la autoridad, puesto que a nivel municipal, el ayuntamiento es a través de la tesorería, quien funge como autoridad tributaria, pero olvida y obvia sus deberes como órgano administrativo que es primordialmente, pues dirige sus esfuerzos como un ente receptor -que no recaudador- y administrador de recursos, pero este actuar es incompleto ya que debe basar su actuar en estricto apego a lo dispuesto por las leyes en materia administrativa; puesto que como parte de un ayuntamiento es una autoridad administrativa y sus actos deben obligadamente desarrollarse dentro de una serie de supuestos hipotéticos de ley, es decir, adecuar su actuar al caso particular.

A lo anterior, y con igual importancia, la autoridad municipal debe crear y basar su actuar -porque así se lo exige la Constitución Federal- disposiciones de carácter legal que permitan implantar y regular los procedimientos, así como limitaciones a sus actos.

Así, tenemos que las autoridades municipales deben realizar sus actos en cumplimiento a lo dispuesto por leyes tales como la Constitución Local, el Código Administrativo, el Código de Procedimientos Administrativos, el Código Financiero del Estado de México y Municipios, la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México, la Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios, entre otras más, sin ignorar jamás la Constitución Federal.

Antes de finalizar he de mencionar que el presente trabajo no tiene un carácter pretencioso que quiera ser el antecedente de toda investigación en materia administrativa y fiscal, pero he de resaltar la importancia del tema respecto al procedimiento administrativo-tributario a nivel municipal en la Entidad.

Lo anterior, en virtud de que en nuestra Entidad, existe el Instituto Hacendario del Estado de México, cuyo objetivo es desarrollar a través del marco de

coordinación hacendaria, el fortalecimiento de las funciones y capacidad de las tesorerías municipales.

Dicho Instituto Hacendario está conformado jerárquicamente por: el Gobernador del Estado; el Secretario de Finanzas y Planeación de la Entidad, quien funge como Presidente del Consejo Directivo; los 124 Presidentes municipales de la Entidad, 6 Diputados de la LV Legislatura del Estado y el Contador General del Órgano Superior de Fiscalización (antes GLOSA), quienes fungen como Vocales del Consejo Directivo; un Comisario de la Comisión Permanente; 14 Tesoreros municipales representantes de las regiones Oriente, Noreste, Valle de México, Sur, Norte, Valle de Toluca Centro y Valle de Toluca Sur, quienes fungen como Vocales Permanentes; un Vocal Ejecutivo; un Coordinador de Normas, Procedimientos y Evaluación; un Coordinador de Capacitación y, un Coordinador de Estudios Hacendarios.

Esta gran estructura del Instituto Hacendario genera diversos estudios e investigaciones que son puestas a disposición de los 124 tesoreros municipales a través de las reuniones regionales de trabajo; pero en la vía de los hechos el resultado de campo es nulo. ¿Por qué?

En primer término, porque a pesar de que existen diversos estudios y proyectos, éstos no son obligatorios de ejecutar para los Presidentes y Tesoreros municipales; si bien es cierto la Carta Magna, la Constitución Local, El Código Financiero y la Ley Orgánica Municipal de la Entidad, ordenan más no obligan. De tal suerte que dichos funcionarios no hacen suya dicha obligación y responsabilidad, dedicándose a gastar –que no administrar y mucho menos recaudar- el recurso público.

En segundo término, es de entenderse que los Presidentes municipales acceden a dichos cargos a través de una elección constitucional y nunca se les exige perfil alguno para dicho cargo, y éstos a su vez designan a sus Tesorero por ser persona cercana y de su confianza –la cual seguramente lo apoyó en su campaña política-, y como es lógico muchas de las veces éstos carecen de la experiencia tributaria requerida en el sector público, y así se completa un círculo vicioso.

Lo anterior es en detrimento directo de los ciudadanos, ya que como es de inferirse, los ingresos municipales dependen directamente de las participaciones federales –Ramo 33- y Estatales –Ramo 28-, y de los ingresos voluntarios –que no debieran ser así- principalmente por concepto de pago predial.

Por lo anterior, considero de suma importancia analizar todas y cada de las fases procesales que debe observar en su actuar la autoridad municipal, para desarrollar el debido procedimiento administrativo para el requerimiento de los créditos fiscales municipales a los particulares.

Por lo que el presente trabajo de investigación aporta un estudio objetivo y descriptivo de las mencionadas fases procesales que debe observar la autoridad municipal, y como consecuencia de lo analizado, se propone:

Primero, que las autoridades fiscales municipales, sean capacitadas obligatoriamente por la Secretaría de Finanzas y Planeación del Gobierno del Estado de México, del Instituto Hacendario del Estado de México y por el Órgano de Superior de Fiscalización de la Legislatura del Estado de México, a efecto de estudiar, analizar, aprender y desarrollar todas y cada de las fases procesales para desarrollar el procedimiento administrativo tributario municipal.

Segundo: Que la legislatura del Estado de México emitiera un ordenamiento que contemple y resuma –sin contravenir- lo dispuesto tanto por la Constitución Federal, la Constitución Local, el Código Financiero del Estado de México y Municipios, la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México, el Código Administrativo, el Código de Procedimientos Administrativos, la propia Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios, y otras aplicables en materia tributaria y administrativa, a efecto de crear –en la ley propuesta- el Procedimiento Administrativo Tributario en forma precisa y exacta, sin delegar o emitir referencias con el carácter de complementarias y/o supletorias entre los diversos ordenamientos legales.

CAPÍTULO PRIMERO.

CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Como ha quedado precisado, el presente trabajo versa sobre el proceso y procedimiento administrativo para la determinación de créditos fiscales, pero es importante conocer de antemano las diversas figuras tributarias, la obligación fiscal, los sujetos que integran dicha obligación, las formas de extinguir la obligación, así como los principios constitucionales que rigen éstas figuras y las obligaciones de la autoridad, lo anterior a efecto de tener un panorama amplio de los tributos y los supuestos de ley que le son aplicables a los particulares y los trámites de ley a seguir –por parte de la autoridad- para que el pasivo cumpla con la exacción fiscal.

A) FIGURAS TRIBUTARIAS.

Debe de entenderse por figuras tributarias a las modalidades en que se integran las cargas fiscales, las cuales se dividen con el objeto de ser más claras y precisas en cuanto a los supuestos hipotéticos de ley en que incurre el contribuyente; a saber: Impuestos, Derechos, Contribuciones especiales y Créditos fiscales. Éstos últimos son origen del incumplimiento de las tres primeras figuras, y serán parte importante dentro del presente trabajo.

1. IMPUESTOS.

Es importante conocer la evolución histórica del impuesto y de las diversas figuras y modalidades tributivas ya que esto nos permitirá entender la relación de los gobernados con sus gobernantes y generar un parámetro de la evolución histórica de los fines del Estado.

Existen varias tesis sobre el papel que ha representado el impuesto en la historia. Una de ellas –y la más sólida- sustenta que desde el origen de las organizaciones sociales humanas el impuesto ha sido para el individuo sinónimo de coacción, esto en el sentido de confiscación de bienes por parte del gobierno, y que en la vía de los hechos y por siglos fue así.

El parte aguas a la anterior concepción del impuesto fue el Estado Moderno de Derecho. Antes de éste, el único fundamento para la fijación de una carga tributaria era la necesidad financiera y política del Estado para consigo mismo, sin que existiera para ello normas fijas y reguladoras de la exacción que ofrecieran garantía suficiente al deudor del tributo. Tal es el ejemplo del imperio Romano en el cual los tributos eran denominados como una “carga impuesta” –de ahí el vocablo, impuesto- a los pueblos sometidos, quienes para poder conservar sus usos y costumbres tenían que rendir tributo a las autoridades romanas.

Pero es a partir de la construcción del Estado Moderno de Derecho; es decir, el Estado limitado por la ley, que se establece el impuesto como una relación jurídica tributaria. El poder de imposición del Estado es controlado por la ley votada en cortes o por sus representantes populares, constituyéndose así el Principio de Legalidad respecto de los tributos, y como consecuencia de ello, el Estado debe fundamentar todas y cada una de sus actuaciones y facultades en una ley conforme a su Carta Magna. En tal sentido, las contribuciones además de ser el instrumento que solventa las necesidades económicas -y políticas- del Estado, se convierte en una relación jurídica entre el gobernado y el Estado, relación que nace y se detalla en la ley.

Así, tenemos que el impuesto considerado como relación jurídica es, la relación de derecho entre el administrado y la autoridad pública, en la que se tutela la situación jurídica del ciudadano. En tal sentido, se establece en los impuestos el principio *nullum tributum sine lege*. En el Estado moderno de derecho se considera al ciudadano como sujeto de derechos y obligaciones, dotándosele de una serie de garantías frente al establecimiento de los impuestos para evitar arbitrariedades; así Ríos Granados -en su colaboración en la Enciclopedia Jurídica Mexicana- refiere que el Estado elabora los impuestos conforme a la ley, cuidando que todos sus elementos figuren debida y claramente en ella, particularmente el impuesto debe encuadrarse dentro de los principios de capacidad contributiva, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria, de generalidad y de progresividad.

De tal modo que si el impuesto se encuentra regulado por la ley, habrá que estudiar el artículo 2° fracción I, del Código Fiscal de la Federación el cual

establece: “Impuestos son las contribuciones establecidas en Ley, que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo”.

A su vez y en igual sentido, el Código Financiero del Estado de México y Municipios, en su artículo 9 fracción I, señala que los Impuestos son: “...los establecidos en este Código que deben pagar las personas físicas y jurídicas colectivas, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por el mismo, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III de este artículo”.

Del análisis de estos artículos se establecen los siguientes elementos: a) el impuesto se subsume en la contribución; y a su vez, las contribuciones son créditos fiscales; b) el impuesto es una obligación legal; es decir, nace con motivo de su establecimiento en la ley, y con ello se manifiesta el principio de legalidad; c) es una obligación que debe ser cubierta a través del pago, por parte de personas físicas o morales las que se coloquen en la hipótesis prevista en la ley, hipótesis distinta a la aportación de seguridad social, la contribución de mejoras y derechos.

Así, aún y cuando se han escrito diversas definiciones del impuesto, éstas contienen elementos comunes que permiten distinguir claramente esta categoría tributaria con las restantes. Pero es importante tener en consideración algunas de estas definiciones de nuestros tratadistas mexicanos. Tal es la realizada por Martínez Morales, quien define: “El impuesto resulta ser la principal figura tributaria, económica y doctrinalmente; por su medio el Estado obtiene la mayor parte de sus ingresos, y es a través de la cual como el particular hace la más importante contribución de una parte de su patrimonio para los gastos de la comunidad”.¹

El maestro Miguel Acosta Romero, refiere: “... es la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la satisfacción de los

¹ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., *Derecho Administrativo. 3er. y 4º. cursos.*, cuarta ed., Ed. Oxford., México 2002., p. 63.

gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la ley en forma proporcional y equitativa”.²

Luís Martínez López, basado en el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hace suyo dicho criterio y manifiesta: “El impuesto no es un tributo establecido por el Gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos individuales, para subvenir a los gastos públicos”.

Francisco de la Garza, expresa: “El criterio que preside el uso del impuesto para procurar ingresos al Estado es el de la capacidad contributiva, en independencia de la prestación de un servicio o del logro de una ventaja económica”.³

Rodríguez Lobato, considera que “...es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato”.⁴

Así, y después de haber tenido ya un amplio marco referencial y doctrinal, se puede definir al Impuesto como, una prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica.

Para concretizar, he de hacer mención que en toda contribución, la obligación surge cuando se realiza el hecho imponible o generador del impuesto, y éste está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición de éstos.

² ACOSTA ROMERO, Miguel., Derecho Administrativo Especial. Volumen I., tercera ed., Ed. Porrúa., México 1998., p. 496.

³ FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio., Derecho Financiero Mexicano., décimo tercer ed., Ed. Porrúa., México 1998., p. 358.

⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., Derecho Fiscal., segunda ed., Ed. Oxford., México 2004., p. 61.

2. DERECHOS.

Francisco de la Garza, expresa que el Derecho es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida en la Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública. Está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

Martínez Morales, -opina de los derechos- que éstos constituyen una contraprestación hecha al Estado por un servicio o bien, que éste proporciona de manera particularizada y a solicitud del gobernado.

Por su parte Rodríguez Lobato, considera que los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de Derecho Público y que están destinadas al sostenimiento de esos servicios.

El artículo 2° fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, establece: “Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado”.

De tal suerte que el artículo 9 fracción II del Código Financiero del Estado de México y Municipios, establece que: “Derechos. Son las contraprestaciones... que deben pagar las personas físicas y jurídicas colectivas, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Entidad, así como por recibir servicios que presten el Estado, sus organismos y Municipios en funciones de derecho público”.

Mi definición personal de Derecho es: El pago de un gravamen económico determinado en la ley, por recibir en cierta oportunidad un determinado servicio de carácter jurídico administrativo por un ente de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público.

3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Rodríguez Lobato, dice que la Contribución Especial constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad.

Margáin Manautou, la define así: “Es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”.⁵

Francisco de la Garza: “... la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública que provoca un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica”.⁶

Además de las relevantes definiciones adoptadas por los tratadistas anteriormente citados, es menester tomar en cuenta que las contribuciones especiales tienen las siguientes características:

- a) Es una figura jurídica tributaria, en cuanto que el Estado la impone con el carácter de obligatoria a los particulares. Así, su cobro debe fundarse en la ley, por consiguiente, su pago es obligatorio.
- b) Su pago se realiza por el beneficio específico obtenido, que determinadas personas reciben con la prestación de un servicio. Éste pago es divisible y se utiliza para sufragar los gastos que se originaron por la creación de la obra o la prestación del servicio.

⁵ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo quinta ed., Ed. Porrúa., México 2000., p 102.

⁶ *Ibidem*, p.358.

- c) La prestación debe de ser proporcional y equitativa, esto, en relación directa con el anterior inciso, significa: Que el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución el costo total de la obra o el servicio, sino cobrar únicamente la parte que corresponda al especial beneficio.
- d) La contribución es únicamente por quien recibe el beneficio directo de la obra o el servicio.

3.1 APORTACIONES DE MEJORAS.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° fracción III, refiere: “Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios en su artículo 9 fracción III, expresa: “Aportaciones de Mejoras. Son las establecidas... a cargo de las personas físicas y jurídicas colectivas, que con independencia de la utilidad general, obtengan un beneficio diferencial particular derivado de la realización de obras públicas o de acciones de beneficio social; así como las que efectúen las personas a favor del Estado para la realización de obras de impacto vial regional, que directa o indirectamente les beneficien”.

Por su parte, Acosta Romero, define que la aportación de mejoras es aquella prestación que exige forzosamente, conforme a la ley, a los particulares que son propietarios de bienes inmuebles ubicados en un área geográfica, en donde se ejecute una obra pública que provoque una alza de valor en esos bienes, o una mejoría específica en los bienes mismos y que se cobra en proporción al costo de la obra, a la cercanía o lejanía del bien y al monto de éste último.

En la vía de los hechos, Martínez Morales, manifiesta que la aportación por mejoras aparece cuando el Estado realiza determinadas obras de infraestructura como alcantarillado, agua potable, drenaje, alumbrado público, lo cual produce un incremento del valor en los inmuebles cercanos a esas obras; tal aumento de valor, llamado plusvalía, implica un beneficio al gobernado y, por tanto, se considera equitativo que aporte alguna cantidad en virtud de tal beneficio. En igual

sentido y por mencionar algunos ejemplos, Margáin Manautou, dice que esta figura –aportación por mejoras- se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado, atarjeas, introducción de agua potable, etc.

3.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Contemplada en la fracción II del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, éste ordenamiento define que: "... son las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Acosta Romero las define como aquellas contribuciones establecidas por la ley a cargo de personas obligadas a pagar las cuotas (patrones y beneficiarios) para el cumplimiento de la seguridad social, la cual está a cargo de entidades o dependencias públicas federales o locales y de organismos descentralizados y tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo.

Su origen y antecedente se encuentra en la publicación realizada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 12 de Marzo de 1973, en la que la Ley del Seguro Social le da el carácter tributario al pago de cuotas, recargos y capitales constitutivos que los patrones y trabajadores deben aportar al Instituto Mexicano del Seguro Social. Cabe señalar que dicho instituto se constituye como un organismo fiscal autónomo con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación; dicho instituto no puede utilizar el procedimiento coactivo por sí para el cobro de los créditos, por lo cual realiza dicho procedimiento de ejecución a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien en suplencia ejecuta el acto coercitivo de cobro.

3.3 PRODUCTOS.

El artículo 3° del Código Fiscal de la Federación, refiere en su párrafo tercero: “Son productos las contraprestaciones por los servicios que presten el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento, o enajenación de bienes del dominio privado”.

El artículo 10 del Código Financiero del Estado de México y Municipios manifiesta que: “Son productos, las contraprestaciones por los servicios que presten el Estado y los municipios en sus actividades de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, que estén previstos en la Ley de Ingresos”.

Al respecto, el maestro Acosta Romero, no está de acuerdo con que sean única y exclusivamente funciones de derecho público o privado del Estado, y manifiesta que son productos, los ingresos que percibe la Federación por la explotación de su patrimonio, con independencia de que sus actividades correspondan o no, al desarrollo de sus funciones propias de Derecho Público.

Martínez Morales, critica la definición del Código Fiscal de la Federación, pues refiere que si los Productos son ingresos estatales por vía de derecho público, entonces debemos conferirle la categoría de tributo y por tanto, otorgarles obligatoriedad y ejecutoriedad.

3.4 APROVECHAMIENTOS.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 3°, cita: “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal”.

El numeral 11 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, expresa: “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado y los municipios por funciones de derecho público y por el uso o explotación de bienes del dominio público, distintos de los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras

e ingresos derivados de la coordinación hacendaria, y de los que obtengan los organismos auxiliares del Estado”.

En este caso, es un tanto confuso el sentido de la ley, pero el maestro Acosta Romero, aclara en forma precisa que debemos entender que los recargos y sanciones que no provengan de contribuciones continúan siendo clasificados como aprovechamientos.

Con el mismo espíritu, Martínez Morales, agrega: “Cabrían en ésta categoría los intereses; éstos son las cantidades adicionales (costo del dinero) que el contribuyente debe cubrir al obtener un plazo adicional para pagar un crédito fiscal; quedan así mismo, dentro de los aprovechamientos, las divisas decomisadas. Para la ley anual de ingresos (1999) son aprovechamientos: las multas, las indemnizaciones; los reintegros; las aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado; las recuperaciones de capital; las aportaciones de contratistas de obras públicas, etc.”

2. CRÉDITOS FISCALES.

Como los tributos encuentran su origen en la ley, es referencia obligada consultar el artículo 4° del Código Fiscal de la Federación, mismo que define: “Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”.

Por su parte y como referencia en la legislación local, el Código Financiero del Estado de México y Municipios en su artículo 15, cita que: “Son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado, los municipios o sus organismos que deriven de contribuciones, aprovechamientos, accesorios, y de responsabilidades administrativas, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter”.

Aunque estas definiciones suplen anteriores lagunas de ley, siguen siendo un tanto cuanto ambiguas, pero Martínez López opina que para que exista crédito

fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que encuadren dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico.

No puede, en consecuencia, decirse que el crédito fiscal nace cuando aisladamente existan hechos previstos en la ley, o se encuentre una situación jurídica supuesta en ella, para ello se necesita la conjunción de dos elementos, el hecho y la ley. En otros términos, para que exista crédito fiscal es indispensable que la autoridad demuestre que encontró un hecho imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable con exactitud.

B) PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LOS TRIBUTOS.

Desde la instauración del Estado Moderno de Derecho, el actuar de las autoridades debe de realizarse con estricto apego al marco legal; y como origen de toda ley está nuestra Carta Magna, la cual sienta preceptos básicos que regulan el actuar de las autoridades y el desarrollo de sus funciones. Existen diversos principios constitucionales, pero los que son aplicables de manera rectora en materia tributiva son los principios de: Legalidad, Generalidad, Obligatoriedad, Proporcionalidad y Equidad, y de Vinculación con el gasto público.

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que es obligación contribuir: "... de la manera... que dispongan las leyes".

En forma homóloga, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México en la fracción II del numeral 27, dispone que la obligación de contribuir al gasto público será: "...de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, según lo establecido por la Constitución Federal".

Así, nuestra Carta Magna confirma el postulado básico del tributo: *nullum tributum sine lege* (no existe tributo sin una ley).

El autor, Francisco de la Garza cita el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, refiriendo que el principio de legalidad no sólo debe referirse a que se realice mediante las formalidades y a través del órgano legislativo, y que se encuentre plasmado en la ley, sino también que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante.

Por su parte el maestro Acosta Romero, resalta la importancia del principio de legalidad, puesto que éste proporciona al sujeto pasivo del vínculo tributario, la posibilidad y oportunidad de conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos sin violentar la esfera jurídica que regula las exacciones.

Por lo tanto, no queda lugar a dudas de la inherencia del principio de legalidad y su obligada existencia en la ley pues sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado y qué derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el Estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

De lo anteriormente citado se constituyen los siguientes enunciados: Primero, la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso. Segundo, los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir los deberes que previa y expresamente les

impongan las leyes aplicables, y que exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren.

2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

El principio de generalidad es consecuencia directa del principio de legalidad tributaria anteriormente enunciado; es decir, todo tributo para ser perfectamente válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley, en tales condiciones, los tributos participan y están imbuidos de las características esenciales del acto que les da vida: la Ley.

Por consiguiente, se entiende que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas físicas y entes jurídicos que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma ley establezca, es decir, a todos aquellos que realicen en algún momento los supuestos de hecho y de derecho contemplados en la ley.

Arrijo Vizcaíno, estima que: "... sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate".⁷

3. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Como origen de éste principio es de citar el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que cito al texto: "Artículo 31. Son Obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos...".

Éste deber constitucional, en relación directa con el principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en ley tributaria expedida para tal efecto, automáticamente adquiere la obligación de realizar el entero del correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

⁷ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo., Derecho Fiscal., décimo primer ed., Ed. Themis., México 1996., p. 240.

Arrijo Vizcaíno, refiere la necesidad de insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas sus atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Así pues, el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite al Estado –vía administración pública- ejercitar plenamente su potestad de imperio, puesto que la actividad recaudatoria es en sí, una cuestión de interés público, de ahí que sea lícito que la autoridad tributaria –la hacienda pública, en sus tres niveles de gobierno-, esté facultada y autorizada para emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica como órgano representante del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la denominada ejecución forzosa. Sobre este particular, es factible aseverar que el cobro de un tributo exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución, tal y como se verá en los Capítulos Tercero y Cuarto de la presente tesis.

4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Es la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la que ordena en su artículo 31 y correspondiente fracción IV, que las contribuciones deberán de ser: "... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

El maestro Acosta Romero, expresa -del primero de estos principios- que el impuesto debe establecerse tomando en cuenta ciertos principios racionales que establezcan una proporción entre el ingreso y la riqueza gravados y la cantidad que se cobra por el impuesto. La equidad muchos la han entendido en el sentido de que a mayor capacidad contributiva, debe corresponder un mayor impuesto.

En la doctrina mexicana, algunos tratadistas, se pronuncian por hacer una división de éste principio –criterio que comparto-, a tal efecto, Francisco de la Garza, opina que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es una exigencia de justicia tributaria y

que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no son tomadas en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por su naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo, en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse de forma proporcional.

En lo particular, comparto el criterio adoptado por los tratadistas que se manifiestan en el sentido de que el principio de proporcionalidad y equidad deben ser estudiados y plasmados por separado.

Y refiriéndome al principio de Proporcionalidad, es de precisar que éste significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública, una parte justa y adecuada de sus percepciones cuantificables económicamente (ingresos, utilidades o rendimientos), pero nunca en una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que haya percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos y al acto de cumplir las obligaciones, como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

Respecto de la Equidad, se establece que el común denominador está constituido por la igualdad, esto significa que para el debido acatamiento de éste principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar a cabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente; es decir y en términos sencillos: el que percibe más, tributa más; y el que percibe menos, tributa menos.

Arrijoa Vizcaíno, es otro tratadista nacional que se pronuncia a favor de separar en dos principios distintos y autónomos a la proporcionalidad y a la equidad, y señala las siguientes diferencias entre éstas máximas constitucionales:

- a) Mientras el Principio de Proporcionalidad atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación, el de Equidad se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
- b) El Principio de Proporcionalidad está vinculado con la economía general del País, en cambio el de Equidad se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
- c) La Proporcionalidad atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias; en tanto que el Principio de Equidad se ocupa de los demás elementos del tributo, con exclusión precisamente de las cuotas, tasas o tarifas.
- d) El Principio de Proporcionalidad debe inspirarse en criterio de progresividad; el de Equidad se basa siempre en una noción de igualdad.
- e) La Proporcionalidad persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional; en cambio, la Equidad es, por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.
- f) La Proporcionalidad busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos; por su parte, el Principio de Equidad implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
- g) La Proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables; por el contrario, el Principio de Equidad exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que

no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

- h) El Principio de Proporcionalidad regula la capacidad contributiva de los ciudadanos; el de Equidad atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de de las contribuciones.
- i) Mientras que el Principio de Proporcionalidad se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos, el de Equidad se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
- j) Finalmente cabe señalar que mientras el Principio de Proporcionalidad opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos; el de Equidad sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

5. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

El artículo 31, fracción IV de la Carta Magna convalida tal propósito social, y cito: “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...”.

Martínez Morales opina que los impuestos no están destinados a un fin específico, sino de forma global van a las arcas estatales para ayudar a cubrir las necesidades públicas.

Acosta Romero, refiere que de acuerdo con el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los gastos públicos no deben entenderse como todos aquellos que pueda realizar el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer y cubrir las funciones y servicios públicos.

Francisco de la Garza comparte criterio con otros tratadistas y considera que para que exista gasto público es necesario que: a) La asignación de fondos sea

para expensar una atribución o competencia constitucional de la Federación, o de los Estados o del Municipio; b) Quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada, o los otros poderes de la Unión, de los Estados o del Municipio; c) Que se realice conforme a una autorización consignada en el presupuesto anual de egresos, o por una ley posterior que convalide el gasto.

Por su parte Arrijo Vizcaíno opina que los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus gobernados, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio.

En términos sencillos, es de precisar que el principio de vinculación con el gasto público aplicado a los ingresos, es destinar un beneficio económico obtenido -vía exacción- para cubrir las atribuciones del Estado, relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

C) SUJETOS DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Si bien es perfectamente entendible que el único sujeto activo de la relación tributaria es el Estado -representado para tal efecto por la autoridad fiscal-, también no menos es cierto que él delega su facultades a nivel Federación, Estados y Municipios; y que sus facultades y atribuciones les vienen del poder originario que lo es la Constitución Federal, la cual ordena se expidan leyes y normas que regulen el actuar interno y externo de la autoridad fiscal.

Por su parte, el contribuyente tiene un rol pasivo dentro de esta relación, toda vez que él es el sujeto obligado dentro de las cargas impositivas a las cuales se tiene que sujetar su actuar.

1. SUJETO ACTIVO. AUTORIDAD FISCAL.

Tratadistas como Acosta Romero, opinan que los sujetos activos tienen potestad para establecerlos, liquidarlos y recaudarlos; así, en México son sujetos activos de la Federación, los Estados y los Municipios, aun cuando estos últimos

no tengan facultades para establecerlos mediante leyes, ya que ello corresponde los Congresos locales.

Para Martínez Morales, los sujetos activos de los impuestos, son aquellos que lo establecen, liquidan y recaudan; de tal forma que éstos serán la Federación, los Estados y los Municipios.

Del análisis del artículo 31 fracción IV, se desprende que es la Federación, Estados y Municipios, los sujetos activos en igualdad de circunstancias. ¿Pero es así de simple y cierta ésta conceptualización? Para entender la postura adoptada por nuestra Carta Magna, debemos de recordar que al consumarse la Independencia nacional el 27 de Septiembre de 1821, no surgieron los Estados independientes entre sí que conocemos actualmente; en origen y de facto existía uno sólo, tan es así que los diputados del Constituyente de 1822 no representaban entidad alguna. Dicho Constituyente implantó el sistema federal, el cual no emergió por sí, sino de entre la cohesión de Entidades federadas; así fue como se adoptó el principio de que aquellas facultades que no se encuentren reservadas a la Federación, se entenderán delegadas a las Entidades.

En este orden de ideas y de tal suerte que al estudiarse el alcance de la fracción VII en relación con la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal -mismas que refieren las facultades que tiene el Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto-, la Federación tiene fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva. Dichas materias son: Comercio exterior; Aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos Cuarto y Quinto del artículo 27 de la Constitución Federal; Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; Energía eléctrica; Producción y consumo de tabacos labrados; Gasolina y otros productos derivados del petróleo; Cerillos y fósforos; Agua miel y productos de su fermentación; Explotación forestal; Producción y consumo de cerveza.

De lo anterior, constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las

segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios.

2. SUJETO PASIVO. CONTRIBUYENTE.

Con nula participación dentro del proceso creador de los tributos, los gobernados cumplen el rol central del acto tributario, pues ya que a través de sus exacciones cumplen la doble finalidad de sostener y financiar económicamente a la estructura gubernamental, y de contribuir al gasto público que administra el Estado.

Al respecto, Martínez Morales, sostiene que los sujetos pasivos son las personas físicas o morales que se ubican en el supuesto señalado por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, las personas obligadas al pago del impuesto.

En forma homóloga, el maestro Acosta Romero opina que los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas que, al realizar determinadas actividades o hechos, se ubican dentro del supuesto que la ley señala para el cobro de los impuestos, y agrega que pueden llegar a ser sujetos pasivos no sólo aquellos que están señalados en las leyes como tales, sino también los retenedores o terceros que tengan obligaciones solidarias con los causantes.

Por su parte, Rodríguez Lobato opina que el sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Mientras que para Margáin Manautou, el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen.

2.1 SUJETO PASIVO CONTRIBUYENTE U OBLIGADO DIRECTO.

Es la persona física o ente jurídico colectivo, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, ya sea al obtener un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en el territorio nacional y/o en

el extranjero, cuando en este último caso tenga establecido su domicilio fiscal en México.

2.2 SUJETO PASIVO U OBLIGADO SOLIDARIO.

Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que en virtud de haber establecido un vínculo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con el causante directo, y a elección del fisco, la obligación de cubrir el tributo.

2.3 SUJETO PASIVO OBLIGADO SUBSIDIARIAMENTE O POR SUBSTITUCIÓN.

El obligado subsidiariamente, es aquella persona generalmente física, que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de contribuciones y a la que la ley hace responsable de su pago bajo determinadas circunstancias en los mismos términos que al sujeto pasivo obligado directo.

Emilio Margáin, basado en la clasificación de Dino Jarach, manifiesta que el responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino por que la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al contribuyente responsable, el pago respectivo. Quedando comprendidos en esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

Esta figura jurídica es trascendente para que el Fisco no pierda ingresos, por lo que la ley ordena en su apartado de responsabilidades de los servidores públicos, que el representante de la autoridad fiscal responderá económicamente por el porcentaje o el total faltante del tributo a recaudar.

2.4 SUJETO PASIVO OBLIGADO POR GARANTÍA.

Es aquella persona física o moral que voluntariamente afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza económica, con el propósito de responder ante el

Fisco, a nombre y por cuenta del causante directo, del entero del tributo y cuyo pago ha quedado en suspendido, y en el supuesto de que al ocurrir su exigibilidad, el propio obligado directo no lo cubra oportuna o totalmente.

D) LA OBLIGACIÓN FISCAL. LA TRIBUTACIÓN.

1. CONCEPTO DE RECAUDACIÓN.

Del verbo recaudar, y éste a su vez del latín *recapitare*, cobrar o pedir caudales o efectos. En sentido amplio y generalmente, el término recaudación se aplica a la política, sistemas y procedimientos para el cobro de ingresos públicos de carácter fiscal.

No debe de olvidarse que a nivel federal el organismo facultado para tal efecto lo es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; en el Estado de México lo es la Secretaría de Finanzas, Planeación y Administración; y en los Municipios lo será la Tesorería Municipal.

Gil Valdivia, define que “Es el procedimiento administrativo por el cual el Estado percibe los ingresos fiscales destinados al sostenimiento de los gastos públicos”.⁸

Es de precisar que el citado autor, no se refiere al procedimiento administrativo como la vía jurisdiccional, sino como la serie ordenada de actos de autoridad realizados para cumplir una finalidad de la administración pública, en éste caso la percepción de ingresos, percepción que es realizada a través del pago voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, siendo el procedimiento administrativo de ejecución una vía obligada por el propio contribuyente al ser omiso en el cumplimiento de sus obligaciones.

Para finalizar, el Instituto Hacendario del Estado de México emite el siguiente criterio y concepto de Recaudación: “Es el proceso mediante el cual las autoridades tributarias cobran a los contribuyentes los impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y contribuciones establecidas en las leyes de ingresos de la Federación, Estados o Municipios”.⁹

⁸ GIL VALDIVIA, Gerardo., *Enciclopedia Jurídica Mexicana*. Tomo VI., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 49.

⁹ INSTITUTO HACENDARIO DEL ESTADO DE MÉXICO., *Glosario de Términos Hacendarios*., Ed. Comité Editorial de la Administración Pública., México 2003., p. 91.

2. ELEMENTOS DE LA TRIBUTACIÓN.

2.1 LA RELACIÓN TRIBUTARIA.

Margáin Manautou la define como: "...el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".¹⁰

Además es de observarse y resaltar lo siguiente: existe una gran diferencia entre la obligación tributaria y la obligación fiscal; en la primera existen una serie de obligaciones recíprocas y en la segunda la obligación sólo está a cargo del sujeto pasivo.

Rodríguez Lobato comenta que, al dedicarse una persona –física o moral- a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal.

2.2 LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Al respecto y como así lo comenta Margáin Manautou, existen muy constantes confusiones en cuanto a que se hace referencia como iguales tanto a la relación tributaria como a la obligación tributaria, pero define así a la obligación: "Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto activo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación".

Por mi parte y sin pretender soslayar el criterio de otros tratadistas, particularmente definiría a la obligación tributaria, como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado en su carácter de sujeto activo, exige a un deudor -ya sea persona física o ente jurídico colectivo- en su carácter de sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria -y excepcionalmente en especie-. Es importante reiterar que la obligación tributaria sólo se refiere al vínculo jurídico y no a las obligaciones y consecuencias de éste.

¹⁰ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio., Ob. Cit., p 272.

2.3 OBJETO DEL TRIBUTO.

Al respecto, Rodríguez Lobato adopta una sencilla pero precisa definición y menciona que el objeto del tributo es, la realidad económica sujeta a imposición. Haciendo clara mención que el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible, es decir, la hipótesis de ley.

Dicho en otros términos, el objeto del tributo lo es los movimientos económicos realizados por personas físicas o morales.

Aunque no siempre la ley tributaria grava de forma íntegra lo que señala como objeto, sino que dicho gravamen puede ser disminuido o deducido cuando el objeto del tributo es afectado por una base distinta al objeto del mismo.

Así mismo, el objeto del tributo y la base del tributo pueden coincidir, hecho que resulta cuando se señala como base del gravamen lo que el mismo impuesto señala como objeto.

2.4 BASE DEL TRIBUTO.

La base del tributo es aquella parte o proporción -de lo gravado por la ley-, evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

Es decir, del movimiento económico realizado por el sujeto pasivo –que se encuentra normado por la ley- se fija una parte proporcional –de acuerdo a criterios previamente establecidos también en la ley- para que el sujeto pasivo aporte y contribuya económicamente al fisco.

2.5 HECHO IMPONIBLE. PRESUPUESTO JURÍDICO.

Francisco de la Garza refiere que la estructura de la norma jurídica tributaria, está compuesta por tres elementos: una hipótesis o supuesto (hecho imponible), un mandato y una sanción.

El hecho imponible es la descripción de un hecho, es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley, de un hecho, y por tanto es, un mero concepto, necesariamente abstracto; es un concepto lógico-jurídico (en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho). Pero

no debe entenderse como un mero concepto, sino como un concepto legal, esto es, existe en la ley (consistente en una proposición legislativa).

Rodríguez Lobato retoma el concepto de otros autores y haciéndolo suyo define que el presupuesto jurídico es el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria.

Al respecto opino, en forma sencilla, que el hecho imponible es el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma tributaria.

Es de señalar que todas las obligaciones del derecho tributario tienen una hipótesis o presupuesto normativo que les corresponde una determinada obligación distinta a las demás; pero la más importante hipótesis y que incide en todos los hechos imposables, es la que dispone y da nacimiento a la obligación tributaria sustantiva y principal, el pago del tributo al Estado.

Es importante hacer la siguiente mención, el hecho imponible tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y sólo se convierte en un hecho tangible cuando el sujeto pasivo y su actuar encuadran en la norma y por tanto, se adecuan al hecho imponible -como se analizará a continuación en el hecho generador-.

2.6 HECHO GENERADOR.

Es aquel que deja de ser una idea jurídica plasmada en la ley –una simple intención presuntiva-, y se concretiza materialmente; es decir, es aquel que se realiza tangiblemente reuniendo los elementos hipotéticos generando el crédito tributario.

Francisco de la Garza expresa, que el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenoménico, en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero (el tributo) a un determinado ente público.

Por su parte, el maestro Acosta Romero refiere que el hecho generador debe estar previsto en la ley, a eso se le llama el Principio de Reserva de la ley o de Legalidad. Tiene que ser la ley la que indique cual es el hecho generador.

2.7 FUENTE DEL TRIBUTO.

Debemos entender que el la fuente del tributo encuentra su origen en el objeto del tributo, ya que al referirnos a el objeto del tributo, éste es aplicado en su sentido amplio, y la fuente del tributo es un concepto estricto que precisa la actividad económica específica que la ley grava. Por lo tanto, el objeto del tributo es el género y la fuente del tributo es la especie.

2.8 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

Siguiendo el criterio de Margáin Manautou, la obligación fiscal nace en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.

Es decir, es cuando se realiza el hecho imponible y éste se convierte en un hecho generador con sus consecuencias, pues en ese momento coincide la realidad física con la situación abstracta prevista en la ley.

Es importante diferenciar el momento de nacimiento de la obligación fiscal respecto de cada una de las figuras tributarias, ya que son momentos diferentes; a saber: Impuestos, cuando se realiza el hecho previsto en la ley como su presupuesto, que siempre es un acto o hecho de un particular; Derechos, nace en el momento en el que la autoridad presta el servicio administrativo al particular; Contribución especial, nace en el momento en el que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general que beneficia a un determinado sector (o bien en el momento que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular).

Arrijo Vizcaino no lo manifiesta como nacimiento de la obligación fiscal, sino como nacimiento del tributo, y manifiesta: “Es un principio fundamental de la Ciencia Jurídica, el que nos dice que toda norma legal debe redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto (que respectivamente reciben los nombres de hipótesis normativa y supuesto jurídico), de tal manera que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto”.

Rodríguez Lobato opina que el nacimiento de la obligación fiscal es muy importante ya que permite determinar:

- a) El momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros deberes tributarios.
- b) Determinar la ley aplicable al momento de realizarse el hecho imponible.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) El domicilio fiscal del contribuyente o representante legal.
- e) La época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal.
- f) De lo anterior, computar el plazo de prescripción.
- g) Fijar las sanciones aplicables en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación fiscal.

E) EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES.

En la doctrina tributaria o fiscal, sólo se contemplan cinco formas de extinguir la obligación fiscal, a saber: Pago –en sus diversas modalidades-, la Compensación, la Condonación, la Cancelación y la Prescripción.

1. PAGO.

Etimológicamente el vocablo pagar proviene del verbo latino *pacare*, que significa apaciguar, el pago aplaca al acreedor al satisfacerle su interés. El crédito nace para extinguirse y el modo normal de extinguir dicha obligación es realizar la prestación por el deudor, es decir, mediante el cumplimiento del pago.

En nuestra legislación tributaria se contemplan diversas modalidades de pago, a saber: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

1.1 DETERMINACIÓN DEL TRIBUTO A PAGAR.

Al respecto, Rodríguez Lobato, opina que la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.

El Instituto Hacendario del Estado de México tiene el siguiente criterio: “Consiste en la constatación del hecho imponible o existencia de un hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida”.¹¹

Por su parte Arrijoa Vizcaino manifiesta que la determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación, en moneda de curso legal, del tributo a pagar.

Martínez López, refiere que en ésta etapa, la autoridad fiscal no desarrolla ninguna actividad jurídica ni analiza circunstancias objetivas o subjetivas de los causantes, por lo que no queda a la autoridad para establecer el monto del crédito sino más que aplicar las tarifas y tasas mediante el cálculo aritmético.¹²

Margáin Manautou estima conveniente que para efectos de ser eficientes en la determinación del tributo a pagar, la existencia de dos reglas:

1ª. La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. De tal suerte que la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley, y la determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley.

Es decir, la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación requiere de un acto nuevo que es la determinación.

2ª. Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar comprendidas en la ley y no en el reglamento. Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

La gran mayoría de las leyes tributarias señalan que por regla general corresponde al contribuyente la aplicación del método y por ende, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Aunque existen excepciones, por lo general los

¹¹ INSTITUTO HACENDARIO DEL ESTADO DE MÉXICO., Serie Guías Técnicas para las Tesorerías Municipales., Ed. Comité Editorial de la Administración Pública., México 2003., p. 28.

¹² MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis., Derecho Fiscal Mexicano., cuarta ed., Ed. Ediciones Contables y Administrativas S.A. de C.V., México 1973., p. 124.

créditos fiscales se determinan: a) Por el contribuyente; b) Por el fisco, y c) Por el acuerdo del contribuyente y el fisco.

1.2 REQUISITOS QUE DEBE GARANTIZAR EL MÉTODO.

En nuestra legislación tributaria mexicana se aplica el criterio de que es el contribuyente quien realiza el cálculo del tributo a pagar –con la observación omnipresente de nuestro sistema tributario- Margáin Manautou expresa que dicho cálculo se realizará siguiendo un método que deberá –aunque sea hipotéticamente- contener los siguientes requisitos para su eficacia:

- a) Sencillez. Es sencillo cuando el propio contribuyente lo entiende y lo puede aplicar.
- b) Economía. Significa que no originará gastos elevados al contribuyente para su aplicación, haciéndolo costeable.
- c) Comodidad. Es aquel que evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente.
- d) Limpieza. Es aquel que evita el contubernio entre el contribuyente y el personal hacendario.

1.2.1 MÉTODO INDICIARIO.

Consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. A éste método también se le conoce como método de presunciones.

1.2.2 MÉTODO OBJETIVO.

Éste método es el más común que han adoptado las leyes especiales, puesto que consiste en señalar una cuota o tasa en razón al peso, medida, volumen, calidad de la mercancía o al valor de las mismas. Casi todos los impuestos federales a la industria, emplean éste método.

1.2.3 MÉTODO DECLARATIVO.

Consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación –obligada y exigida en ley- de una declaración por parte del que lo percibió o lo celebró.

Rodríguez Lobato opina que el método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible.

La declaración puede ser informativa o de pago, en el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para identificar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley, en el segundo caso la manifestación contiene además de los datos de la declaración informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir.

Es importante la opinión de Margáin Manautou, al respecto de las principales figuras declarativas pues las clasifica tres tipos: a) Declaración jurada, la cual consiste en la protesta de decir verdad que lo manifestado por el contribuyente es cierto; b) Declaración con inspección de libros y presunciones, ésta es realizada con la supervisión de la autoridad respecto de los instrumentos contables y condiciones físicas las cuales pueden ser valoradas a simple vista; c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio, es aquella que le requiere el fisco al sujeto pasivo al momento de generar un movimiento económico contemplado en la ley fiscal.

1.3 TARIFAS. TASAS CONTRIBUTIVAS.

Aparecen como el agrupamiento de cuotas con precios máximos y mínimos que un usuario debe pagar en forma inmediata o en plazos previamente determinados para disfrutar de un servicio público.

Tarifa, es el factor de proporcionalidad que se aplica a la base para establecer el monto del tributo.

Rodríguez Lobato en su colaboración a la Enciclopedia Jurídica Mexicana, refiere que la tarifa de una contribución "...es la cantidad de dinero determinada o determinable, que tributa la base establecida por la ley".¹³

Para el Instituto Hacendario del Estado de México, tarifa es: "Escala que señala los diversos precios, derechos o impuestos que se deben pagar por una mercancía o servicio".¹⁴

Arrijo Vizcaino y Margáin Manautou, expresan que existen las siguientes tarifas o tasas contributivas:

- a) De derrama. Se origina cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen.
- b) Cuota Fija. Consiste en el establecimiento de un porcentaje específico sobre el importe global del hecho generador de la obligación fiscal.
- c) Cantidad Fija. La tasa se determina al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda de curso legal. Es en ley donde se señala la cantidad exacta a aplicar al tributo.
- d) Proporcional. La ley señala un tanto por ciento fijo cualquiera que sea el valor de la base.
- e) Progresiva. Es aquella que incrementa al aumentar la base, de tal manera que a incrementos sucesivos corresponden aumentos.

1.4 ÉPOCA DE PAGO.

En la doctrina se contempla que la época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación fiscal, por consecuencia, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley tributaria. Si el tributo no es pagado dentro del plazo de ley, éste adquirirá el grado de crédito fiscal y en consecuencia será determinable y exigible mediante los procedimientos de determinación y requerimiento.

¹³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo VI., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 638.

¹⁴ INSTITUTO HACENDARIO DEL ESTADO DE MÉXICO., Ob. Cit., p. 103.

Margáin Manautou, refiere que la ley impositiva no es homogénea respecto a los diversos hechos o actos que generan el crédito fiscal, ni el control de la autoridad fiscal es aplicable en forma igualitaria; por lo que existen diversos instantes para realizar el entero del tributo; pero se distinguen tres casos genéricos:

- a) El gravamen es exigible (se paga) antes que nazca la obligación tributaria; es decir, primero se paga el crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo.
- b) El gravamen es exigible (se paga) en el instante en que nace la obligación tributaria, es decir, coinciden los momentos de pago y de causación.
- c) El gravamen es exigible (se paga) después de que nace la obligación tributaria; es decir, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste.

2. COMPENSACIÓN.

Doctrinalmente, ésta tiene lugar cuando tanto el sujeto activo (fisco) y el sujeto pasivo (persona física o moral) son acreedores y deudores recíprocos.

Rodríguez Lobato dice que además es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, es decir, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse de ser cumplido y exigido conforme a Derecho.

3. CONDONACIÓN.

Margáin Manautou, expresa que la condonación, es una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, y en el caso de imposición de multas la condonación procederá sólo en casos particulares.

En sentido opuesto, Martínez López refiere que la condonación real sólo se da en las multas, por lo que éste no es entonces un medio para extinguir obligaciones fiscales, ya que las multas no tienen el carácter de obligaciones sino de sanción

por su incumplimiento; y en la práctica, la condonación tiene el carácter de recurso administrativo puesto que se interpone para que la Secretaría de Hacienda revoque la multa.¹⁵

Rodríguez Lobato opina que la obligación impositiva del Estado es exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y ésta tiene el carácter de irrenunciable, por lo que sólo en casos excepcionales que se presenten en situaciones extraordinarias –contemplados en ley- el Estado podrá renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de dichas obligaciones, es decir, declarar extinguido el crédito fiscal y las obligaciones formales con él relacionadas; de tal suerte que la condonación deberá ser a título general y nunca particular ya que implicaría un trato desigual e injusto para los contribuyentes.

4. CANCELACIÓN.

Consiste, básicamente, en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro, pero no es en sí una figura que extinga el crédito fiscal, sino que el fisco únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo que dicho adeudo crediticio sigue vigente, de tal suerte que una vez cancelado el crédito fiscal éste sólo puede extinguirse si es pagado o prescribiera.

Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los obligados solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes.

Y un crédito es incosteable cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario público proceder a su cobro; es decir, se realizan más gastos para exigir y obtener el cumplimiento del crédito fiscal que lo obtenido de éste.

Margáin Barraza, cita que la cancelación de la obligación tributaria es "...el acto mediante el cual se deja sin efectos o anula un crédito fiscal a favor de la autoridad hacendaria y a cargo del contribuyente, proveniente de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos

¹⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, Luís., Ob. Cit., p. 136.

o de los particulares, así como aquellos a que las leyes les den el carácter fiscal y el Estado tenga derecho a recibir por cuenta ajena”.¹⁶

Así mismo, la legislación fiscal en el Estado de México, contempla como un supuesto jurídico y de razonabilidad para determinar la cancelación de un crédito fiscal, el hecho de que sea mayor la cantidad económica destinada por el fisco para obtener el pago, que lo obtenido por el cobro del crédito.

5. PRESCRIPCIÓN.

Rodríguez Lobato opina que la prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho tributario admite la prescripción como una de las formas de extinción tanto de la obligación fiscal como de la obligación de reembolso, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos.

Para Martínez López, la prescripción en materia fiscal tiene el mismo fundamento que en derecho común: la estabilidad legal de los obligados mediante el transcurso del tiempo.

La prescripción es la segunda forma de extinción real de la obligación fiscal; existe como presupuesto de ley en beneficio de una sana relación entre la autoridad tributaria y los contribuyentes, es decir, existe en bien de orden público y de los principios de seguridad y certeza jurídica.

5.1 PRESCRIPCIÓN EN CONTRA DEL FISCO.

Son todas y cada una de las circunstancias que operan generalmente a favor del sujeto pasivo –contribuyente-, para que por transcurso del tiempo el crédito fiscal se extinga.

Se contemplan las siguientes características:

- a) Inicio. El plazo para la autoridad empieza a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, tratándose de infracciones, desde el

¹⁶ MARGÁIN BARRAZA, Emilio., Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo II., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 46.

momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

- b) Término. De conformidad al Código Fiscal de la Federación es de cinco años, aunque existe variación tratándose de otro tipo de figuras fiscales.
- c) Interrupción. Surge cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal y que son realizados con el conocimiento del deudor obligado, o bien por actos de éste en los cuales reconoce expresa y tácitamente la existencia de la prestación.
- d) Suspensión. Se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente –no físicamente- a la autoridad hacer efectivo un crédito establecido en su favor, y que como efecto detiene la cuenta del término sin anularlo y que una vez desaparecidas dichas circunstancias seguirá contando.

5.2 PRESCRIPCIÓN A FAVOR DEL FISCO.

Son circunstancias que operan a favor del fisco, y que generalmente son circunstancias generadas en la ley.

Dicha prescripción reviste las siguientes características:

- a) Inicio. Corre desde el momento en que la autoridad tributaria recibe el pago de una cantidad que legalmente no le corresponde –generalmente un error en el cálculo del tributo a pagar, o la aplicación equivocada de determinado supuesto de ley-.
- b) Término. Para que se extinga la obligación del Estado para el pago de lo indebido –según la legislación federal en materia- es de cinco años.
- c) Interrupción. La prescripción que corre a favor del fisco es anulada por los actos de los particulares que reclaman la devolución del pago hecho indebidamente.
- d) Suspensión. Son circunstancias contempladas en el derecho común. Ejemplo, que el contribuyente caiga en un estado de interdicción.
- e) Renuncia a la prescripción. En materia tributaria, ésta opera cuando en forma tácita el contribuyente a pesar de haber transcurrido el término en

su favor, cumple con la obligación fiscal, ya sea de mutuo propio o por exigencia del fisco.

CAPÍTULO SEGUNDO.

ACTO ADMINISTRATIVO.

Desconocido para la gran mayoría de los ciudadanos, el Acto Administrativo es el pilar sobre el cual descansa su seguridad jurídica frente al aparato gubernamental y quizá, el Estado mismo.

El acto administrativo es absolutamente importante ya que en él se basa y desarrolla toda la relación Ciudadano-Estado. Desde una licitación, programación y presupuestación de obras, otorgamiento de licencias de funcionamiento, multas, cabildos, circulares, clausuras, etcétera. Todos son actos administrativos. Por consiguiente, es de observarse que el actuar jurídico de todas las personas está rodeado del acto administrativo, y la tributación no está exenta de sus orígenes y efectos.

Por consiguiente, es trascendental conocer la teoría, elementos, clasificación, principios constitucionales, ejecución y extinción del Acto Administrativo. Conocimiento que sustentado en la teoría y en el dominio de la práctica, nos permitirá entender el actuar legal de las autoridades, y en su caso, el empleo de los medios de defensa aplicables.

A) TEORÍA GENERAL DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Como su denominación lo indica, la teoría del acto administrativo es una abstracción de los sucesos acaecidos en el plano físico y material, que son analizados mediante criterios y valores jurídicos que permiten establecer principios claros y generales al caso concreto.

De tal suerte que se ha teorizado en torno a los hechos jurídicos y actos jurídicos -determinados éstos por la voluntad- para establecer bases y determinar las características del acto administrativo.

1. DISTINCIÓN ENTRE HECHO Y ACTO JURÍDICO.

A pesar de que la presente investigación es de una predominante naturaleza administrativa y fiscal, es importante precisar la diferencia entre los Hechos jurídicos y los Actos jurídicos, toda vez que como es de tenerse en observancia,

nuestro derecho mexicano tiene sus más profundos orígenes en la doctrina francesa, y es ésta la que nos remite a dichas cuestiones que nos serán necesarias para poder entender qué manifestación jurídica tienen las autoridades y sus efectos en nuestra esfera legal.

1.1 HECHO JURÍDICO.

El maestro Rafael Martínez Morales, nos refiere que los Hechos jurídicos se distinguen de los Actos jurídicos, en que los primeros son acontecimientos naturales o del hombre que provocan consecuencias jurídicas sin que exista el ánimo y la voluntad de producirlas, en tanto que en los Actos Jurídicos sí existe el propósito de provocar consecuencias de derecho.

Para mayor referencia y en *strictu sensu*, González Ruiz nos dice respecto de los Hechos Jurídicos que: “En la doctrina francesa... son aquellos acontecimientos o sucesos que entrañan el nacimiento, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, sin implicar la intervención de una voluntad intencional... se dividen en: hechos independientes de la voluntad del hombre (nacimiento, muerte, minoría de edad, etc.) y en hechos que, aunque resultan de la voluntad del hombre, no es esto lo que hace producir las consecuencias jurídicas (p.e., delitos)”.¹

El maestro María Diez expresa que el derecho toma en consideración los hechos que se producen, sea como fenómenos naturales o consecuencia de la actividad humana; sin embargo, no todos los hechos tienen valor para el derecho, sino sólo aquellos a los que atribuye consecuencias jurídicas; derivado de lo anterior, María Diez considera que hay hechos jurídicos relevantes y hechos jurídicos irrelevantes. Opina el autor: “Son relevantes los hechos que, verificándose, sirven para hacer actual y concreta la disposición contenida en forma abstracta en una norma jurídica, haciendo nacer el efecto previsto en la norma. Hechos jurídicamente irrelevantes para el derecho son aquellos que, produciéndose, no traen aparejados la aplicación de una norma jurídica y no

¹ GONZÁLEZ RUIZ, Samuel Antonio, Enciclopedia Jurídica Mexicana., Tomo IV, Ed. Porrúa., México 2002., p. 298.

producen efectos jurídicos... Se puede definir entonces el hecho jurídico diciendo que es el hecho al que el derecho conecta una consecuencia jurídica”.²

1.2 ACTO JURÍDICO.

Cornejo Certucha, en la Enciclopedia Jurídica Mexicana, opina que el Acto Jurídico “Es una manifestación exterior de la voluntad cuyo fin directo consiste en engendrar, con fundamento en una regla de derecho o en una institución jurídica, a cargo o en provecho de una o varias personas una situación jurídica general y permanente o, por el contrario un efecto de derecho limitado, que conlleva a la creación, modificación o extinción de una relación de derecho”.³

Ahora bien, para que un Acto Jurídico tenga vida es necesario que reúna elementos llamados esenciales o de existencia, los cuales son:

- a) Voluntad de uno o varios sujetos manifestada en forma expresa o tácita.
- b) Un Objeto sobre el que recaiga la voluntad que sea física y jurídicamente posible.

Por otra parte, para que los actos jurídicos tengan plena eficacia y no puedan ser anulados, deben de cumplir con ciertos requisitos de validez:

- a) La capacidad legal del autor o autores del acto, es decir, capacidad de ejercicio.
- b) Una voluntad exenta de vicios (éstos son el error, el dolo y la violencia).
- c) La licitud en el objeto, motivo o fin del acto; entendiéndose que es ilícito el hecho contrario a las leyes de orden público y a las buenas costumbres.
- d) Ser realizado con una formalidad específica cuando la ley así lo requiera. La falta integral de estos requisitos produce la nulidad absoluta o relativa del acto.

2. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO.

Existen diversas acepciones del Acto Administrativo, pero al realizar la presente investigación la del Maestro Serra Rojas me pareció la más completa y objetiva, y que define: “El Acto Administrativo es una declaración de voluntad de

² MARÍA DIEZ, Manuel., Derecho Administrativo., Ed. Bibliográfica Argentina., Argentina 1965., p. 89.

³ CORNEJO CERTUCHA, Francisco M., Enciclopedia Jurídica Mexicana., Tomo I, Ed. Porrúa., México 2002., p. 128.

conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria 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 finalidad es la satisfacción del interés general”.⁴

Más amplia es la definición del maestro Sánchez Gómez quien define así al Acto Administrativo: “...es una manifestación de voluntad que conforme a derecho debe realizar una autoridad administrativa competente en la esfera de sus atribuciones legales, y que tiende a crear, reconocer, confirmar, modificar o extinguir derechos y obligaciones en interés de la satisfacción de necesidades colectivas, sobre todo para lograr la eficiente prestación de servicios públicos que están a cargo del Poder Ejecutivo del Estado.

Representa el aspecto dinámico de la Administración Pública, la forma o manera de exteriorizar su voluntad, bajo un régimen jurídico de derecho público, y en esa actuación debe tomarse como regla del juego la observancia del principio de legalidad, dado que las autoridades administrativas sólo pueden hacer lo que la ley les permite, fundando y motivando todos sus actos”.⁵

Sin embargo, Olivera Toro, expresa que se debe considerar el acto administrativo desde tres aspectos: objetivo, subjetivo y material.

“El punto de vista objetivo lo estima como una declaración o exteriorización intelectual de una voluntad administrativa.

Desde el punto de vista subjetivo es todo un acto emanado de un órgano administrativo...

A la consideración material corresponde, la de ser producto de la potestad administrativa que, en su ejercicio, se traduce en la creación de consecuencias de derecho. El acto administrativo, funda, modifica o suprime una relación jurídica subjetiva, pero como emanación unilateral del Poder público...”.⁶

Fernández Ruiz, opina que el acto administrativo es en sentido estricto, la declaración unilateral de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la

⁴ SERRA ROJAS, Andrés., Derecho Administrativo, novena ed., Ed. Porrúa., México 1919., p 226.

⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso., Primer Curso de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa., México 1998., p. 321.

⁶ OLIVERA TORO, Jorge., Manual de Derecho Administrativo, séptima ed., Ed. Porrúa., México 1997., p. 142.

función administrativa, con efectos jurídicos directos respecto de casos individuales específicos.

Dichos efectos jurídicos se traducen en la creación de, modificación o extinción de derechos y obligaciones a favor o cargo de sujetos individuales específicos, o en la determinación de las condiciones para la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones para un caso específico.

María Díez, opina que el acto administrativo debe de ser conceptualizado desde el punto de vista material y el formal, y refiriéndose al aspecto material, dice: “Desde el punto de vista material habrá que considerar el acto en cuanto a su contenido. Por ello sería acto administrativo en sentido material toda manifestación de la voluntad de un órgano del Estado, sea administrativo, legislativo o judicial con sustancia, con contenido administrativo”.

Y respecto del ámbito formal del acto administrativo es de opinar que en el sentido formal habrá que considerarse la naturaleza del órgano del que emana el acto. La constitución y las leyes de cada país distinguen los órganos legislativos, administrativos y jurisdiccionales, por lo que el acto administrativo desde el punto de vista formal, es el que emana de un agente administrativo, designado por la ley y el reglamento para llenar una función en la gestión de los servicios públicos y actuando en el cumplimiento de su misión.

Por su parte el Código Administrativo del Estado de México en vigor, en su numeral 1.7 párrafo segundo, lo define así: “...se entiende por acto administrativo, toda declaración unilateral de voluntad, externa, concreta y de carácter individual, emanada de las autoridades a que se refiere el párrafo anterior, que tiene por objeto crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta”.

Mientras que el Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México, en su artículo 1º fracción I, expresa al Acto administrativo como: “...la declaración unilateral de voluntad, externa y de carácter individual, emanada de las autoridades de las dependencias del Poder Ejecutivo del Estado, de los municipios y de los organismos descentralizados de carácter estatal y municipal, que tiene por objeto crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta”.

3. CARACTERÍSTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Las características del acto administrativo nos permiten diferenciarlo de otros actos que emite el Estado como son los legislativos, los jurisdiccionales, etc.

En sentido estricto se consideran como características a la presunción de legitimidad y a la ejecutoriedad. Así lo manifiesta Fernández Ruiz:⁷

- a) Presunción de Legitimidad. Conocida también como presunción de legalidad, y significa que el acto ha sido expresado por la autoridad competente cumpliendo todos y cada uno de los requisitos de ley para su correcta aplicación e interpretación.
- b) Ejecutoriedad. Dicho carácter se puede interpretar con dos acepciones: la primera, que es obligatorio o exigible y por tanto debe cumplirse; y la segunda, refiere a la facultad que tiene la administración para hacer cumplir coactivamente aún con la oposición del particular y sin la intervención de órgano jurisdiccional alguno.

De forma complementaria, se señalan en un sentido amplio, las siguientes características:

- a) El acto administrativo es un acto jurídico, de derecho público que emana de la administración pública, y sometido al Derecho Administrativo.
- b) Su naturaleza no normativa, resultado de distinguir los actos administrativos y las normas jurídicas. La norma administrativa mantiene su vigencia hasta que sea derogada, en tanto que el acto administrativo se agota con su cumplimiento.
- c) Es una decisión ejecutoria no contenciosa, es decir, el acto tiene ejecución y debe causar ejecutoria.
- d) Su cumplimiento puede ser voluntario o forzoso.
- e) Es una declaración que emana de una autoridad administrativa competente, unitaria o colegiada, en ejercicio de la función administrativa.
- f) Unilateral, ejecutiva y oportuna que produce una situación jurídica concreta.

⁷ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge., Derecho Administrativo., Ed. Mc Graw Hill. México., 1997., p. 128.

- g) Crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva –obligaciones y/o derechos-.
- h) Los efectos que produce son de carácter subjetivo general o particular.
- i) Se propone la satisfacción de un interés general, en ejercicio de la función administrativa.

B) ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

1. SUJETO.

En el caso del acto administrativo, el poder público es quien manifiesta unilateralmente su voluntad, quedando el sujeto pasivo (persona física o ente jurídico colectivo) en una calidad de receptor de dicha declaración de voluntad.

Martínez Morales, define juiciosamente al sujeto como: "... el órgano de la administración pública que en ejercicio de la función administrativa, externa de manera unilateral la voluntad estatal produciendo consecuencias jurídicas subjetivas".⁸

Así, el sujeto –órgano de la administración- deberá estar facultado para emitir dicha voluntad, es decir: deberá ser competente.

1.1 COMPETENCIA.

Una cualidad que reviste al sujeto activo –emisor del acto administrativo- es la competencia, la cual tiene las siguientes características según criterio doctrinal seguido por Gabino Fraga:⁹

- a) Requiere de siempre de un texto impreso en la ley para que pueda existir. Para salvaguardar al particular de cualquier abuso o arbitrariedad, todos los actos deberán cumplir con el principio de legalidad, es decir, ser realizados dentro de las normas legales aplicables al caso.
- b) El ejercicio de la competencia es obligatorio. La competencia es conferida para efectos de que el Estado a través de sus órganos procure dar satisfacción a las necesidades colectivas, de tal suerte que cuando

⁸ MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 1er. y 2º. cursos., cuarta ed., Ed. Oxford., México 2002., p. 235.

⁹ FRAGA, Gabino., Derecho Administrativo., décimo cuarta ed., Ed. Porrúa., México 2000., p. 267.

éstas lo exijan los órganos administrativos deberán hacer uso de su competencia.

La ley señalará cuales serán los casos en que opere el criterio y la apreciación del órgano administrativo para intervenir, y cuales serán los casos donde por circunstancias de hecho deberá de intervenir.

- c) La competencia administrativa se encuentra distribuida entre diversos órganos. El correcto funcionamiento de la administración pública exige la intervención de diversos órganos, que recíproca y mutuamente se controlen para que el equívoco actuar de uno de ellos no afecte los derechos de los particulares.
- d) La competencia administrativa no se puede renunciar, ni ser objeto de pactos que comprometan su ejercicio. El poder público del Estado no puede ser restringido bajo ninguna circunstancia puesto que el interés público y el beneficio de la sociedad -a través de la satisfacción de las necesidades colectivas- es la premisa que rige el funcionamiento del aparato administrativo.
- e) La competencia es constitutiva del órgano que la ejerce y no un derecho del titular del propio órgano. La ley otorga competencia al titular del órgano que interviene, señalando los supuestos de ley y los criterios a aplicar no permitiendo la aplicación de decisiones caprichosas y a voluntad propia.

2. VOLUNTAD.

Autores consultados refieren que la declaración de la voluntad es en sí el acto administrativo. Martínez Morales opina que los elementos son las partes integrantes de un todo, o los fundamentos o el móvil que conforman algo; de ahí que la declaración de la voluntad sea el acto administrativo en sí y no uno de sus elementos.

María Díez, manifiesta que debe distinguirse entre la intención, la determinación y la declaración.

Y expresa que en la psiquis individual la exigencia económica revela toda necesidad, la que operando como causa motriz de inteligencia, hace nacer la intención, que es la tendencia subjetiva individual hacia la satisfacción de la necesidad. La intención es sólo un momento antecedente, preparatorio del querer; puede existir sin que existan en el titular los medios necesarios para satisfacer la necesidad, en cuyo caso no tiene ninguna eficacia exterior directa. La intención puede concretarse por medio de la determinación de la voluntad. La intención es un momento psíquico, mientras que la determinación es un fenómeno de la relación entre la psiquis y el mundo exterior, que puede tener valor jurídico o solamente de hecho, siendo carácter distintivo el que produzca o no un efecto jurídico relevante. La determinación volitiva para producir un efecto jurídico relevante con relación con al mundo exterior, debe ser declarada; mientras no lo fuere tiene la naturaleza de un hecho puramente interno. La declaración y la determinación son elementos esenciales de la voluntad, pero la intención es el momento psíquico precedente que la prepara.

Como polo opuesto al criterio de que la voluntad es en sí el acto, Olivera Toro, sustenta que ésta sí es elemento del acto administrativo, ya que el efecto jurídico es deseado por el sujeto administrativo –activo-. A su vez expresa que hablar de voluntad en el orden administrativo es una incorrección, porque el órgano administrativo no la tiene. Y dice: La causa creadora del acto se encuentra en una norma y se justifica por su validez. Todo acto administrativo se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de normas legales por el titular de investido por las funciones del órgano, sin estar viciada en alguna forma, por ello, es elemento del mismo la declaración de la voluntad.

Gabino Fraga precisa que al igual que en el derecho privado, en el derecho administrativo se requiere que la voluntad generadora del acto no esté viciada por error, dolo o violencia.

Al respecto Olivera Toro explica que el error consiste en la discordancia entre el acto y la realidad. La violencia en la coacción física o moral. El dolo es cualquier maquinación para producir un acto contrario a las disposiciones legales.

Mientras que en base a Sánchez Gómez, quien en su forma acostumbrada y con simple lucidez, define que la manifestación de la voluntad, es la exteriorización del acto administrativo, esto es, la realización de lo querido, o lo que se busca, pues todo acto jurídico se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de las normas legales por el titular de una dependencia o entidad pública investida de funciones de interés social, y debe estar exenta de error, dolo o violencia, el error consiste en la discordancia entre el acto y la realidad, la violencia en la coacción física o moral, y el dolo en cualquier maquinación para producir un acto contrario a la ley.

Al respecto Fernández Ruiz, abunda en cuanto a la correcta emisión de la voluntad y expresa que en el acto administrativo, la voluntad está referida al sujeto activo, o sea, al órgano emisor; no puede ser tácita y debe declararse expresamente en los términos previstos por la norma jurídicamente aplicable, a efecto de que el sujeto pasivo quede debidamente enterado y, por tanto, en condiciones de cumplir con las obligaciones que el acto le impone y de ejercer los derechos que le confiere.

3. OBJETO.

Martínez Morales opina que el Objeto dentro del acto administrativo, es lo que persigue la administración al emitir el acto; es decir, crear, registrar, reconocer, modificar o extinguir situaciones subjetivas de derecho, con miras a satisfacer el interés de la colectividad. El objeto debe ser lícito y alcanzable, y estar contenido en lo que la ley le asigne como competencia al órgano, y dentro de lo que faculte al servidor público.

Por su parte, Fernández Ruiz, dice que el objeto se identifica como la materia o contenido del acto, el cual de acuerdo al derecho común, debe ser cierto y jurídicamente posible, es decir, que la materia a que se refiere el acto sea real y pueda ser objeto de la administración, de acuerdo a la ley.

Olivera Toro opina que el objeto del acto se identifica con el contenido del acto, es en lo que consiste la declaración administrativa, indica la sustancia del acto jurídico y sirve para distinguir un acto de otro: multa, concesión, requisa, etc.

Y el autor continúa diciendo que el objeto debe ser posible, lícito y determinable. El objeto del acto puede dividirse en la parte que lo identifica e individualiza de otros actos, llamado contenido esencial, parte implícita que integra el acto de acuerdo con las disposiciones vigentes y la parte eventual en la posibilidad de incluir términos, condiciones y modos.

Sánchez Gómez, opina que el objeto puede dividirse en:

- a) Objeto Directo o inmediato. Es el concerniente a la creación, transmisión, modificación, reconocimiento o extinción de derechos y obligaciones dentro de la actividad del órgano administrativo y en la materia que tiene competencia.
- b) Objeto Indirecto o mediato. Es la realización de la actividad del órgano del Estado, cumplir con sus cometidos, ejercer la potestad pública que tiene encomendada.

Respecto de la licitud, Fraga opina que la licitud del objeto deberá calificarse de acuerdo a estas tres categorías: 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 administrativa.

4. MOTIVO.

Gabino Fraga expresa que el Motivo del acto administrativo es el antecedente que lo provoca, es la situación legal o de hecho prevista por la ley como presupuesto necesario de la actividad administrativa.

Olivera Toro opina que el Motivo, en el acto administrativo, es el antecedente que lo provoca y funda sus realizaciones. Son las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza el acto.

Mientras tanto, Fernández Ruiz dice que el motivo es, la apreciación y valoración de los hechos y de las circunstancias en que se realiza, que el sujeto activo lleva a cabo para emitir su correspondiente declaración unilateral de voluntad.

En forma sencilla y precisa Martínez Morales puntualiza: Es el móvil que lleva a emitir el acto administrativo; las consideraciones, de hecho y de derecho, que tiene en cuenta el órgano emisor para tomar una decisión: es el porqué del acto.

Por su parte Sánchez Gómez, aporta diciendo que el motivo es, el antecedente que provoca y fundamenta la realización del acto administrativo, lo cual está constituido por las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza su voluntad, además debe estar revestido de las formalidades esenciales del procedimiento que rigen ese acto para que se presuma de válido.

Del estudio de las anteriores definiciones particularmente opinaré que el motivo del acto administrativo es, aquella circunstancia de hecho y derecho que como presupuesto necesario es valorado en la situación en que se origina y antecede a la emisión del acto; tal circunstancia de hecho y de derecho determina las condiciones en que será manifestado el acto.

4.1 MOTIVACIÓN.

Parte inherente y substancial del motivo es la motivación, la cual le da el sentido y expresión legal del actuar del órgano emisor; al respecto Gabino Fraga, opina que íntimamente ligado con el concepto del 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.

El maestro Olivera Toro, opina que la motivación se hace patente en los actos escritos, debe existir siempre, como elemento del acto administrativo, una relación inmediata de causalidad lógica entre la declaración y las razones que lo determinaron, por ello el motivo se precisa con la contestación a la pregunta ¿por qué?.

Vázquez Alfaro define que la motivación es: "...la expresión de los motivos de un acto jurídico".¹⁰

¹⁰ VÁZQUEZ ALFARO, José Luís., El Control de la Administración Pública en México., Ed. Universidad Nacional Autónoma de México., México 1996., p. 53.

Por mi parte, opino que es de entenderse que en forma obligada y dictarse el acto, el órgano emisor deberá exponer los motivos de su actuar; es decir, las razones, causas y fundamentos de dicha determinación, existiendo obligada y necesariamente un nexo causal entre los hechos que anteceden y dan causa al actuar de la administración pública y los supuestos de ley que deberán ser estrictamente aplicables al caso concreto.

5. FIN.

El fin o finalidad del acto deberá atender la utilidad pública, de tal suerte que la administración deberá -al emitir sus actos- conducirse por causa de utilidad e interés público. Cualquier otra finalidad será lisa y llanamente desvío de poder.

Sánchez Gómez, opina que la finalidad se refiere al resultado de la actuación administrativa, esto es, a la utilidad pública que debe alcanzarse con el acto administrativo, satisfaciendo necesidades de interés social o colectivo.

Mientras tanto, Martínez Morales comenta que la finalidad, es el elemento teleológico del acto administrativo, consistente en el propósito o meta que el órgano emisor persigue con su actuar. Si el objeto del acto es lo que se persigue concreta e inmediatamente, la finalidad es de carácter general y a veces inmediata: el interés público, el beneficio de la sociedad.

Respecto a la desviación del poder, Olivera Toro opina que ésta constituye la ruptura de la obligación que tiene el órgano de la administración de realizar el fin público y el específico del caso concreto que la ley le ha fijado al otorgar la competencia del órgano.

La doctrina ha sentado los siguientes requisitos para establecer que la finalidad del acto es la debida, y cita:

- a) El fin debe ser lícito, es decir ser contemplado en la ley;
- b) El órgano público con su actuar no puede perseguir sino un fin de interés general o público;
- c) El órgano público no debe perseguir una finalidad que esté en oposición con la ley;

- d) El órgano público deberá ser competente conforme a la ley para realizar el acto que pretende;
- e) La finalidad debe perseguirse a través de los medios que la ley a establecido para tal efecto.

6. FORMA.

Es la materialización del acto administrativo, el modo de expresión de la declaración ya formada. Por la forma el acto administrativo se convierte en físico y objetivo. Es su visibilidad. Asegura su prueba y permite conocer su contenido, tal es el criterio del maestro Olivera Toro.

El maestro Gabino Fraga, piensa que la forma constituye un elemento externo que viene a integrar el acto administrativo. En ella quedan comprendidos todos los requisitos de carácter extrínseco que la ley señala como necesarios para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su artículo Dieciséis párrafo primero, ordena que el mandamiento de autoridad sea por escrito; es decir, el acto administrativo deberá de ser expresado en su origen – motivo-, razones de la autoridad –motivación-, legalidad –fundamentación- y alcance legal –efectos-, todo ello mediante un documento impreso mismo que dará forma al acto de autoridad.

7. MÉRITO Y OPORTUNIDAD.

A pesar de que algunos autores no consideran tal característica como un elemento del acto administrativo, particularmente considero que es importante puesto que la conveniencia –utilizada como sinónimo de oportunidad y mérito, administrativamente hablando- debe estar presente en el momento en que el ente público decide emitir el acto administrativo.

Martínez Morales opina que el mérito es el elemento ético del acto administrativo y está referido a la oportunidad y conveniencia del mismo, el mérito es un elemento que debe tener cualquier acto de órgano administrativo, pues el

ejercicio total de la función administrativa ha de hacerse de manera oportuna, conveniente, útil, eficiente y justa.

Fernández Ruiz basado en María Díez, aclara los términos mérito y oportunidad: "...se entiende por el primero la conveniencia del acto en razón de su utilidad; y por oportunidad la conveniencia del acto en razón de tiempo".¹¹

C) CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.

El Estado realiza a través de la actividad administrativa su finalidad primordial, satisfacer el interés general dotando de servicios públicos a los gobernados. Y dichas actividades se realizan en forma de función administrativa, y como ésta consiste en la ejecución de actos materiales o de actos que determinan situaciones jurídicas una clasificación de dichos actos. Existen dos criterios: la clasificación general y la clasificación amplia. Siendo esta última la que explica a detalle la esencia de dichos actos.

1. CLASIFICACIÓN GENERAL.

1.1 ACTO OBLIGATORIO.

Crea situaciones jurídicas impersonales, abstractas y de carácter general, que le son impuestas al sujeto que despliega una conducta contemplada en ley.

1.2 ACTO SUBJETIVO.

Crea una situación jurídica que afecta concretamente a una o un grupo de personas determinadas.

1.3 ACTO CONDICIÓN.

Es aquel que tiene por objeto determinar la aplicación permanente de todo un estatuto de derecho a un individuo o a un conjunto de individuos, para crear situaciones jurídicas concretas que constituyen un verdadero estado, es decir, para investir a un individuo, en concreto, de las circunstancias de un estatus que con carácter general ha sido previamente establecido.

¹¹ FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge., Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo VII., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 770.

2. CLASIFICACIÓN AMPLIA.

Ésta clasificación del acto administrativo abarca desde la naturaleza del acto, las voluntades que en él intervienen y la relación que éstas guardan con la ley, pasando por el radio de aplicación, así como por su finalidad y contenido.

2.1 POR LA NATURALEZA MISMA DEL ACTO.

a) Material. No producen efectos jurídicos –puesto que no están contemplados en ley-, y sólo son relevantes cuando sirven de condición de los actos jurídicos. A su vez, pueden significar la aplicación de la técnica, capacidad y estudio de los mismos a través de otras ciencias ajenas al derecho.

b) Jurídico. Son los emitidos en términos de ley y cumpliendo un supuesto jurídico de ésta. A su vez. Estos actos son los que crean, extinguen y modifican situaciones de hecho y de derecho.

2.2 POR LAS VOLUNTADES QUE INTERVIENEN EN LA FORMACIÓN.

a) Unilateral. Es la expresión exclusiva del poder público y en donde su carácter unilateral no opera en relación al número de sus autores, sino en cuanto a que es la objetivación de la voluntad pública manifestada por un órgano administrativo.

b) Plurilateral. En forma general, son aquellos que en su formación interviene el concurso de varias voluntades.

– Colectivo. Las voluntades se encuentran en posición jurídica igual y cuya fusión conforma el acto.

– Complejo. Las voluntades se encuentran en posición jurídica diferente pero su unión liga o integra el acto.

– Unión. No importa la posición jurídica de las voluntades, sino que con el acto se aplica un estatuto jurídico preexistente; éstos tiene por objeto colocar permanentemente a una persona dentro de un estatuto de derecho e investirla, en concreto, de las circunstancias normativas generales previamente establecidas.

2.3 POR LA RELACIÓN QUE LAS VOLUNTADES GUARDAN CON LA LEY.

a) **Obligatorio.** Constituye la mera ejecución de la ley, el cumplimiento de una obligación que la norma impone a la administración cuando se han realizado determinadas condiciones de hecho. La ley no sólo determina a la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa de modo que no exista margen a diversidad de resoluciones según la apreciación subjetiva que la autoridad haga de las circunstancias del caso.

b) **Discrecional.** Tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o debe abstenerse o en qué momento deberá obrar o en que sentido será su actuar. De tal suerte que cuando la ley no use términos imperativos sino facultativos o permisivos, se estará haciendo un otorgamiento de un poder discrecional. En igual sentido será cuando la ley deja a la autoridad que base su actuar en base a consideraciones de carácter subjetivo como la conveniencia, necesidad, equidad, utilidad pública. Y también será discrecional cuando la ley provea dos o más posibles actuaciones en un mismo caso y no se imponga a alguna de ellas como obligatoria.

2.4 POR EL RADIO DE APLICACIÓN DEL ACTO.

a) **Interno.** Comprende una serie de actos, unos de naturaleza jurídica y otros de naturaleza material aunque conforme a las reglas del derecho, que constituyen la vida interna de la administración. Aquí se comprenden todas aquellas disposiciones de orden, funcionamiento y disciplina para el funcionamiento burocrático de las entidades administrativas. Igualmente, se refiere a la reglamentación de los procedimientos y trámites que deben observarse en el despacho de los asuntos. Es importante precisar que tendrán el carácter de internos cuando dichas disposiciones no constituyan una garantía jurídica para los particulares, sino únicamente para el correcto funcionamiento y orden de la administración.

b) Externo. Son aquellos por medio de los cuales se realizan las actividades fundamentales del Estado, tales como la prestación de los servicios a su cargo, las necesarias para el mantenimiento y conservación del orden público, así como aquellas para ordenar y controlar la acción de los particulares y las de gestión directa.

2.5 POR SU FINALIDAD.

a) Preliminar o Procedimiento. Está constituido por todos aquellos actos que no son sino un medio, un instrumento para realizar otro (resolución) que constituyen el principal fin de la actividad administrativa. Entre los actos preliminares están todos aquellos actos que son necesarios para que la administración pueda realizar eficientemente sus funciones.

b) Resolución. Los actos de decisión o resoluciones, constituyen el principal fin de la actividad administrativa, son las declaraciones unilaterales de voluntad que crean una situación jurídica subjetiva.

c) Ejecución. Están constituidos por todos aquellos, unos de orden material y otros de orden jurídico, que tienden a hacer cumplir forzosamente las resoluciones y/o decisiones administrativas cuando el obligado no se allana voluntariamente a ello.

2.6 POR RAZÓN DE SU CONTENIDO.

a) Aumenta Facultades en la esfera jurídica del particular. Se encuentran los actos de admisión, la aprobación, la dispensa o condonación, las licencias, permisos o autorizaciones, las concesiones y privilegios de patente.

b) Restringe Facultades en la esfera jurídica del particular. Lo conforman las órdenes, los actos de expropiación, las sanciones y los actos de ejecución.

c) Manifestación de Reconocimiento de un estado de hecho o de derecho. Aquí se ubican los actos de registro, de certificación, de autenticación, las notificaciones y las publicaciones.

D) ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. DE LOS REQUISITOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

Las garantías de libertad, seguridad y legalidad se encuentran consagradas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en su párrafo primero expresa: “Nadie puede ser molestado... sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

1. COMPETENCIA.

Al respecto Martínez Morales, expresa que la competencia es, la posibilidad que tiene un órgano de actuar; la ley le asigna al órgano determinados asuntos que puede o debe atender. Por su parte, las facultades se refieren a los servidores públicos; es decir, a la aptitud que éstos reciben de la legislación para emitir los actos necesarios a fin de ejercer la competencia del órgano.

Flores García manifiesta que competencia, en un sentido jurídico general alude a una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos.¹²

María Díez, es del criterio que la competencia imana del órgano que expide el acto; por lo tanto, un acto administrativo es legítimo cuando ha sido dictado por un órgano administrativo dentro de sus atribuciones y facultades, es decir, dentro de su competencia. La competencia es la cantidad de potestad que tiene un órgano administrativo para dictar un acto. Y compartiendo el criterio de otros autores, María Díez sostiene que el ente público da vida al acto por medio de un órgano determinado. El órgano tiene a su vez dos elementos: objetivo y subjetivo. El elemento objetivo está constituido por un conjunto de funciones que corresponden a su competencia. El elemento subjetivo está constituido por la persona física. Cada función se caracteriza por su competencia que puede definirse como la medida de sus atribuciones que corresponden a cada función.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ordena que los actos de molestia, para ser legales, deben provenir de autoridad

¹² FLORES GARCÍA, Fernando., Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo II., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 295.

competente y cumplir con las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad debe emitirse por quien esté legitimado para ello, expresándose en el acto mismo de molestia, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, ya que de no ser así, se crea y deja al gobernado en estado de indefensión jurídica, al no poder examinar –por desconocer el fundamento- si la actuación de la autoridad emisora se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo.

Haciendo una interpretación conjunta de las garantías de legalidad y seguridad jurídica enunciadas por los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, se deriva que los actos de molestia y privación requieren -para ser legales y entre otros requisitos- que sean emitidos por autoridad competente, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe –ordenadora o ejecutora- y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se deja al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la propia Constitución Federal.

De lo anterior y en atención al artículo 16 de la Constitución Federal, el criterio jurisprudencial versa en el sentido de que todo acto de autoridad deberá de emanar de autoridad competente, y que no basta que se pretexten causas de interés y utilidad públicas. Tal es el criterio sostenido por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en su novena época y de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su quinta época, en las siguientes tesis jurisprudenciales:

*AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. ESTÁN OBLIGADAS A CITAR LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE FUNDEN SU COMPETENCIA. El artículo 16 de la Constitución Federal, prescribe que los actos de molestia, para ser legales, deben provenir de autoridad competente y cumplir con las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad debe emitirse por quien esté legitimado para ello, expresándose en el acto mismo de molestia, el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, ya que de no ser así, se deja al gobernado en estado de indefensión, al no poder examinar si la actuación de la autoridad emisora se encuentra dentro del ámbito competencial respectivo.*¹³

*UTILIDAD PÚBLICA. AUTORIDAD COMPETENTE. No basta que exista un motivo de utilidad pública para que cualquier autoridad pueda adoptar determinadas medidas con el fin de realizarla, sino que es preciso además, para que los actos de los organismos públicos sean legales, que procedan de autoridad con la suficiente competencia constitucional para el caso.*¹⁴

En igual sentido, es obligación del órgano emisor expresar el carácter con que suscribe el acto y que dé legitimidad a su actuar, puesto que ésta deviene de la ley o reglamento en que sustente su competencia y actuar; respalda la anterior opinión los siguientes criterios jurisprudenciales emitidos por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en su novena época, así como del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su octava época:

COMPETENCIA. FUNDAMENTACIÓN DE LA. Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros

¹³ Novena Época. Instancia: Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, Julio de 2000. Tesis: I.4o.A. J/16. Página: 613.

¹⁴ Quinta Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 181. Página: 125.

requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Ley Fundamental.¹⁵

COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD. Haciendo una interpretación armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación deben, entre otros requisitos, ser emitidos por autoridad competente y cumplir las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado expresándose, como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que se suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación. De lo contrario, se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculte a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emite, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si su actuación se encuentra o no dentro del

¹⁵ Novena Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Noviembre de 1995. Tesis: I.2o.A. J/6. Página: 338.

*ámbito competencial respectivo, y es conforme o no a la Constitución o a la ley; para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecue exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley fundamental o la secundaria.*¹⁶

2. FUNDAMENTACIÓN.

La fundamentación es un requisito exigido por el artículo Dieciséis, párrafo primero de la Constitución Federal, el cual establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso se adecue en las hipótesis normativas.

El maestro Fix-Zamudio, respecto de la fundamentación, nos dice que es la expresión de los argumentos jurídicos en los cuales se apoye la aplicación de los preceptos normativos que se invocan.¹⁷

Martínez Morales se expresa en el sentido de que la fundamentación implica indicar con precisión qué ley o leyes y cuáles de sus artículos son aplicables al caso, originan y justifican su emisión, citar el artículo y la ley aplicable, se refiere tanto al contenido del acto como a la competencia del órgano y a las facultades del servidor público.

Por mi parte opino que la debida fundamentación debe entenderse como la cita del precepto legal aplicable al caso particular, ésta es una obligación exigida a las autoridades, por lo que redundando, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, en perfecta relación con los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas, tal es el requisito para que el particular afectado conozca la esencia de los argumentos legales en que se apoyó la autoridad.

¹⁶ Octava Época. Instancia: Pleno. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo VI, Parte SCJN. Tesis: 165. Página: 111.

¹⁷ FIX-ZAMUDIO, Héctor., Enciclopedia Jurídica Mexicana. Tomo VI., Ed. Porrúa. México., 2002., p. 396.

La jurisprudencia, exige que al presumirse la debida fundamentación, ésta deberá consistir en la expresión de las normas legales aplicables y además como requisito indispensable, que se manifieste el razonamiento jurídico que presume que al hecho le es aplicable determinado y específico precepto legal, es decir, no sólo debe expresar el precepto invocado sino el porqué de su aplicación al caso concreto, al respecto el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa opina que:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL. Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.¹⁸

¹⁸ Séptima Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte TCC. Tesis: 674. Página: 493.

3. MOTIVACIÓN.

En forma clara diré que motivación es, expresar los razonamientos que llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.

Motivar es mostrar que en el caso se han realizado los supuestos de hecho que condicionan la aplicación de los preceptos legales.

Martínez Morales expresa que el motivar un acto administrativo consiste en describir las circunstancias de hecho que hacen aplicable la norma jurídica al caso concreto. La motivación es la adecuación lógica del supuesto de derecho a la situación subjetiva del administrado.

Motivar consiste en expresar las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento; de tal suerte que deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

En forma obligatoria, cuando alguna autoridad pretenda motivar su actuar, deberá señalar inequívocamente las circunstancias especiales, razones particulares o causas que se hayan tenido en consideración para decidir emitir el acto; dicho criterio se ha expresado así a través de las siguientes tesis jurisprudenciales emitidas por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su séptima época, y por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en su novena época:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales,

*razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.*¹⁹

*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.*²⁰

E) DE LA REGULACIÓN JURÍDICA DEL ACTO ADMINISTRATIVO.

El acto administrativo no sólo es teoría sino también práctica, por lo tanto es necesario que además de ser estudiado a la luz de los grandes tratadistas, sea comprendido y analizado de conformidad a lo dispuesto por la normatividad aplicable y que para el caso particular nos referimos a toda aquella en vigor y aplicable en el Estado de México, muy precisamente al Código Administrativo de la Entidad, el cual norma los requisitos de validez, causas de invalidez y las causas de extinción.

1. REQUISITOS DE VALIDEZ.

De conformidad con lo dispuesto por el Código Administrativo del Estado de México en su Libro Primero, artículo 1.8; para tener validez, el acto administrativo deberá satisfacer lo siguiente:

- a) Ser expedido por autoridad competente y, en caso de que se trate de órgano colegiado, se deberá cumplir con las formalidades previstas al efecto en el ordenamiento que lo faculta para emitirlo.
- b) Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o fin del acto.

¹⁹ Séptima Época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 73. Página: 52.

²⁰ Novena Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Marzo de 1996. Tesis: VI.2o. J/43. Página: 769.

- c) Ser expedido sin que existan dolo ni violencia en su emisión.
- d) Que su objeto sea posible de hecho, determinado o determinable y esté previsto en el ordenamiento que resulte aplicable.
- e) Cumplir con la finalidad de interés público señalada en el ordenamiento que resulte aplicable, sin que puedan perseguirse otros fines distintos.
- f) Constar por escrito, indicar la autoridad de la que emane y contener la firma autógrafa del servidor público, salvo en aquellos casos que el ordenamiento aplicable autorice una forma distinta de emisión.
- g) Tratándose de un acto administrativo de molestia, estar fundado y motivado, señalando con precisión el o los preceptos legales aplicables, así como las circunstancias generales o especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo constar en el propio acto administrativo la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicadas al caso concreto.
- h) Expedirse de conformidad con los principios, normas e instituciones jurídicas que establezcan las disposiciones aplicables.
- i) Guardar congruencia en su contenido y, en su caso, con lo solicitado.
- j) Señalar el lugar y la fecha de su emisión, así como los datos relativos a la identificación precisa del expediente, documentos, nombre y domicilio de las personas de que se trate.
- k) Tratándose de actos administrativos que deban notificarse, se hará mención expresa de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo.
- l) Tratándose de resoluciones desfavorables a los derechos e intereses legítimos de los particulares, deberá hacerse mención del derecho y plazo que tienen para promover el recurso administrativo de inconformidad o el juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- m) Resolver expresamente todos los puntos propuestos por los interesados o previstos en las disposiciones aplicables.

Así mismo, el acto administrativo deberá ser preciso en cuanto a las circunstancias de tiempo y lugar, de modo que se especifiquen el ámbito territorial de su aplicación y validez, así como el periodo de su duración.

Si no se consignan expresamente estas circunstancias, se entenderá que el acto tiene aplicación y validez en todo el territorio del Estado o del municipio de que se trate, según sea emitido por una autoridad estatal o municipal, y que su duración es indefinida.

De tal manera que, todo acto administrativo se presumirá válido mientras no haya sido declarada su invalidez por la autoridad judicial competente, por lo que será eficaz y exigible desde el momento en que la notificación del mismo surta sus efectos, salvo cuando el acto tenga señalada una fecha de vigencia, en cuyo supuesto se estará a la fecha de inicio de dicha vigencia, siempre y cuando haya surtido efectos la notificación respectiva, o cuando haya operado la afirmativa o negativa ficta.

Tratándose de actos administrativos por los que se otorguen beneficios a los particulares, éstos podrán exigir su cumplimiento a la autoridad ordenadora y/o ejecutora desde la fecha en que se haya emitido el acto o desde aquélla que tenga señalada para iniciar su vigencia.

2. CAUSA DE INVALIDEZ.

El artículo 1.11 del Libro Primero del Código Administrativo del Estado de México, dispone que sean causas de invalidez –total o parcial- de los actos administrativos las siguientes:

- a) No cumplir con lo dispuesto en alguna de las fracciones del artículo 1.8 del Libro Primero del Código Administrativo del Estado de México (de los requisitos de validez del acto administrativo).
- b) Derivar de un procedimiento con vicios que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de los actos.
- c) Incurrir en arbitrariedad, desproporción, desigualdad, injusticia manifiesta, desvío de poder o cualquier otra causa similar a éstas.

3. EJECUCIÓN.

Al hablar de la ejecución de los actos administrativos se está haciendo referencia al cumplimiento de éstos conforme a lo ordenado por el órgano administrativo competente, para lo cual cuenta con medios coercitivos que garantizan su culminación.

En ese orden de ideas, la ejecución puede cumplirse voluntariamente por los particulares destinatarios, o forzosamente a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Así, se infiere que la ejecutoriedad significa la facultad que tiene la administración pública para hacer cumplir y respetar sus actos. Al respecto Martínez Morales aclara que no es lo mismo ejecutoriedad que ejecutividad, pues ésta última consiste en una presunción de validez que implica la posibilidad y obligación de ejecutarse.

Sánchez Gómez opina que el acto administrativo constituye un instrumento público y como tal se presume válido y hace prueba plena hasta en tanto no se demuestre lo contrario, por consiguiente es lógico que deba cumplirse a pesar de las impugnaciones que se formulen en su contra, máxime que su ejecución tiende a satisfacer necesidades públicas.

Ahora bien, y para efectos del presente trabajo, es de hacer mención que la etapa ejecutiva del acto administrativo a pesar de estar contemplado en la ley sustantiva y adjetiva de la materia administrativa en la entidad mexiquense, es aún tema pendiente y un asunto no desarrollado dentro del ámbito municipal.

3.1 MEDIOS EJECUTIVOS.

Los actos administrativos son en principio ejecutivos, salvo disposición expresa en ley; por tanto, la administración pública tiene la facultad para hacerlos cumplir, señalándose los siguientes medios:

- a) La acción administrativa sobre los bienes de la persona.- Ejemplo: el decomiso, la clausura de negocios o establecimientos y el embargo.
- b) La acción administrativa sobre la persona a través de una obligación de hacer.- Ejemplo: Servicio militar, Vacunación, Servicio social.

- c) La ejecución subsidiaria o actos de un tercero.- Ejemplo: Los terceros que asumen la responsabilidad solidaria con el deudor principal de un tributo.
- d) Ocupación, entrega o modalidades de un bien determinado.- Ejemplo: Requisición por causa de utilidad pública.
- e) Aplicación de sanciones administrativas.- Ejemplo: Multa y el decomiso de bienes.
- f) Apremio del régimen de policía.- Ejemplo: Arresto por 36 horas.
- g) El lanzamiento administrativo establecido en la ley para el desalojo de los bienes del Estado.
- h) El uso de la fuerza pública para hacer respetar una determinación administrativa.

4. EXTINCIÓN.

Los actos administrativos se extinguen cuando se han cumplido con todos sus elementos, requisitos y modalidades que señala la ley en la materia y el acto ordenado, es decir, cuando han producido sus efectos jurídicos conforme a su objeto y finalidad perseguidos.

Como regla general, estos actos se extinguen por haber lisa y llanamente cumplido con su objeto y finalidad.

A ésta forma de extinción y por cuestiones metodológicas, el maestro Acosta Romero –en concordancia con Sánchez Gómez y Martínez Morales- la ha definido como medios normales de extinción del acto administrativo.

Por consiguiente, a aquellos actos administrativos que se extinguen por determinación judicial, de tribunales administrativos o de las propias autoridades emisoras, se les denominará que han sido extinguidos a través de medios anormales, puesto que la intervención y determinación de un órgano jurisdiccional o la incoación del gobernado ante las autoridades no es lo deseable ni normal dentro de la existencia del acto para que este cause o termine sus efectos y consecuencias de ley.

4.1 MEDIOS NORMALES.

Cita el maestro Acosta Romero: “La realización fáctico-jurídica del acto administrativo se lleva a cabo de forma normal mediante el cumplimiento voluntario y la realización de todas aquellas operaciones materiales necesarias para cumplir el objeto o contenido del propio acto”.²¹

Por su parte Martínez Morales opina que los medios normales de extinción o agotamiento del acto administrativo son: el cumplimiento –voluntario-, y la ejecución forzosa. Agregando que, con el concurso de uno u otro de esos medios, y en virtud de la presunción de legalidad, el acto surtirá todos sus efectos frente al gobernado, la administración y ante terceros.

En cuanto a la extinción normal del acto se citan los siguientes medios:

- a) Cumplimiento voluntario por órganos internos de la administración, la realización de todos los actos necesarios.
- b) Cumplimiento voluntario por parte de los particulares.
- c) Cumplimiento de efectos inmediatos cuando el acto en sí mismo entraña ejecución que podríamos llamar automática, o cuando se trate de actos declarativos.
- d) Cumplimiento de plazos, en aquellos actos que tengan fijado determinado tiempo o término.

4.2 MEDIOS ANORMALES.

Se denominan medios anormales porque no culminan con el cumplimiento del contenido del acto, sino que lo modifican, impiden su realización, o lo hacen ineficaz.

Los medios anormales son:

- a) Revocación administrativa. Es un instrumento legal del órgano administrativo emisor para dejar sin efectos, en forma parcial o total un acto administrativo, por razones técnicas, de interés público o de legalidad. En cuanto a la legalidad, el acto que se revoca puede tener vicios de forma o de fondo y por tal motivo es ilegal.

²¹ ACOSTA ROMERO, Miguel., Teoría General del Derecho Administrativo., décimo cuarta ed., Ed. Porrúa., México 1999., p. 859.

Pero también es factible que un acto perfectamente válido sea revocable y cesar los efectos jurídicos que produjo toda vez que así conviene a los intereses de quien lo emitió.

Existen determinados principios que rigen la revocación administrativa, y que siguiendo el criterio doctrinal -de Martínez Morales y de Acosta Romero- son:

1. Es un acto unilateral de la administración pública pues en él no intervienen los particulares, ya que no constituye un medio de impugnación de los actos administrativos; es decir, se emite de oficio y no a petición del gobernado.
 2. Sólo puede hacerse valer en aquellos actos que se consideran de tracto sucesivo, cuyos efectos se prolonguen en el tiempo y en espacio, ya que sería materialmente imposible revocar un acto de efectos instantáneos, salvo que éstos no se hubieran realizado.
 3. Debe estar dentro de la facultad y competencia que en forma expresa confiere la ley, pues la revocación no es facultad discrecional del órgano administrativo.
 4. No debe causar perjuicio al particular; es decir, no se podrá afectar los derechos adquiridos de los particulares, pues ello significaría que el acto de revocación fuera retroactivo y violaría la garantía de legalidad consagrada en el artículo 14 Constitucional.
 5. Se afecta a un acto administrativo anterior perfectamente válido, que surtió efectos sin haberlos agotado, y que por razones de oportunidad, técnicas o de interés público, es decir, obedeciendo a una causa de conveniencia al interés general, se revoca.
 6. Constituye un nuevo acto administrativo, válido que deja sin efectos el acto anterior, pero exclusivamente a partir del nuevo acto, no modificando los efectos que ya se produjeron en el pasado.
- b) Rescisión administrativa. En sentido estricto es un medio para concluir un negocio bilateral, por incumplimiento de una de las partes o por causa

ajena a la voluntad de estas, esta medida deberá quedar señalada en una de las cláusulas que se contengan en el documento jurídico.

Este modo de extinción sólo opera en aquellos actos administrativos que revisten el carácter contratos o convenios.

Por lo que éste medio para extinguir un acto administrativo sólo es aplicable a la concesión –y con sus reservas-.

- c) Prescripción. Es la extinción de las obligaciones y los derechos o la adquisición de éstos últimos por simple transcurso del tiempo previsto en la ley.
- d) Caducidad. Es la pérdida de un derecho por la falta de actividad dentro de un lapso que fija la ley para su ejercicio. Así la caducidad opera tanto para el gobernado como para la administración pública. Este medio anormal para extinguir los actos administrativos obedece a la inconveniencia práctica de perpetuar la posibilidad de actuar en determinado asunto.
- e) Término y Condición. El término es un acontecimiento futuro de realización cierta del que dependen se realicen o extingan los efectos de un acto jurídico. El término puede ser suspensivo o extintivo; el primero suspende los efectos, el segundo los extingue. La condición es un acontecimiento futuro de realización incierta, del que se hace depender el nacimiento o la extinción de una obligación o un derecho.
- f) Renuncia de derechos. El particular desiste de los beneficios que contiene a su favor un acto administrativo; tal desistimiento puede ser expreso o tácito, ya sea porque le hace saber su decisión al órgano administrativo, o simplemente no ejerce el derecho que tiene. De esta forma, el acto administrativo no produce sus efectos. Para otros autores no existe la renuncia tácita, sino que deben concurrir las siguientes circunstancias:
 - 1. Que se trate de un acto administrativo de tracto sucesivo, o, cuando se trate de un acto de efectos inmediatos, que estos no se hayan realizado aún.

2. Que el régimen legal permita la posibilidad de la renuncia, es decir, que se trate de derechos en los cuales pueda darse ese acto, pues existen derechos y obligaciones que son irrenunciables.
 3. Que la renuncia se manifieste por escrito y se notifique a la autoridad competente para que ésta pueda resolver lo conducente respecto de los efectos de la renuncia.
- g) Irregularidades e ineficacias del acto administrativo. Las irregularidades existentes en los elementos del acto provocan que el acto no sea perfecto, es decir, que no reúna los requisitos y modalidades necesarios para que opere con plenitud, por lo que traerá como consecuencia la ineficacia parcial o total del acto, ineficacia que puede ser inmediata o de aplicación automática, o bien que sea necesario que se declare por parte de la autoridad dicha ineficacia y, por consiguiente la nulidad o invalidez del acto. La doctrina estudia los elementos del acto administrativo para expresar el tipo de efecto que producen por ser irregulares, a saber:
1. Sujeto. Si el acto es emitido por un órgano incompetente, el acto no debe producir efecto y resulta totalmente nulo o ineficaz.
 2. Falta de voluntad o voluntad viciada por error, dolo o violencia. La inexistencia de voluntad acarreará la ineficacia absoluta del acto. Respecto a los vicios de la voluntad, éstos podrán subsanarse siempre y cuando así lo prevenga la ley, de no ser así se producirá una nulidad –ineficacia- absoluta.
 3. Objeto. En cuanto a la inexistencia o ilicitud del objeto, ésta traerá como consecuencia una ineficacia –nulidad- absoluta; en caso de existir error en el objeto será una ineficacia parcial.
 4. Forma. Cuando por exigencia de ley se requiere que el acto conste por escrito y no se emite así, existirá una ineficacia –nulidad- absoluta. Pero si la forma es de carácter secundario, la autoridad podrá subsanar y restituir el procedimiento de conformidad a la ley.
 5. Motivo. La ausencia o indebida motivación causan una ineficacia absoluta que sólo pueden ser subsanadas si la ley lo permite.

6. Finalidad. Si no se persigue un fin de interés general, de manera directa o indirecta, mediata o inmediata, el acto es ineficaz puesto que se configuraría el desvío de poder.
7. Mérito. Al no existir la conveniencia del acto, éste causará una ineficiencia absoluta.

Es importante recalcar que las autoridades que pueden decretar la ineficacia y en su caso la anulación del acto son:

- La misma autoridad que emitió el acto al percatarse de la irregularidad del mismo, por lo que lo modifican –subsanan- o anulan.
 - La autoridad jerárquica superior puede modificar o anular el acto, en ejercicio del poder de revisión.
 - Las autoridades antes citadas pueden proceder a la anulación del acto a petición del particular.
 - Igualmente, dichas autoridades –la emisora y el superior jerárquico-, pueden anular el acto como consecuencia de un recurso administrativo.
 - Los tribunales administrativos pueden decretar la anulación del acto mediante sentencia dictada en los procesos administrativos.
 - Los tribunales federales en materia de amparo igualmente pueden decretar la anulación del acto, si éste es violatorio de garantías individuales, previo juicio constitucional respectivo.
- h) Extinción por decisiones dictadas en recursos administrativos o en procesos ante tribunales administrativos y federales (en materia de amparo). Las decisiones, indican que las irregularidades aducidas y reclamadas por el particular son o no ciertas y, por tanto, se ordena la ineficacia o la nulidad solicitada, o bien se puede pronunciar en el sentido de que se subsane la irregularidad. También es de tomar en consideración que se puede decretar y confirmar la legalidad del acto impugnado como irregular.

4.3 LA EXTINCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CONFORMIDAD CON EL CÓDIGO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MÉXICO.

Dispone el artículo 1.15 del Libro Primero del Código Administrativo de la Entidad, que el acto administrativo se extingue por cualquiera de las causas siguientes:

- a) El cumplimiento de su objeto, motivo o fin. Consiste en la extinción natural, e idealmente deseada al emitirse el acto, puesto que éste a cumplido con su razón de ser.
- b) La falta de realización de la condición suspensiva dentro del plazo señalado para tal efecto.
- c) La realización de la condición resolutoria o la llegada del término perentorio.
- d) La renuncia del interesado, cuando los efectos jurídicos del acto administrativo sean de interés exclusivo de éste, y no se cause perjuicio al interés público.
- e) La declaración de invalidez. La autoridad jurisdiccional incoada por el particular recurrente, y después de agotado el previo proceso emite resolución que ordena la invalidez del acto por causas de forma o fondo.
- f) La revocación. La autoridad u órgano emisor, a petición de parte o de oficio, razona aplicando un criterio lógico-jurídico y resuelve la conveniencia legal de dejar sin efectos su decisión inicial.
- g) La conclusión de su vigencia. Es no sólo la ejecución del acto a través del cumplimiento natural de las circunstancias previstas, sino también la conclusión de tiempo señalado para su vigencia y validez.

CAPÍTULO TERCERO.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

El ejercicio de las funciones del Estado es realizado mediante diversos órganos que constituyen la expresión de la voluntad estatal. La formación de estos actos se realiza a través de procedimientos, que de acuerdo con la materia que contienen serán legislativos, judiciales o administrativos.

El ejercicio de la función administrativa en particular, como manifestación del poder estatal, se encuentra sujeto al cumplimiento de requisitos que, al estar previstos en la Constitución Federal, se traducen en garantías del gobernado, y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad.

Y, para efecto de la presente investigación, al leer los artículos 14 párrafo segundo y 16 párrafo primero de la Constitución Federal; se desprende que en ellos se contienen dos premisas torales en el ámbito jurídico. En primer termino, la causa legal del procedimiento, la cual se traduce en un elemento que califica la actuación de la autoridad, de tal forma que cuando el acto de autoridad no ha sido realizado de conformidad con lo dispuesto en dicha garantía constitucional, el acto deberá ser nulificado por ilegal; así también y en segundo termino se deberá de atender a la exigencia establecida de que las autoridades cumplan con las formalidades esenciales del procedimiento, en consecuencia, la observancia del procedimiento administrativo representa, por un lado, una garantía constitucional, y por otra parte, garantiza la satisfacción del interés público a través de la pronta adopción de medidas legales por parte de los órganos administrativos.

Así tenemos que el procedimiento, al constituir una garantía individual, implica que para la emisión de los actos que afecten la esfera jurídica de los particulares, los órganos administrativos deben cumplir con la serie de requisitos que al efecto establezca el ordenamiento jurídico aplicable, es decir, que el acto producto de la función administrativa no puede ser generado de cualquier manera ni a voluntad del titular del órgano, sino que es necesario que siga un determinado procedimiento puesto que de no ser así se estaría frente a un acto arbitrario, ilegal y caprichoso.

A) DISTINCIÓN ENTRE PROCESO Y PROCEDIMIENTO.

De acuerdo con la tendencia más generalizada, se ha considerado al proceso con un contenido teleológico, en cuanto que constituye el conjunto de actos que tienden a la producción de un acto determinado.

En cambio, al procedimiento se ha considerado con un carácter formal, constitutivo de cada una de las fases o etapas en que se desenvuelve progresivamente el proceso. En materia administrativa se realizan diferentes actos que consisten en prever, planear, programar, dirigir, controlar y evaluar, que en su conjunto forman el proceso administrativo, y sus fases de preparación, decisión, etc., integran los procedimientos administrativos.

Delgadillo Gutiérrez cita las palabras del maestro Nava Negrete, así: “Todo proceso es un procedimiento, implica siempre un conducto que se rebela en un conjunto o serie de actos procedimentales coordinados conformados por la finalidad que persiguen y que en el proceso siempre es la voluntad de la ley, que es en lo que consiste el acto jurisdiccional de la sentencia y con la que se reviste a la justicia. Así que no todo procedimiento es un proceso, sólo aquel que tiende a asegurar la observancia de las normas que regulan las relaciones jurídicas... En suma, proceso es función y estructura, o sea vía jurisdiccional y procedimiento. Procedimiento es rito, cause, conducto integrado por actos que se ordenan a una finalidad jurisdiccional o no”.¹

En tanto, Lucero Espinosa y Delgadillo Gutiérrez en su Compendio de Derecho Administrativo opinan: “Al procedimiento administrativo se le identifica como la forma de realizar una serie de actuaciones dirigidas a la manifestación de un pronunciamiento que corresponde a una autoridad administrativa. En consecuencia, a la serie de actos a través de los cuales se desarrolla la actividad administrativa se le denomina procedimiento administrativo”.²

Particularmente opino que, proceso es el género y el procedimiento la especie; es decir, el proceso se integra y desarrolla a través de diversos procedimientos entrelazados que persiguen una finalidad.

¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto., Elementos de Derecho Administrativo, segunda ed., Ed. Limusa. México 2004., p. 199.

² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto., LUCERO ESPINOSA, Manuel., Compendio de Derecho Administrativo, sexta ed., Ed. Porrúa., México 2003., p. 323.

Por tanto, no todo procedimiento es un proceso, puesto que éste es función y estructura -vía jurisdiccional y en sí un procedimiento-.

1. PROCESO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO.

Para dar una definición de Proceso, es menester tomar en cuenta que Martínez Morales, opina que son todos aquellos actos realizados ante y por un órgano jurisdiccional para resolver una controversia entre las partes calificadas. Por su parte y en forma no muy específica, Lucero Espinosa y Delgadillo Gutiérrez, opinan que el proceso constituye el conjunto de actos que tienden a la producción de un acto determinado.

Quien da una definición exacta del concepto de proceso, es el maestro Acosta Romero, quien define lo así: "...es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto".³

El maestro Acosta Romero, en su libro Teoría General del Derecho Administrativo, refiere que el proceso es el conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia.

Pero es Nava Negrete quien acerca el concepto de proceso al ámbito administrativo, definiéndolo así: "...es la vía legalmente prevista para canalizar las acciones de quienes demandan justicia ante los tribunales a fin de resolver una controversia administrativa, es decir, un conflicto originado por un acto o una resolución administrativa que se reputa ilegal. En suma... tiene como finalidad producir... una sentencia... se regula por una ley... procesal".⁴

Por lo tanto, es de concluirse que el proceso es un conjunto de actos procedimentales coordinados e integrados que tienen como finalidad hacer imperar la voluntad de la ley; por lo tanto es de entenderse que el proceso es un acto jurisdiccional que culmina con el pronunciamiento de una sentencia, revestida

³ ACOSTA ROMERO, Miguel., Compendio de Derecho Administrativo, segunda ed., Ed. Porrúa., México 1998., p. 443.

⁴ NAVA NEGRETE, Alfonso., Derecho Administrativo Mexicano, segunda ed., Ed. Fondo de Cultura Económica., México 2001., p. 363.

de legalidad y justicia, teniendo como resultado el asegurar la observancia de las normas que regulan las relaciones jurídicas.

2. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO.

Martínez Morales, expresa que por procedimiento, se señala a la serie de pasos o medidas tendientes a la producción o ejecución de un acto administrativo. Mientras que sin ser tan claro, el maestro Acosta, opina que el procedimiento es un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto.

Lucero Espinosa y Delgadillo Gutiérrez, respecto del procedimiento administrativo, opinan que constituye un instrumento formal, necesario para la producción de los actos de la administración, puesto que él mismo es el que le va a dar la condición de validez a éstos, ya que de no seguirse el procedimiento previsto por el ordenamiento legal, el acto que se produzca estará afectado de ilegalidad por vicios de procedimiento.

Nava Negrete, aporta su propia definición expresando que el procedimiento administrativo es el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración. Quedan incluidos: Procedimiento de producción, ejecución, autocontrol, impugnación de los actos administrativos y todos aquellos cuya intervención se traduce en dar definitividad a la conducta administrativa.

Por su parte, Delgadillo Gutiérrez en su libro Elementos de Derecho Administrativo, manifiesta que el procedimiento administrativo, constituye la forma de expresión de la función administrativa; a través de él se prepara, forma, produce o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa. En consecuencia, el procedimiento administrativo constituye un instrumento formal, necesario para la producción de los actos de la Administración, puesto que él mismo es el que le va a dar la condición de validez a éstos, ya que de no seguirse el procedimiento previsto por el ordenamiento legal, el acto que se produzca estará afectado de ilegalidad por vicios del procedimiento.

Por su parte, el artículo 1º fracción II del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México, define al procedimiento administrativo

como: "...la serie de trámites que realizan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública estatal o municipal, con la finalidad de producir y, en su caso, ejecutar un acto administrativo".

Personalmente y en forma sencilla, me permito opinar: El procedimiento administrativo -tal y como se ha definido a través de los autores citados-, constituye la forma de expresión de la función administrativa; puesto que a través de él se prepara, forma, produce, o ejecuta el acto que contiene la voluntad administrativa.

Lo anterior, en el entendido de que el procedimiento administrativo es el conjunto de tramites y formalidades jurídicas que preceden a todo acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento, condiciona su validez y persiguen un interés general.

Así pues para la administración, el procedimiento administrativo viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto más que nadie, sino ella, tiene la pretensión de dictar sus actos conforme a derecho a fin de mantener la legalidad y justicia en el ejercicio de la función administrativa; así pues es de considerarse que el procedimiento administrativo es de carácter bilateral, ya que viene a constituir un instrumento regulador de la relación jurídico-administrativa en tanto que vincula a las partes que en él intervienen y, a través del cual se establecen derechos y obligaciones, en las distintas etapas hasta concluir en la resolución final.

B) TIPOS DE PROCEDIMIENTO.

A pesar de que el procedimiento es uno sólo, de acuerdo con las características que presentan los actos coordinados que integran el propio procedimiento administrativo, éstos han sido clasificados en nueve tipos de procedimiento, dependiendo del tiempo, modo y circunstancias en que se desarrolle; a saber: interno, externo, previo, de ejecución, de oficio, a petición de parte, de oficio, de oposición, revisor y sancionador; por lo que a continuación es pertinente estudiar y analizar, sino a profundidad, sí someramente cada una de las clasificaciones enunciadas.

1. PROCEDIMIENTO INTERNO.

El procedimiento interno se da en todo el conjunto de actos que realiza la Administración, en su ámbito meramente de gestión administrativa entre sus órganos, sin interferir la esfera de los particulares.

Martínez Morales opina que por procedimiento interno se está haciendo referencia a la creación de actos que surten sus efectos dentro del propio órgano emisor.

Dicho procedimiento podrá ser a su vez previo, si es anterior a una decisión, o resolución y posterior de ejecución, que también puede ser interno o externo.

2. PROCEDIMIENTO EXTERNO.

Procedimiento externo será aquel que interfiera la esfera jurídica de los particulares en mayor o menor grado.

Es el que se realiza ante los particulares para que el acto surta sus efectos, satisfaga ciertas formalidades o sea ejecutado.

3. PROCEDIMIENTO PREVIO.

Son las fases necesarias para poder producir adecuadamente el acto administrativo; es decir, se requiere del procedimiento previo, ya que sirve para determinar su conveniencia.

4. PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.

Son las etapas que han de efectuarse para que el acto se cumpla, ya sea de manera voluntaria o mediante el uso de la coacción estatal.

Algunos autores -entre ellos el maestro Acosta Romero- opinan que únicamente es de ejecución cuando el acto administrativo no se cumple voluntariamente, y viene el procedimiento posterior que es la ejecución.

Por mi parte me permito decir que el procedimiento de ejecución está integrado por el conjunto de actos que tienden a hacer efectiva la decisión administrativa, cuando el particular no la acata en forma voluntaria. Procede

inmediatamente después de la fase de eficacia, como sucede en el procedimiento administrativo de ejecución en materia tributaria.

5. PROCEDIMIENTO DE OFICIO.

Es el que se lleva a cabo por iniciativa de la autoridad administrativa en ejercicio de sus facultades, para el cumplimiento de las tareas competencia del órgano y conforme a la asignación que la ley haya hecho.

Por otra parte, será de oficio o vinculado, aquel procedimiento que lleven a cabo las autoridades en cumplimiento de sus obligaciones.

En tanto, y respecto del procedimiento de oficio, Gabino Fraga opina que siempre que no se llegue a producir lesión en los derechos o intereses privados, deberá existir un mínimo de disposiciones, como son las que fijan el órgano competente, los motivos para iniciar el procedimiento y las medidas de orden interno tales como las informaciones que deben recabarse y la intervención de órganos técnicos de carácter consultivo, cuyas opiniones deban o no seguirse obligatoriamente.

6. PROCEDIMIENTO A PETICIÓN DE PARTE.

Este deberá de ser llevado a cabo por la administración, previa solicitud del gobernado, en las quejas, los recursos y las peticiones de los particulares.

Martínez Morales opina que para que el órgano actúe legalmente se requiere que el gobernado lo solicite, ya sea porque la ley así lo prevé o porque hace uso de su derecho de petición establecido en el artículo 8º Constitucional.

Acosta Romero refiere que a petición de parte es aquel que requiere el impulso del particular para la expedición de un acto administrativo, o para la ejecución de ese acto.

Gabino Fraga, dice que cuando el procedimiento se inicia a petición de parte, la ley debe regular los requisitos que ha de llenar la instancia inicial, la forma de acreditar la personalidad en caso de que se actúe por medio de representante, los documentos que deben acompañar al primer escrito, el lugar de presentación y los

medio de subsanar la falta de los requisitos exigidos, así como los medios de prueba y las normas para su apreciación.

Y como ejemplos están la queja, el recurso y las solicitudes de los particulares.

7. PROCEDIMIENTO DE OPOSICIÓN.

Generalmente se inicia dentro de otro procedimiento, durante la fase de instrucción, como un elemento más que la administración se allega para resolver un asunto que conoce. Como ejemplo, las inconformidades respecto de las concesiones que las autoridades otorgan, y en las que los terceros interesados pueden intervenir.

8. PROCEDIMIENTO REVISOR.

Éste procedimiento se produce respecto de un acto anterior y conduce a la producción de un nuevo acto administrativo que confirma, anula o modifica el acto que se revisa. Generalmente se produce por la interposición de recursos jurídicos.

9. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR.

Se produce por el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, por incumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares o de los empleados de la propia administración.

Cuando la sanción se impone a los particulares recibe el nombre de procedimiento correctivo; y cuando se impone a los servidores públicos se denomina, disciplinario.

C) PRINCIPIOS DEL PROCEDIMIENTO.

El procedimiento administrativo visto como una unidad integrada por un conjunto de actos coordinados y unidos entre sí, tendientes a la preparación de la expresión de la voluntad de la autoridad administrativa, se encuentra regulado por una serie de principios jurídicos que explican el contenido y la existencia del procedimiento administrativo, más allá del simple hecho de estar plasmado en un

ordenamiento jurídico; es decir, es la teoría jurídica aplicada a través de la impresión de esa esencia jurídica en los ordenamientos legales.

1. PRINCIPIOS SUBSTANCIALES.

Son aquellos de jerarquía constitucional (artículo 14 párrafo Segundo y artículo 16 párrafo Primero), de carácter y naturaleza preexistente que dan razón y origen de ser del procedimiento, pues a través de dichos principios se garantiza la integración de los gobernados en la formación de la voluntad administrativa y en la tutela de la defensa de la propia legalidad.

1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad tiene como finalidad objetiva, ser el eje rector del procedimiento administrativo en tanto que dicho principio no sólo tiende a la protección jurídica subjetiva del gobernado en su esfera jurídica, sino que se extiende a la protección y preserva de la norma jurídica objetiva, a razón de hacer efectivo el imperio de la legalidad y la justicia en la creación y expresión de la voluntad de la autoridad en el procedimiento administrativo.

El principio de legalidad se encuentra consagrado en el artículo 16 párrafo primero de nuestra Constitución Federal que dice: “Nadie podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.

Por lo anterior, es de comprenderse que la fundamentación y motivación dan la causa legal del actuar de la autoridad y de los órganos administrativos, y por consiguiente, del procedimiento administrativo.

Así y como corolario, me permito citar tesis jurisprudenciales emitidas por el Pleno del anterior Tribunal Fiscal de la Federación, en su tercera época:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE.- Para que la autoridad cumpla la garantía de legalidad que establece el artículo 16 de la Constitución Federal en cuanto a la suficiente fundamentación y motivación de sus

*determinaciones, en ellas debe citar el precepto legal que le sirva de apoyo y expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el asunto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca.*⁵

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.- CUANDO SE SATISFACEN ESTOS REQUISITOS.- *Se cumple con estos requisitos cuando los actos de autoridad contengan los datos mínimos necesarios que permitan al particular conocer las razones y los fundamentos legales en que se apoyan, y que le permitan, en un momento dado, formular una defensa adecuada, evitando que quede en estado de indefensión, pues éste es el fin primordial del cumplimiento de la garantía de legalidad exigida por el artículo 16 Constitucional.*⁶

1.1.1 NORMATIVIDAD JURÍDICA.

La legalidad a la que está sometida la actuación administrativa no sólo se refiere a la ley en su sentido formal, *strictu sensu*, sino que debe entenderse en su sentido amplio, es decir, comprendiendo en ella a todo tipo de normas que integren el ordenamiento jurídico positivo. A esto es cuando se refiere y se dice que la administración no sólo se encuentra sometida a la ley, sino al bloque de legalidad. El bloque de legalidad está conformado por la Constitución, leyes reglamentarias, leyes secundarias derivadas, reglamentos, doctrinas y sus principios, y jurisprudencias.

Así pues, es de referirse que la legalidad en general es la base del Estado de Derecho y el presupuesto de la acción administrativa. Su enunciado clásico está formulado en el sentido de que la Administración debe someterse a la regla de derecho preexistente, tanto exógena, esto es, la que le es impuesta desde afuera por la Constitución y la ley, como endógena, constituida por la norma que emana de su propio seno (la norma dictada en ejercicio de la potestad reglamentaria). Es por ello que, se le denomina “bloque de legalidad”, para englobar en la misma

⁵ Tercera Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año III. No. 32. Agosto 1990. Tesis: III-TASS-1828. Página: 20.

⁶ Tercera Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año II. No. 14. Febrero 1989. Tesis: III-TASS-748. Página: 114.

norma constitucional a la ley y a las fuentes de ese rango, a los reglamentos y a los principios que la doctrina y la jurisprudencia formulan.

1.1.2 JERARQUÍA NORMATIVA.

La ordenación de la normatividad de un Estado, de acuerdo con la materia y la jerarquía de los ordenamientos jurídicos que comprende, recibe el nombre de sistema jurídico, y funciona como una sola unidad conforme a normas fundamentales de las que derivan otras, mismas que a su vez dan fuerza y cohesión a otra, y así sucesivamente; de esta manera, la norma de menor jerarquía obtiene su validez de una norma superior que a su vez se apoya en otra de mayor autoridad, hasta llegar a la norma superior que es la Carta Magna.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 133, expresa: “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”.

De lo anterior, en el sistema jurídico mexicano, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es la ley suprema de la cual deriva todo el sistema jurídico; así lo expresa la tesis jurisprudencial emitida por la Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época, misma que me permito citar al texto:

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y ORDEN JERÁRQUICO NORMATIVO, PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL QUE LOS CONTIENE. En el mencionado precepto constitucional no se consagra garantía individual alguna, sino que se establecen los principios de supremacía constitucional y jerarquía normativa, por los cuales la Constitución Federal y las leyes que de ella emanen, así como los tratados celebrados con potencias extranjeras, hechos por el Presidente de

la República con aprobación del Senado, constituyen la Ley Suprema de toda la Unión, debiendo los Jueces de cada Estado arreglarse a dichos ordenamientos, a pesar de las disposiciones en contrario que pudiera haber en las Constituciones o en las leyes locales, pues independientemente de que conforme a lo dispuesto en el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, dicha libertad y soberanía se refiere a los asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el Pacto Federal, porque deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, por lo que deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna, de manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos constitucionales, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de esas leyes ordinarias, aun cuando procedan de acuerdo con la Constitución Local correspondiente, pero sin que ello entrañe a favor de las autoridades que ejercen funciones materialmente jurisdiccionales, facultades de control constitucional que les permitan desconocer las leyes emanadas del Congreso Local correspondiente, pues el artículo 133 constitucional debe ser interpretado a la luz del régimen previsto por la propia Carta Magna para ese efecto.⁷

Además y muy importante, los tratados internacionales que se celebren deberán estar en concordancia con la Constitución Federal y sin contravenirla.

Y como agregado, los tratados están en segundo término y las leyes federales en tercero, tal y como lo manifiesta la tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época y que cito textualmente:

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO

⁷ Novena Época. Instancia: Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Marzo de 2001. Tesis: 1a. XVI/2001. Página: 113.

RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional, deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia

de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA."; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.⁸

Por su parte el maestro Tena Ramírez, refiere que así es como la supremacía de la Constitución responde, no sólo a que ésta es la expresión de la soberanía, sino también a que por serlo está por encima de todas las leyes y que autoriza a las autoridades. Esto es, que supremacía dice la calidad de suprema, que por ser emanación de la más alta fuente de autoridad corresponde a la Constitución; en tanto *primacía* denota el primer lugar que entre todas las leyes ocupa la Constitución, y desde la cúspide de ésta, que se encuentra en el vértice de la pirámide jurídica, el principio de legalidad fluye a los poderes públicos y se transmite a los agentes de la autoridad, impregnándolos de toda seguridad jurídica, que no es otra cosa sino constitucionalidad.

Por tanto, la jerarquía normativa –del sistema jurídico- debe de entenderse a través de dos postulados; en primer término, ninguna norma o acto emanado de un órgano inferior podrá dejar sin efecto lo dispuesto por un órgano de mayor jerarquía; y en segundo término, ninguna norma o acto de menor jerarquía podrá dejar sin efecto lo dispuesto por norma o acto de mayor jerarquía independientemente de la jerarquía del órgano.

⁸ Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Noviembre de 1999. Tesis: P. LXXVII/99. Página: 46.

En caso de existir controversia al respecto –por cuestión de la validez de la norma-, será la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación quién dirima en vía de controversia constitucional de jerarquía de leyes tal hecho y no el legislador quién emitió tal ordenamiento jurídico –por carecer de facultades para ello, pues es facultad única y exclusiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación- y así lo expresa la tesis jurisprudencial emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época y que cito:

CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. CONFORME AL PRINCIPIO DE SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL LOS MEDIOS RELATIVOS DEBEN ESTABLECERSE EN LA PROPIA CONSTITUCIÓN FEDERAL Y NO EN UN ORDENAMIENTO INFERIOR. En virtud de que el ejercicio de la competencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de los medios de control de la constitucionalidad, tiene por efecto que ese órgano fije el alcance de las normas supremas, que expresan la soberanía popular, debe considerarse que la jerarquía de las bases contenidas en ese Magno Ordenamiento conlleva el que sólo en ellas, mediante la voluntad soberana manifestada por el Constituyente o por el Poder Revisor de la Constitución, pueda establecerse la existencia de los referidos medios; ello sin menoscabo de que el legislador ordinario desarrolle y pormenore las reglas que precisen su procedencia, sustanciación y resolución. La anterior conclusión se corrobora por lo dispuesto en los diversos preceptos constitucionales que, en términos de lo previsto en el artículo 94 de la propia Constitución General de la República, determinan las bases que rigen la competencia de la Suprema Corte de Justicia, en los que al precisarse los asuntos de su conocimiento, en ningún momento se delega al legislador ordinario la posibilidad de crear diversos medios de control de la constitucionalidad a cargo de aquélla.⁹

⁹ Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XII, Diciembre de 2000. Tesis: P./J. 155/2000. Página: 843.

1.1.3 IGUALDAD JURÍDICA.

Definiría a la igualdad jurídica en el siguiente postulado: La igualdad jurídica consiste en que los órganos de la administración pública no deben de hacer excepciones cuando exista igualdad de condiciones.

Es de precisar que el principio de igualdad no debe de ser interpretado en un trato igual a todos, sino en tratar igual a los que se encuentran en igualdad de condiciones.

Delgadillo Gutiérrez define que el principio se enuncia en el sentido de dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, con lo que la ley compensa las desigualdades entre los hombres, para cumplir el propósito de hacer a todos iguales ante la ley.

La Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época, emite tesis jurisprudencial en éste sentido:

IGUALDAD. LÍMITES A ESTE PRINCIPIO. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacionalidad, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social, de manera que los poderes públicos han de tener en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Así, el principio de igualdad se configura como uno de los valores superiores del orden jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico para la producción normativa y su posterior interpretación y aplicación, y si bien es cierto que el verdadero sentido de la igualdad es colocar a los particulares en condiciones de poder acceder a derechos reconocidos constitucionalmente, lo que implica eliminar situaciones de desigualdad manifiesta, ello no significa que todos los individuos deban ser iguales en todo, ya que si la propia Constitución protege la propiedad privada, la libertad económica y otros derechos patrimoniales, está aceptando implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas; es decir, el principio de igualdad no implica que todos los sujetos de la norma se

*encuentren siempre, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, que debe traducirse en la seguridad de no tener que soportar un perjuicio (o privarse de un beneficio) desigual e injustificado. En estas condiciones, el valor superior que persigue este principio consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propicien efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.*¹⁰

1.1.4 RAZONABILIDAD.

Si bien es cierto que la razonabilidad, no se encuentra exigida dentro de ningún precepto legal, también es cierto que sí se encuentra impregnada en todo acto administrativo -y por consecuencia en el procedimiento-; es decir, la razonabilidad debe de ser entendida como un motivo objetivo y lógico para actuar, al cual se llega a través de una valoración jurídica de hechos y circunstancias que puedan ser objeto de un análisis jurídico –que no es lo mismo que valoración jurídica-.

Se dice que en su actuación, la administración debe verificar los hechos y valorarlos de manera objetiva, en cuanto que el acto administrativo, que haya sido producto del procedimiento, debe manifestarse razonablemente, es decir, que se encuentre justificado en preceptos jurídicos, hechos, conductas y circunstancias que lo originen.

A manera de corolario, citaré la expresión *ratio iuris*, la cual definida como la razón legal, nos ubica que ya desde las instituciones de derecho romano existía el sentido lógico para la aplicación y emisión de la ley en sus diversos actos y procedimientos. Tamayo y Salmorán, expresa: “La hermenéutica jurídica ve en la *ratio legis (i.e. iuris)* el espíritu que ha de deducirse de la disposición...”¹¹

¹⁰ Novena Época. Instancia: Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, Diciembre de 2001. Tesis: 1a. C/2001. Página: 192.

¹¹ TAMAYO Y SALMORÁN, Rolando., *Enciclopedia Jurídica Mexicana.*, Tomo VI, Ed. Porrúa., México 2002., p. 20.

1.2 PRINCIPIO DE DEFENSA.

El principio de defensa constituye un principio general del derecho, toda vez que nuestra Constitución Federal lo ha elevado a rango de garantía individual, por lo que cito al texto el artículo 14 párrafo segundo: “Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Así, el principio de defensa se ejerce ante el órgano que tramita el procedimiento y a través de la Garantía de Audiencia; al respecto el Séptimo Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, en su novena época, emite la siguiente tesis jurisprudencial, en cuanto a las características que reviste dicha garantía y principio:

AUDIENCIA. CÓMO SE INTEGRA ESTA GARANTÍA. De entre las diversas garantías de seguridad jurídica que contiene el segundo párrafo del artículo 14 constitucional destaca, por su primordial importancia, la de audiencia previa. Este mandamiento superior, cuya esencia se traduce en una garantía de seguridad jurídica para los gobernados, impone la ineludible obligación a cargo de las autoridades para que, de manera previa al dictado de un acto de privación, cumplan con una serie de formalidades esenciales, necesarias para oír en defensa a los afectados. Dichas formalidades y su observancia, a las que se unen, además, las relativas a la garantía de legalidad contenida en el texto del primer párrafo del artículo 16 constitucional, se constituyen como elementos fundamentales útiles para demostrar a los afectados por un acto de autoridad, que la resolución que los agravia no se dicta de un modo arbitrario y anárquico sino, por el contrario, en estricta observancia del marco jurídico que la rige. Así, con arreglo a tales imperativos, todo procedimiento o juicio ha de estar supeditado a que en su desarrollo se observen, ineludiblemente, distintas etapas que configuran la garantía formal de audiencia en favor de los

governados, a saber, que el afectado tenga conocimiento de la iniciación del procedimiento, así como de la cuestión que habrá de ser objeto de debate y de las consecuencias que se producirán con el resultado de dicho trámite; que se le otorgue la posibilidad de presentar sus defensas a través de la organización de un sistema de comprobación tal, que quien sostenga una cosa tenga oportunidad de demostrarla, y quien estime lo contrario, cuente a su vez con el derecho de acreditar sus excepciones; que cuando se agote dicha etapa probatoria se dé oportunidad de formular las alegaciones correspondientes y, finalmente, que el procedimiento iniciado concluya con una resolución que decida sobre las cuestiones debatidas, fijando con claridad el tiempo y forma de ser cumplidas.¹²

Pero es de resaltar que a pesar de que dicho principio de defensa es de crucial importancia, existen algunos casos de ley en los cuales dicho principio no se ejerce de manera previa sino con posterioridad al acto, tal y como sucede con la materia tributaria y en actos de molestia que no causan privación de derechos al gobernado, por lo que no se ejercerá el principio de garantía de audiencia previa, lo que no implica la anulación del principio de defensa ni un menoscabo de derechos, puesto que el gobernado al ser enterado del acto de autoridad –vía notificación personal- será citado al desahogo de dicha garantía en la que podrá ejercer el principio de defensa.

Para referencia, me permito citar la siguiente tesis (que no integra jurisprudencia) emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que dice al texto:

AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS. Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal

¹² Novena Época. Instancia: Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XV, Enero de 2002. Tesis: I.7o.A.41 K. Página: 1254.

publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", se advierte que en ellas se sostuvo que, en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.¹³

¹³ Amparo directo en revisión 21/2001. Super Panificadora y Abarrotes La Viana, S.A. 12 de abril de 2002. Mayoría de tres votos. Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael

Por lo tanto, el principio de defensa constituye un eje toral para el desarrollo del procedimiento administrativo, toda vez que si el gobernado puede ser oído –y aportar pruebas-, antes de que el órgano administrativo emita decisión alguna que cambie su esfera jurídica. Por lo tanto, no sólo implica un acto de legalidad sino también de eficiencia, ya que coadyuva a que la administración pública sea más certera en cuanto a su debido actuar. Éste principio se integra por el derecho de audiencia y el derecho de ofrecer pruebas.

1.2.1 DERECHO DE AUDIENCIA.

Una vez notificado personalmente y por autoridad competente, es aquí donde el gobernado ejerce su derecho de defensa ante la autoridad, principio básico para la regulación del propio procedimiento administrativo; éste derecho se integra por los siguientes elementos:

- a) Publicidad del procedimiento. Consiste en que el gobernado podrá conocer las actuaciones administrativas a través de la revisión personal del expediente en que se actúa o por medio de notificación. Como regla general, no podrán realizarse actuaciones secretas, y la excepción será cuando lo la propia ley así lo permita por razones de seguridad y mejor proveer dentro de las actuaciones y preserva de derechos de las partes.
- b) Libre expresión. Se refiere a que el gobernado podrá expresar sus razones y argumentos antes, durante y después de la tramitación del procedimiento, observando los términos y formalidades establecidas para tal efecto en la ley procesal de la materia.
- c) El derecho de representarse y patrocinarse profesionalmente.

1.2.2 DERECHO DE OFRECER PRUEBAS.

Para que la defensa de los derechos e intereses del gobernado sea adecuada, éste tendrá la oportunidad probatoria, es decir, el derecho de demostrar la

Coello Cetina. Nota: Conforme al artículo 192, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, esta tesis no es apta para integrar jurisprudencia.

veracidad de los hechos en los cuales funda sus pretensiones y la aplicabilidad de las normas jurídicas al caso concreto dentro del procedimiento.

Pero es la propia autoridad ante quien se tramita el procedimiento la que deberá realizar todas y cada una de las diligencias tendientes a la averiguación y comprobación de los hechos que motiven la decisión, es por ello que se deberá permitir al gobernado aportar las pruebas necesarias e idóneas para acreditar sus razonamientos de hecho y de derecho.

Así, el propio ex-Tribunal Fiscal de la Federación, emitió en su segunda y tercera época a través del Pleno, las siguientes jurisprudencias que apoyadas en el artículo 14 párrafo segundo de la Constitución Federal, orientan el sentido jurídico hacia una generalidad de la garantía de audiencia en el sentido de que ésta no está completa ni perfeccionada si la autoridad no permite el ofrecimiento, recepción, desahogo y valoración de las pruebas por parte del gobernado; y cito:

AUDIENCIA DEL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL.- SE REQUIERE EN ELLA EL EXAMEN DE LOS ARGUMENTOS EXPRESADOS Y DE LAS PRUEBAS OFRECIDAS.- La garantía de audiencia de ese precepto constitucional no se limita a que el particular sea oído, pues esta interpretación dejaría sin contenido real esa garantía. Se requiere, para dar debido cumplimiento al artículo 14, que se analicen los argumentos y pruebas que se hayan presentado, y que después de este análisis se resuelva lo que proceda en derecho.¹⁴

PRUEBAS EN LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD DE ADMITIRLAS Y DESAHOGARLAS.- Al resolver un recurso administrativo, la autoridad está obligada a admitir, desahogar y valorar debidamente todas las pruebas que los particulares ofrezcan y que estén reconocidas por la ley, pues esto es un elemento esencial en la defensa de los particulares que les permite, mediante la interposición de recursos administrativos, acreditar la veracidad de los hechos en que apoyan sus

¹⁴ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año V. No. 53. Mayo 1984. Tesis: II-TASS-6169. Página: 1015.

*conceptos de ilegalidad, y si las pruebas no tienen ningún defecto en sí por su conexión con los puntos controvertidos o por su idoneidad al respecto y si no son contrarias al derecho, deben ser admitidas y desahogadas; y en caso contrario, la autoridad deberá fundar y motivar adecuadamente el desechamiento o desestimación de las pruebas ofrecidas.*¹⁵

1.3 ECONOMÍA.

Este elemento reviste dos características; la primera se refiere a la economía procesal, consistente en que el actuar de los órganos administrativos sea en forma rápida y sencilla; y la segunda se refiere a la gratuidad del procedimiento, esto en el entendido que todas y cada una de las actuaciones dentro del procedimiento realizado por las autoridades será gratuita.

Las anteriores características constituyen un instrumento para que el gobernado tenga acceso a la impartición de justicia, ésta, tanto del procedimiento administrativo de producción y emisión de actos administrativos, como en el procedimiento de impugnación. De lo anterior, es muy entendible que el pago por la tramitación del procedimiento sería lesivo a los derechos e intereses del gobernado.

Así lo dispone el artículo 17 párrafo segundo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que a la letra dice: “Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales”.

Así, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época, emitió tesis jurisprudencial respecto de los principios a que están obligadas las autoridades:

ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE

¹⁵ Tercera Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año II. No. 23. Noviembre 1989. Tesis: III-TASS-1333. Página: 31.

*DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN AQUEL DERECHO PÚBLICO SUBJETIVO, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES. La garantía individual o el derecho público subjetivo de acceso a la impartición de justicia, consagra a favor de los gobernados los siguientes principios: 1. Justicia pronta, que se traduce en la obligación de las autoridades encargadas de su impartición, de resolver las controversias ante ellas planteadas, dentro de los términos y plazos que para tal efecto se establezcan en las leyes; 2. Justicia completa, consistente en que la autoridad que conoce del asunto emita pronunciamiento respecto de todos y cada uno de los aspectos debatidos, cuyo estudio sea necesario; y garantice al gobernado la obtención de una resolución en la que, mediante la aplicación de la ley al caso concreto, se resuelva si le asiste o no la razón sobre los derechos que le garanticen la tutela jurisdiccional que ha solicitado; 3. Justicia imparcial, que significa que el juzgador emita una resolución, no sólo apegada a derecho, sino, fundamentalmente, que no dé lugar a que pueda considerarse que existió favoritismo respecto de alguna de las partes o arbitrariedad en su sentido; y 4. Justicia gratuita, que estriba en que los órganos del Estado encargados de su impartición, así como los servidores públicos a quienes se les encomienda dicha función, no cobrarán a las partes en conflicto emolumento alguno por la prestación de ese servicio público. Ahora bien, si dicha garantía está encaminada a asegurar que las autoridades encargadas de aplicarla, lo hagan de manera pronta, completa, gratuita e imparcial, es claro que las autoridades que se encuentran obligadas a la observancia de la totalidad de los derechos que la integran son todas aquellas que realizan actos materialmente jurisdiccionales, es decir, las que en su ámbito de competencia tienen la atribución necesaria para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos de derecho, con independencia de que se trate de órganos judiciales, o bien, sólo materialmente jurisdiccionales.*¹⁶

¹⁶ Novena Época Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XV, Mayo de 2002. Tesis: 2a. L/2002. Página: 299.

1.4 PUBLICIDAD.

La publicidad es un importante eje rector del procedimiento administrativo, puesto que permite conocer oportunamente y sin restricción alguna las actuaciones procedimentales de los órganos y autoridades de la administración pública; esto nos permite entender que es uno de los requisitos y características del debido proceso.

Así es de entenderse que la publicidad aplica a todas y cada una de las etapas y fases que integran el procedimiento administrativo, y que abarca desde la libertad de consultar el expediente en que se actúa pasando por la notificación y llegando al desahogo de la garantía de audiencia y su respectiva emisión de sentencia.

Al respecto, hago referencia a la tesis aislada emitida por el Pleno del entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

AUDIENCIA.- DEBE DARSE A CONOCER EL OBJETO DE LA MISMA.- La garantía de audiencia que prevé el artículo 14 constitucional tiene por objeto que el gobernado pueda invocar en su defensa los argumentos necesarios que le permitan hacer valer sus derechos. En consecuencia, cuando sea citado para comparecer en ella deberá dársele a conocer con precisión cuál es el objeto de la misma, ya que sólo así se le permitirá preparar con anticipación y tiempo los argumentos y pruebas que estime pertinentes.¹⁷

2. PRINCIPIOS FORMALES.

2.1 OFICIOSIDAD.

Ya sea que el procedimiento administrativo sea iniciado a petición de parte o de oficio, las autoridades administrativas se encuentran obligadas a impulsar todos cada uno de los actos necesarios para indagar y determinar los hechos que originan la actuación y/o que se encuentran en controversia; lo anterior toda vez que las autoridades y los órganos administrativos, no satisface intereses individuales, sino que salvaguarda el interés público.

¹⁷ Tercera Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año II. No. 18. Junio 1989. Tesis: III-TASS-1028. Página: 32.

De lo anterior se infiere que independientemente de cualquiera que sea la actitud que manifieste el gobernado –activa o pasiva-, las autoridades a través de los órganos administrativos deberán actuar de oficio para satisfacer el interés público mediante el debido desarrollo del procedimiento administrativo.

Éste principio consistente en que los órganos y autoridades administrativas deben actuar de mutuo propio se ve reflejado en la siguiente tesis jurisprudencial emitida por Pleno del anterior Tribunal Fiscal de la Federación en su segunda época:

CADUCIDAD DE LA INSTANCIA.- NO ES APLICABLE A LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS.- Para entender lo anterior, deben distinguirse los recursos administrativos de los procedimientos contenciosos, en los primeros el poder público no actúa como parte en un proceso, sino como autoridad, con objeto de confirmar, revocar o modificar su propio acto, determinando si se ha ajustado o no a la Ley, lo que interesa no sólo al particular, sino a la propia Administración, ya que es de interés público que los actos de las autoridades sean legales; en cambio, en los procedimientos jurisdiccionales existen dos partes con intereses contrarios, pero en situación de igualdad procesal, y hay una autoridad imparcial que está por encima de ellas: el juez de la jurisdicción respectiva, en la que impera por regla general el principio dispositivo, de esta manera, no puede considerarse que la figura de la caducidad de la instancia, en ausencia de disposición expresa, pueda ser aplicada por la Administración Pública en los recursos administrativos, pues la autoridad debe analizar el acto recurrido, sin que sea necesario que el particular promueva para el solo fin de pedir que se dicte resolución, dado el principio de oficiosidad que rige en el procedimiento administrativo.¹⁸

Más es de hacer la aclaración pertinente siguiente: no se debe confundir la oficiosidad –en el proceso- con la suplencia de la deficiencia de la queja, la cual sólo opera a favor del particular y no de la autoridad recurrida.

¹⁸ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año VIII. No. 80. Agosto 1986. Tesis: II-TASS-9043. Página: 105.

2.2 INFORMALIDAD A FAVOR DEL ADMINISTRADO. SUPLENCIA DE LA DEFICIENCIA.

La razón de existir de dicho principio consiste en eliminar formalismos no esenciales que sólo complican y/o retrasan el procedimiento; además y muy importante es resaltar que dicho principio sólo se establece en favor del gobernado, es decir, éste puede invocar cierta flexibilidad en la aplicación de las normas jurídicas y de las reglas del procedimientos. Como es lógico, los órganos y las autoridades administrativas no pueden obviar el cumplimiento de los requisitos que le son inherentemente exigidos al serles otorgados facultades por su propia naturaleza administrativa –no hay que olvidar que la ley suprema les confiere facultades y obligaciones-, por lo tanto no pueden eludir el cumplimiento de las facultades y obligaciones regladas constitucionalmente.

Por tanto -y aplicando tal principio en la práctica-, sería inaceptable desechar promociones por razones de forma o por exigencias de expresión cuando sea posible suplir tal deficiencia a través de la interpretación sana y objetiva de la autoridad jurisdiccional.

Así, los órganos jurisdiccionales han considerado prudente y debido, exentar al gobernado de formalismos complejos e innecesarios que sólo entorpecen su óptima defensa ante las autoridades jurisdiccionales –y ante las propias autoridades administrativas en su carácter de ordenadoras y ejecutoras-; por lo que el ex-Tribunal Fiscal de la Federación emitió a través de la Primera sección en su cuarta época, y del Pleno en su segunda y tercer época, las siguientes jurisprudencias:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, SU PROCEDENCIA NO ESTÁ CONDICIONADA A SU DENOMINACIÓN, SINO A SU NATURALEZA.- Si bien el Artículo Segundo Transitorio de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, derogó los diversos recursos administrativos de las diferentes leyes administrativas en las materias reguladas por dicho ordenamiento, incluido entre ellos el previsto en la Ley General de Equilibrio Ecológico y la

Protección al Ambiente, denominado de inconformidad, para ser substituido por el de revisión previsto en el artículo 83 del primer ordenamiento en cita, ello no puede avalar el desechamiento del que se promueva denominándolo de inconformidad, bajo el argumento de que ese medio de defensa ya no existe, pues aun cuando el recurso al alcance del particular ya no tenga esa denominación, lo cierto es que sí existe y es susceptible de ser interpuesto en contra de los actos de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente; de tal modo que para su procedencia debe atenderse al hecho de que se satisfagan los supuestos exigidos en la norma aplicable, a saber, el artículo 83 ya citado, como lo son, tipos de actos susceptibles de impugnación, plazos y requisitos de forma y no a su denominación, pues esto último implica evadir simplistamente el estudio de la cuestión sometida a consideración de la autoridad, sin que exista razón jurídica sustentable para ello, lo que se traduce en hacer del recurso una trampa procesal, que impide la defensa del particular, violentando con ello su naturaleza misma.¹⁹

RECURSOS ADMINISTRATIVOS, AMPLITUD EN LA EXPRESIÓN DE LOS FORMULISMOS.- Como es de explorado derecho, en la teoría como en la actividad de los tribunales judiciales federales, en la interposición de los recursos administrativos o medios de impugnación, no se aplicarán con rigor los formulismos previstos al efecto, evitándose así trampas procesales. De aquí que las autoridades administrativas al conocerlos deben tomar en cuenta que, concurren en tales impugnaciones el interés de los promoventes en que se corrija un acto ilegal y el interés de la autoridad en que sus actos o resoluciones se ajusten al principio de legalidad, de tal suerte que si en las promociones se llegasen a omitir determinados formulismos, que son los que dan la certeza de que se trata de un recurso, no pueden desecharlos por esa razón sino que deben prevenir para que se cumpla con tales requisitos o formulismos y en su caso tramitarlos como impugnaciones. En la especie, si el particular con fundamento en el artículo 80 de la Ley Aduanera, plantea por

¹⁹ Cuarta Época. Instancia: Primer Sección del Tribunal Fiscal de la Federación: Año I. No. 5. Diciembre 1998. Tesis: IV-P-1aS-27. Página: 12.

*escrito que la autoridad reconsidere la solicitud previa de la prórroga de los pedimentos de importación, siendo evidente que se trata de una impugnación, la autoridad no debe desecharle por no reunir los requisitos previstos por el artículo diverso 142, sino en todo caso prevenir para que se subsane las supuestas deficiencias y tramitarle precisamente como impugnación administrativa.*²⁰

*RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- LA ADMISIÓN Y DESAHOGO DE LAS PRUEBAS OFRECIDAS NO DEBEN REGIRSE POR FORMALIDADES EXCESIVAS.- Tanto el Tribunal Fiscal de la Federación como los Tribunales Judiciales han sostenido que los recursos administrativos tienen por objeto proteger los derechos de los particulares y sujetar la actuación de la autoridad al régimen de derecho, así como que no deben tramitarse con un rigorismo tal que los convierta en trampas procesales, sino que deben considerarse como un medio legal contra los actos de afectación y una oportunidad para que las autoridades corrijan los errores en que hubieran incurrido al dictar una resolución. Por tanto, el ofrecimiento de pruebas en los recursos administrativos no debe regirse por formalidades o rigorismos excesivos, sino que la autoridad en principio, debe proveer lo necesario para proceder a su admisión y desahogo.*²¹

RECURSOS ADMINISTRATIVOS QUE CARECEN DE REQUISITOS FORMALES.- Deberán admitirse y darles trámite. Los recursos administrativos han sido creados para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos y no para confundirlos y entorpecer esta defensa, que en algunos casos se convierte en verdadera trampa procesal, de tal manera que cuando la promoción de los particulares se encuentra interpuesta dentro del plazo que la ley señala y en la misma se expresan los argumentos que pretenden anular el acto administrativo, la autoridad deberá admitirlos aunque carezcan de ciertas

²⁰ Tercera Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año II. No. 21. Septiembre 1989. Tesis: III-TASS-1170. Página: 11.

²¹ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año VIII. No. 87. Marzo 1987. Tesis: II-TASS-9796. Página: 755.

*formalidades cuya ausencia no desvirtúe la naturaleza de la pretensión del recurrente.*²²

*RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- PROCEDENCIA DE LOS MISMOS.- Tomando en cuenta el criterio sostenido reiteradamente tanto por este Tribunal como por los Órganos Judiciales de la Federación, en el sentido de que los recursos administrativos han sido creados como medios legales para facilitar a los particulares la defensa de sus derechos, al examinar la procedencia de éstos, no deben exigirse formalismos tales que los conviertan en instrumentos o medios inútiles de defensa.*²³

*RECURSOS ADMINISTRATIVOS, DEBEN REUNIR REQUISITOS MÍNIMOS DE EXPRESIÓN PARA IDENTIFICAR SU PROPÓSITO.- Aun cuando es criterio sostenido tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como por esta Sala Superior que tratándose de recursos administrativos no deben exigirse formulismos y exigencias de expresión, sino que por el contrario debe procurarse la simplificación de las instancias de los particulares para lograr que se tramiten con eficacia y rapidez; sin embargo las instancias de los particulares (sin exigirse formulismos de ninguna naturaleza), deben contener los requisitos mínimos de expresión de los que pueda desprenderse la pretensión intentada, porque de lo contrario, podría llegarse a los extremos de considerar que se intenta determinada acción que jamás fue la intención del particular, dando lugar a que las autoridades administrativas suplan notoriamente las pretensiones de estos últimos.*²⁴

2.3 EFICACIA.

El principio de eficacia procedimental se aplica para la obtención de mejores resultados de la actuación administrativa y la participación de los administrados,

²² Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año VI. No. 58. Octubre 1984. Tesis: II-TASS-6750. Página: 263.

²³ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año III. Nos. 13 a 15. Tomo I. Julio - Diciembre 1980. Tesis: II-TASS-1567. Página: 464.

²⁴ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año II. No. 11. Marzo - Abril 1980. Tesis: II-TASS-1180. Página: 47.

bajo las reglas de: economía, simplicidad técnica y rapidez. Lo anterior a fin de hacer posible una efectiva salvaguarda de los derechos de los gobernados.

Bajo este principio se pretende hacer del procedimiento administrativo un instrumento eficiente y simplificado del proceder administrativo, para lo cual es necesario entre otros requisitos: la concentración en un solo órgano administrativo de los elementos de juicio, la eliminación de plazos inútiles que sólo entorpezcan el normal desenvolvimiento del procedimiento, la actuación oficiosa de la autoridad, y la aceleración en la tramitación de las actuaciones en los expedientes. Lo anterior, en aras del interés público y de los derechos de los gobernados.

2.4 CELERIDAD.

Éste principio se encuentra vinculado con todos y cada uno de los principios formales del procedimiento, sobretodo con el de oficiosidad del procedimiento, en tanto que obliga a la autoridad a impulsarlo oficiosamente, suprimiendo los trámites innecesarios, a fin de que los trámites administrativos no se retrasen; es decir, que el ejercicio de la función administrativa se lleve a cabo a la brevedad posible.

La celeridad de los procedimientos administrativos se ha establecido no solamente a favor de los administrados, quienes esperan obtener una decisión pronta –que ya no favorable- a fin de que no se vean afectados sus derechos y/o intereses, sino también en beneficio de la administración pública, en cuanto que ésta, al lograr una decisión pronta, puede actuar de inmediato, cumpliendo así su cometido que lo es la satisfacción del interés público.

Pero no se debe de entender a la celeridad como sinónimo de prematuro, impreciso o apresurado, sino que ésta se refiere a una actuación con la menor dilación posible dentro del marco legal; es decir, el respeto y cumplimiento de los plazos y términos de ley señalados para las actuaciones administrativas.

2.5 BUENA FE.

La buena fe dentro del procedimiento administrativo se ve reflejada y concretizada, en el actuar con honestidad en el origen de la emisión de su

voluntad –traducida en el acto administrativo-, así como la inexistencia de artimañas y actitudes dolosas que originen un daño en el correcto desenvolvimiento del procedimiento y de los derechos del particular.

Es decir, la autoridad administrativa, no puede actuar con engaños, dolo o de mala fe, ni por comisión ni por comisión por omisión.

De tal suerte que el acto –resultado del procedimiento administrativo- será ilegal si se encuentra dañado por un acto de mala fe que lleve al engaño y/o al error al gobernado, puesto que la motivación del acto será falsa o indebida, y que por consiguiente no se encuentre apegada a derecho.

2.6 IN DUBIO PRO ACTIONE.

Poco se habla de este principio pero está presente en la práctica diaria –o al menos así debiera de ser-. Éste se refiere a que la aplicación de la ley, y que el ejercicio de los derechos del particular, deberán ser interpretados en el sentido más favorable al gobernado.

Lo anterior no actúa contra la administración pública, puesto que se supone que ésta basa su actuar dentro de la observancia irrestricta del marco legal y por consiguiente desde su origen el acto –y desarrollo del procedimiento- se encuentra perfeccionado; por lo que cualquier corrección es ameritable.

Por lo que la autoridad deberá tener cierta condescendencia con el administrado, así, deberá prevenirlo –en términos de ley- de las irregularidades en las que éste incurra, para que en caso de estar contemplada en ley exista la posibilidad de subsanar el error, incorrección o imprecisión.

D) FASES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.

En el procedimiento administrativo, considerado como un conjunto de actos coordinados que preparan y anteceden la voluntad administrativa encontramos que su realización se da en una asociación de momentos que integran diferentes fases para concluir en la materialización del objetivo que se pretende.

A éstas fases de las que se compone el procedimiento administrativo en su conjunto se le denomina trámite administrativo, y que constituye el medio para

construir, formar y ejecutar la voluntad administrativa; es decir, el trámite administrativo refiere los requisitos que deben ser contemplados previamente a la emisión del acto administrativo.

Estos actos de trámite o actos de procedimiento, constituyen en si actos auxiliares o instrumentales del acto final; por ello en la doctrina se ha considerado que estos actos de trámite revisten las siguientes características:

- a) Constituyen actos jurídicos. Los actos de trámite son de naturaleza jurídica en tanto que producen efectos o consecuencias de derecho de carácter procedimental; puesto que tienen una función, causa y régimen diverso del acto final; además, tienen sus propias reglas de validez.
- b) Son actos heterogéneos. Esta característica obedece al hecho de que los actos son de una gran variedad, ya que éstos se distinguen por el tipo de funciones administrativas del que provienen; de acuerdo a la naturaleza de los propios actos (actos de decisión de voluntad, de deseo, de conocimiento, y de juicio) y por los sujetos que los producen (de particulares o de órganos administrativos).
- c) Instrumentales o auxiliares del acto final. Constituyen parte integral del procedimiento que se sigue para la emisión del acto final, en tanto que son preparatorios en tanto que éste, lo cual hace que el acto final llegue a tener una posición de preeminencia frente a los actos que lo anteceden.
- d) Son inimpugnables. Tienen ésta naturaleza puesto que no pueden ser impugnados separadamente del acto final, en tanto que ellos no producen un efecto jurídico inmediato, sino que el efecto, posiblemente será a través del acto administrativo final. Pero es importante precisar que pueden ser impugnados junto con el acto final, es decir, los actos de trámite pueden contener vicios de forma y/o fondo que se reflejarían y trascenderían en el acto administrativo final, y al cual lo haría anulable por vicios de procedimiento.
- e) Son sucesivos. Los actos de trámite se van produciendo de manera concatenada puesto que se manifiestan actividades que son sucedidas

ordenadamente para la emisión del acto administrativo final. Este orden de sucesión implica que para que un acto pueda darse legalmente es necesaria la existencia de otro previamente realizado, que venga a dar legitimación y eficacia a los actos posteriores, por ello los actos de trámite se encuentran vinculados a dos clases de nexos: uno de legitimación y otro de eficacia. El nexo de legitimación consiste en que el acto anterior actúa como legitimante del que le precede. En cambio, el nexo de eficacia es aquél en virtud del cual un acto constituye la condición para que otro surta sus efectos. El hecho de que los actos de trámite tengan un carácter sucesivo es lo que explica las fases del procedimiento administrativo puesto que es en ellas donde se produce los distintos actos de procedimiento hasta llegar al acto final. Estos actos de procedimiento se agrupan y dividen en las fases de iniciación, instrucción, decisión y eficacia.

1. INICIACIÓN.

Se le conoce también como etapa de apertura o preparatoria la cual se puede presentar de dos formas: a petición de parte interesada o de oficio.

Será a instancia de parte interesada cuando el procedimiento que se inicia es promovido por cualquier persona física o jurídica, pública o privada, que invoque un derecho subjetivo o un interés legítimo. A fin de que la instancia de parte interesada pueda dar origen a la iniciación del procedimiento es necesario que la petición de promovente cumpla con los requisitos objetivos y subjetivos que toda promoción de petición debe contener –estos se encuentran obviamente, en la ley procedimental de la materia-.

Por lo tanto, y respecto a los requisitos objetivos, la petición deberá ser por escrito conteniendo el nombre, denominación o razón social del promovente y su domicilio, legal o convencional; señalando la autoridad a la que se dirige, el propósito de la petición, en su caso, el domicilio para ser notificado y señalando el nombre de la persona que autoriza para tal efecto; así como el respectivo

ofrecimiento de pruebas con las que intente acreditar su pretensión, y de ser posible fundamentar y motivar su petición.

Los requisitos subjetivos están constituidos por el gobernado en su carácter de parte interesada –persona física o ente jurídico colectivo- con capacidad jurídica y titular de derechos e intereses y pretensiones legítimas; y por otra parte la administración pública que se materializa mediante el órgano competente y está representada a través de la autoridad administrativa, la cual deberá de estar imbuida de facultades y competencia plena para actuar legalmente.

Será de oficio cuando la autoridad mediante un criterio razonado que esté generado en causas y circunstancias previstas en ley, busque modificar, crear o extinguir circunstancias de hecho y/o derecho a través del procedimiento administrativo, con el fin último de hacer imperar y respetar las disposiciones legales aplicables al caso concreto, mismas que traerán como consecuencia una modificación en la esfera jurídica del gobernado.

2. INSTRUCCIÓN.

Es aquí donde el ente administrativo se allega de los elementos necesarios para alcanzar una convicción respecto del asunto de su conocimiento.

En esta fase, los particulares que sean susceptibles de ser afectados por el acto que dicte la autoridad, deberán ser beneficiados con la garantía de audiencia previa; es decir, deben ser oídos y tener la posibilidad de aportar las pruebas y formular los alegatos para la defensa de sus intereses. La falta de audiencia al particular produce violaciones al artículo 14 párrafo segundo constitucional, al serle vulnerado su derecho de audiencia previa, con lo que se viola el principio de defensa.

Como se ha manifestado en la teoría general del proceso, la etapa de instrucción es el momento idóneo para que la autoridad se allegue de todos y cada uno de los elementos de convicción que medien su criterio en forma objetiva para estar en posibilidad de emitir una decisión apegada a la lógica y la razón dentro del marco legal.

3. DECISIÓN.

La decisión es el pronunciamiento que emite la autoridad después de haber valorado los medios de convicción que le fueron aportados; ésta decisión es el resultado final objeto del procedimiento.

El pronunciamiento tiene carácter de resolución, puesto que sino siempre versa sobre un asunto litigioso, sí emite una decisión final respecto del asunto objeto de su conocimiento y competencia. Dicha resolución deberá de ser emitida dentro del plazo de ley y ser dada a conocer al particular o las partes.

Delgadillo Gutiérrez y Lucero Espinosa, expresan que en virtud de que la finalidad del procedimiento administrativo es la producción del acto del órgano administrativo, acto o contrato administrativo, independientemente de que la instancia se inicie de oficio o a petición de parte, y en esta medida surge el deber de la administración de que se emita la decisión correspondiente. En consecuencia, el órgano administrativo no se encuentra en libertad de decidir, sino que lo debe hacer, pues el incumplimiento afecta el principio de eficacia, al grado que para combatir la falta de decisión la ley establece la negativa ficta, la afirmativa tácita, e incluso puede llegar a configurarse, en su caso la caducidad.

4. EFICACIA.

En esta fase la eficacia consiste en la publicidad del acto resultado del procedimiento; es decir, hacer del conocimiento personal del gobernado el resultado de dicho procedimiento.

Lo anterior, toda vez que los actos jurídicos que se originan del procedimiento generan obligaciones y/o derechos que trascienden la esfera jurídica del particular, por lo que es obligatorio darlos a conocer a su destinatario, ya que en tanto exista el desconocimiento de dicho resultado, subsiste el impedimento legal y material para que surtan efectos.

A partir de que el gobernado es conocedor del resultado del procedimiento, el acto resulta eficaz y adquiere el carácter de ejecutivo y ejecutorio; y muy importante para el particular: se inicia el plazo para que el afectado pueda impugnarlo a través de los medios de defensa legal procedentes.

CAPÍTULO CUARTO.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO MUNICIPAL.

A) DISPOSICIONES GENERALES.

Antes de entrar en materia, es importante señalar que no existe una debida congruencia entre las intenciones del legislador y los resultados de facto en los municipios, toda vez que los municipios única y exclusivamente ejecutan lo que la ley les permite, situación que obedece al principio de legalidad pero no a la lógica más elemental, puesto que como se analizará en oportunidad, existen diferencias abismales tanto financieras, de estructura administrativa, de experiencia y conocimientos, de tiempo para crear, implementar y evaluar programas de recaudación tributaria, circunstancias que impiden el óptimo y sano desarrollo de la tributación municipal, la cual nunca es concretada como así lo manifiesta el espíritu de la ley.

Por ello es necesario conocer y amalgamar -puesto que no son contrarias sino complemento de sí-, las áreas administrativas y tributarias. Lo cual sólo podrá lograrse cuando los legisladores y servidores públicos municipales realicen un acto de conciencia y reconozcan la trascendental importancia del derecho administrativo como eje rector del cambio hacia una verdadera evolución en los sistemas tributarios y financieros municipales; puesto que no basta pretender que con el simple hecho de “permitir” al municipio el hacer propuestas sobre cuotas y tarifas se subsana el flagelo histórico a la autonomía municipal.

1. MARCO JURÍDICO TRIBUTARIO.

El marco jurídico tributario es aquel que da origen y sustento a la obligación de tributar; éste encuentra su origen en la Carta Magna, y de ella se desprenden una serie de ordenamientos legales que tanto darán sustento como serán la forma en que se desarrollará el acto y procedimiento tributario.

El marco jurídico que se aplica a las dos partes integrantes del procedimiento tributario municipal, encuentra sus orígenes en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual reconoce facultades a los Estados federados y por consiguiente a la Constitución del Estado Libre y Soberano de México de la

cual emana la codificación normativa estatal, a saber, el Código Administrativo y el Código de Procedimientos Administrativos, así como el Código Financiero del Estado de México y Municipios, contemplándose también a la Ley Orgánica Municipal de la Entidad.

1.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El origen constitucional de la obligación de tributar se encuentra en el artículo 31 que en su fracción IV, ordena: “Son obligaciones de los mexicanos: ...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Dicho precepto constitucional abarca los principios de legalidad, obligatoriedad, generalidad, proporcionalidad y equidad, y de vinculación con el gasto público.

Así también y de forma complementaria, el artículo 36 fracción I de la Constitución Federal, ordena: “Son obligaciones del ciudadano de la República: ...Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista...”.

Por lo tanto, la Constitución Federal establece la obligatoriedad y legalidad de contribuir al Estado; pero serán las leyes que emanen de la propia Constitución las que den origen, forma y cauce a las figuras tributarias –impuestos, derechos y contribuciones de mejoras-.

En este orden de ideas y respecto de la iniciativa y formación de las leyes, es la Constitución Federal en su artículo 71 fracción II, que otorga el derecho de iniciar leyes al Congreso de la Unión, y éste a su vez de conformidad a lo dispuesto por la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, tiene facultad para establecer contribuciones; entendidas éstas como impuestos, derechos y aportaciones de mejoras.

Así, y de conformidad con el artículo 115 de la Constitución Federal, que ordena la existencia del municipio libre, éste manejará su patrimonio conforme a la ley (fracción II) y administrará libremente su hacienda, la cual se integrará de los

rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas de cada Entidad establezcan en sus leyes; de lo cual los ayuntamientos en el ámbito de sus atribuciones propondrán a las legislaturas locales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y otras que afecten el valor de los bienes inmuebles.

En relación directa, y reforzando la fracción IV del 115, el artículo 36 fracción I de la Carta magna, ordena: “Son obligaciones del ciudadano de la República: ...Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista...”.

Además, a los municipios se les confiere la facultad y competencia de hacer propuestas a las legislaturas estatales respecto de las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (artículo 115, fracción IV, inciso c), párrafo tercero de la Constitución Federal).

1.2 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE MÉXICO.

Una vez que en la Constitución Federal se ha determinado el origen de la obligación de tributar; corresponde el turno a las entidades de la federación imponer cargas fiscales, ésta facultad es derivada puesto que encuentra su origen en el artículo 71 de la Carta Magna que en su fracción III refiere que además del Presidente de la República, Diputados y Senadores al Congreso de la Unión, el derecho de iniciar y formar leyes o decretos compete también a las Legislaturas de los Estados.

Así y de conformidad a lo dispuesto por el numeral 71 fracción III de la Carta Magna, el artículo 51 fracción II de la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México, expresa que el derecho de iniciar leyes y decretos corresponde a la legislatura local.

Y es la legislatura local que de conformidad con el artículo 61 fracción XXXI de la Constitución del Estado de México, expide el Código Financiero del Estado de

México y Municipios, la Ley de Ingresos de los Municipios, y demás ordenamientos legales; y de conformidad con la fracción XLIV del mismo numeral, la legislatura expedirá las normas de aplicación general para celebrar los convenios a que se refiere la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal –que se refiere a la administración de la hacienda municipal y al derecho de percibir contribuciones entre otras-.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, tiene su homólogo en el artículo 27 de la Constitución del Estado de México, que expresa, que son deberes fiscales de los vecinos del Estado, contribuir para los gastos públicos del Estado y de los municipios donde residan o realicen actividades gravables, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, según lo establecido por la Constitución Federal. Dicho artículo es de gran importancia puesto que a nivel Constitución Estado de México, viene a salvaguardar el principio de legalidad tributaria.

El artículo 125 de la Constitución del Estado de México, reviste gran importancia toda vez que es dicho precepto quien faculta a los Ayuntamientos –y a su estructura administrativa-, para la administración libre de su hacienda, la cual se formará –entre otros- de las contribuciones e ingresos que la ley establezca, así como de las contribuciones, incluyendo tasas adicionales sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan como base el cambio del valor de los inmuebles.

1.3 CÓDIGO FINANCIERO DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS.

Descendiendo en la jerarquía de leyes respecto a facultades delegadas, es el Código Financiero del Estado de México y Municipios, el ordenamiento legal que regula todas y cada una de las disposiciones legales aplicables a la materia tributaria.

Así, dicho ordenamiento refiere en su numeral 7, que para cubrir el gasto público y demás obligaciones a su cargo, el Estado y los municipios percibirán en cada ejercicio fiscal los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos, ingresos derivados de la coordinación hacendaria, e ingresos

provenientes de financiamientos, establecidos en la Ley de Ingresos.

Además, en su artículo 8 el Código en comento, expresa que ninguna contribución podrá recaudarse si no está prevista en la Ley de Ingresos correspondiente. Sólo podrá destinarse un ingreso a un fin específico, cuando así lo disponga expresamente el multicitado Código, la Ley de Ingresos o el Presupuesto de Egresos que para tal efecto emita la Legislatura del Estado de México.

1.4 CÓDIGO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MÉXICO.

El Código Administrativo en su Libro Primero, regula el acto administrativo en lo concerniente a disposiciones generales, requisitos de validez, causas de invalidez y causas de extinción del acto administrativo.

Así, el artículo 1.7 expresa que la normatividad enunciada será aplicable a los actos administrativos que dicten las autoridades del Poder Ejecutivo del Estado, los municipios y los organismos descentralizados de carácter estatal y municipal con funciones de autoridad, incluso en materias diversas a las contempladas por el citado ordenamiento pero que sean actos administrativos.

1.5 CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS DEL ESTADO DE MÉXICO Y MUNICIPIOS.

El código procedimental tiene total absoluta aplicación en materia tributaria, en razón de lo dispuesto por el artículo 4º de dicho ordenamiento, que expresa: “Cuando en este Código se haga referencia a las leyes, autoridades, actos y procedimientos de carácter administrativo, se considerarán incluidos los de naturaleza fiscal”.

Por lo tanto, lo contemplado en el Código Financiero del estado de México y Municipios, será regulado por el Código de Procedimientos Administrativos de la Entidad.

Además, es menester mencionar que el código procedimental en su capítulo tercero dedica cuarenta y cinco artículos dedicados exclusivamente al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

1.6 LEY ORGÁNICA MUNICIPAL DEL ESTADO DE MÉXICO.

De conformidad con la Ley Orgánica Municipal del Estado de México en su artículo 1º, ésta tiene por objeto –entre otros- regular las bases de la administración pública municipal.

A su vez, acepta la capacidad delegada por la Constitución Federal, de la que goza el municipio a través de un gobierno autónomo en la administración de su hacienda pública.

Y como facultad derivada –que no delegada-, las autoridades municipales tendrán las atribuciones que les señalen las disposiciones federales, locales y municipales, así como las derivadas de los convenios que se celebren con el gobierno del Estado de México y con otros municipios.

Para efectos de la materia tributaria, el artículo 31 en sus fracciones I, II y XVIII, manifiesta que serán atribuciones de los ayuntamientos –entre otras-, el expedir y reformar su Bando Municipal, así como los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro del territorio del municipio, que sean necesarios para su organización y para el cumplimiento de sus atribuciones; así también, celebrará convenios, cuando así fuese necesario, con las autoridades estatales competentes; en relación a la administración de contribuciones fiscales; y por consiguiente, administrar su hacienda en términos de ley.

Así mismo y para el ejercicio de sus atribuciones y responsabilidades ejecutivas, el ayuntamiento se auxiliará con las dependencias y entidades de la administración pública municipal, que en cada caso acuerde el cabildo a propuesta del presidente municipal, las que estarán subordinadas a este servidor público; por lo que para el despacho, estudio y planeación de los diversos asuntos de la administración municipal que en materia tributaria y fiscal se presenten, el ayuntamiento contará con la tesorería municipal –artículo 87 fracción II-.

Y es el artículo 97 del citado ordenamiento que contempla a las contribuciones y a los créditos fiscales, como parte integral de la hacienda pública municipal.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

En términos del artículo 9 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, las contribuciones se clasifican en: impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos, y accesorios.

2.1 IMPUESTOS.

Son los establecidos en el Código Financiero del Estado de México, y que deben pagar las personas físicas y jurídicas colectivas, que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por el mismo, y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III del artículo 9 del citado ordenamiento.

2.2 DERECHOS.

Son contraprestaciones que deben pagar las personas físicas y jurídicas colectivas, por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Entidad, así como por recibir servicios que presten el Estado, sus organismos y Municipios en funciones de derecho público.

2.3 APORTACIONES DE MEJORAS.

Son las establecidas en el Código Financiero del Estado de México y Municipios, a cargo de las personas físicas y jurídicas colectivas, que con independencia de la utilidad general, obtengan un beneficio diferencial particular derivado de la realización de obras públicas o de acciones de beneficio social; así como las que efectúen las personas a favor del Estado para la realización de obras de impacto vial regional, que directa o indirectamente les beneficien.

2.4 PRODUCTOS.

Son las erogaciones que realizan las personas físicas y jurídicas por los servicios que presten el Estado y los municipios en sus actividades de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, que estén previstos en la Ley de Ingresos.

2.5 APROVECHAMIENTOS.

Son los ingresos que percibe el Estado y los municipios por funciones de derecho público y por el uso o explotación de bienes del dominio público, distintos de los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras e ingresos derivados de la coordinación hacendaria, y de los que obtengan los organismos auxiliares del Estado.

2.6 ACCESORIOS.

Son los accesorios de las contribuciones y de los aprovechamientos, los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización por la devolución de cheques, y participan de la naturaleza de la suerte principal, cuando se encuentren vinculados directamente a la misma.

3. OTROS TIPOS DE INGRESOS.

En términos de los artículos 13 y 14 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, existen cuatro tipos de ingresos de tipo indirecto a las contribuciones, y se clasifican en:

3.1 INGRESOS DERIVADOS DEL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.

Son los que perciban los municipios como consecuencia de la adhesión del gobierno estatal a este Sistema, y dichos ingresos se regularán además por lo dispuesto en el Código Financiero de la Entidad y la Ley de Ingresos local, por lo que en su caso disponga la Ley de Coordinación Fiscal.

3.2 APOYOS FEDERALES.

Son aquellos que deriven de los convenios, acuerdos o declaratorias, que en materia administrativa al efecto se celebren o realicen entre la Federación, la Entidad estatal y el Municipio, o directamente entre la Federación representada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el municipio.

3.3 INGRESOS DERIVADOS DEL SISTEMA ESTATAL DE COORDINACIÓN HACENDARIA.

Los municipios los perciben de conformidad con las disposiciones del Código Financiero del Estado y Municipios, de convenios, acuerdos o declaratorias, que al efecto se celebren o realicen.

3.4 INGRESOS PROVENIENTES DE FINANCIAMIENTOS.

Consisten en los derivados de la contratación de créditos, en términos de lo establecido en el Código Financiero del Estado de México y Municipios y demás disposiciones legales aplicables.

4. DE LOS SUJETOS.

Tal y como se precisara en el capítulo primero de la presente investigación, el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado en sus tres niveles -federal, estatal y municipal- y por su parte, el sujeto pasivo será la persona física o ente jurídico colectivo en su carácter de contribuyente quien es el sujeto obligado a cumplir las cargas impositivas en sus diversas modalidades.

Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los Municipios; lo cual no significa una doble o triple tributación, sino que cualquiera de ellas puede exigir el pago.

4.1 EL CONTRIBUYENTE.

En términos sencillos diremos que los sujetos pasivos son las personas físicas o morales que se ubican en el supuesto señalado por la ley como hecho generador del crédito fiscal, es decir, las personas obligadas al pago del impuesto.

Abundando en el concepto, diremos que son contribuyentes los sujetos pasivos -personas físicas o jurídicas- que, al realizar determinadas actividades o hechos, se ubican dentro del supuesto que la ley señala para el cobro de los tributos; es decir, son quienes conforme a la ley debe satisfacer una prestación

determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

4.1.1 DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

En términos del artículo 46 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, son derechos de los contribuyentes:

- a) Recibir de la autoridad fiscal orientación y asistencia gratuitas, para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- b) Recibir de la autoridad fiscal, en los términos del citado Código, la respuesta que proceda, respecto de las solicitudes presentadas para:
 - Exención o la bonificación de contribuciones y sus accesorios.
 - Devolución o compensación de contribuciones y sus accesorios.
 - Prescripción y la cancelación de contribuciones y sus accesorios.
 - Declaración de caducidad de las facultades de la autoridad.
 - Autorización del pago mediante prórroga o parcialidades para regularizar su situación fiscal.
 - Autorización de pago concentrado del Impuesto Sobre Erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal.
- c) Presentar declaraciones complementarias.
- d) Recibir de la autoridad fiscal el comprobante del pago de sus contribuciones.

4.1.2 OBLIGACIONES DEL CONTRIBUYENTE.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios en su artículo 47, ordena que sean obligaciones de los contribuyentes:

- a) Inscribirse en los registros fiscales en un plazo que no excederá de treinta días a partir de la fecha en que se genere la obligación fiscal, utilizando las formas oficiales.
- b) Señalar el domicilio fiscal en el que realicen actividades que generen obligaciones fiscales e informar de los cambios a éste.

- c) Consignar en las declaraciones, manifestaciones y avisos previstos en el Código Financiero de la Entidad, la clave de registro asignada por la autoridad fiscal.
- d) Presentar los avisos que modifiquen los datos previamente declarados para efectos de registro, en un plazo que no excederá de diez días a partir de la fecha en que se de la modificación.
- e) Declarar y en su caso, pagar los créditos fiscales en los términos que disponga el citado Código.
- f) Firmar las declaraciones, manifestaciones y avisos previstos por el Código Financiero de la Entidad, bajo protesta de decir verdad.
- g) Proporcionar en su domicilio fiscal o en las oficinas de la autoridad fiscal, dentro del plazo fijado para ello, los datos, informes y demás documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- h) Llevar un registro en que se identifique el cumplimiento de cada una de sus obligaciones fiscales, que permita a la autoridad fiscal ejercer sus facultades de comprobación, cuando realicen actividades empresariales.
- i) Conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria del cumplimiento de obligaciones fiscales, durante el período de cinco años, contados a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones o avisos.
- j) Facilitar a las autoridades catastrales y fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación, y los trabajos para la instalación de instrumentos de medición.
- k) Los contribuyentes que requieran de microfilmear o grabar en discos ópticos o de cualquier otro medio magnético, podrán hacerlo siempre que den aviso y obtengan la autorización correspondiente de la autoridad fiscal.
- l) Presentar el aviso de suspensión o baja de actividades para los impuestos previstos en el Código Financiero de la Entidad, cuando ya no

sean sujetos en los mismos en un plazo que no excederá de diez días a partir de la fecha en que se de el acto.

4.2 LA AUTORIDAD FISCAL.

En cabal cumplimiento al principio constitucional de legalidad, mismo que faculta y funda la causa legal del actuar en materia tributaria, el artículo 16 del Código Financiero del Estado de México en vigor, atribuye el carácter de Autoridad Fiscal a:

- a) El Gobernador del Estado de México.
- b) Los Ayuntamientos.
- c) Los Presidentes municipales.
- d) Los Síndicos municipales.
- e) Los Tesoreros municipales.
- f) Servidores públicos de las dependencias o unidades administrativas, y de los organismos públicos descentralizados, que en términos de las disposiciones legales y reglamentarias tengan atribuciones de dicha naturaleza.

5. LA AUTORIDAD FISCAL MUNICIPAL.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios en su artículo 16 enuncia quiénes son considerados como autoridades, pero en la vía de los hechos quienes se encargan de tal función son las tesorerías municipales, por lo que los artículos 93 y 95 de la Ley Orgánica Municipal de la Entidad nos precisa de manera somera algunas de sus atribuciones, a saber:

- a) Será el órgano encargado de la recaudación de los ingresos municipales.
- b) Administrar la hacienda pública municipal, de conformidad con las disposiciones legales aplicables.
- c) Determinar, liquidar, recaudar, fiscalizar y administrar las contribuciones en los términos de los ordenamientos jurídicos aplicables.
- d) En su caso, aplicar el procedimiento administrativo de ejecución en términos de las disposiciones aplicables.

- e) Imponer las sanciones administrativas que procedan por infracciones a las disposiciones fiscales.
- f) Diseñar y aprobar las formas oficiales de manifestaciones, avisos y declaraciones y demás documentos requeridos.
- g) Participar en la formulación de Convenios Fiscales y ejercer las atribuciones que le correspondan en el ámbito de su competencia.
- h) Proponer al ayuntamiento la cancelación de cuentas incobrables.
- i) Custodiar y ejercer las garantías que se otorguen en favor de la hacienda municipal.
- j) Proponer la política de ingresos de la tesorería municipal.
- k) Elaborar y mantener actualizado el Padrón de Contribuyentes.

5.1 FACULTADES.

Los Ayuntamientos, Presidentes, Síndicos y Tesoreros municipales, en su carácter de autoridades fiscales, y para efecto de determinar la existencia de créditos fiscales, determinar las bases de su liquidación o cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones fiscales, y en términos del artículo 48 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, estarán facultados para:

- a) Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y documentos relacionados con sus obligaciones fiscales y, en su caso, podrán asegurarlos, previo inventario que al efecto se formule, dejando en calidad de depositario al visitado.
- b) Realizar la verificación física, clasificación o valuación de bienes relacionados con las obligaciones fiscales establecidas por el Código Financiero del Estado de México y Municipios.
- c) Requerir a los sujetos directamente obligados, responsables solidarios o terceros, para que exhiban en su domicilio fiscal o en las oficinas de las propias autoridades fiscales los documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones señaladas en el Código Financiero de la Entidad, así como para que proporcionen los datos o informes que tengan relación con dicho cumplimiento.

- d) Solicitar a los servidores públicos y fedatarios, la información fiscal derivada del ejercicio de sus funciones.
- e) Reunir las pruebas necesarias para formular ante el Ministerio Público la querrela por el delito de defraudación fiscal.
- f) Revisar las manifestaciones y avalúos de inmuebles que presenten los contribuyentes y en caso de encontrar errores de carácter aritmético, de clasificación, de aplicación de valores, de superficie de terreno o de construcción, o del número de niveles, determinar las diferencias que procedan.
- g) Verificar el número de personas que ingresan a los espectáculos públicos, así como el monto de los ingresos que se perciban y la forma en que se manejan los boletos.
- h) Verificar los ingresos que se perciban en la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos y juegos permitidos con cruce de apuestas.
- i) Verificar la lectura del aparato medidor del servicio de agua.
- j) Determinar presuntivamente las contribuciones omitidas, en términos del Código Financiero de la Entidad.
- k) Brindar a los contribuyentes orientación, asistencia y asesoría gratuitas para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- l) Imponer multas a los contribuyentes, solidarios responsables o terceros con ellos relacionados, por infracciones a las disposiciones del Código Financiero del Estado de México.

5.2 LA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA.

La orden de visita domiciliaria es parte importante dentro de las facultades que la ley ha conferido a las autoridades fiscales para la debida ejecución y desarrollo de sus facultades de comprobación y determinación de créditos fiscales (artículo 48 fracción I del Código Financiero del Estado de México y Municipios).

Así, la práctica de la visita domiciliaria se desahoga directamente con el contribuyente, responsable solidario o terceros relacionados; y tiene como finalidad revisar la contabilidad –y sus instrumentos para ello-, bienes –muebles e

inmuebles- y documentos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales; y las cuales de no ser cumplidas en términos de ley o de existir certidumbre fundada de su incumplimiento darán lugar al aseguramiento de la contabilidad, bienes y documentos relacionados; mismos que previo inventario, serán dejados al visitado en calidad de depositario.

5.2.1 REQUISITOS.

La orden de visita domiciliaria deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado y motivado.
- d) Ostentar la firma del servidor público competente.
- e) 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.
- f) Indicar el domicilio donde debe efectuarse la visita. El aumento de domicilios a visitar deberá notificarse al visitado.
- g) El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado. Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.
- h) El nombre de las contribuciones a revisar, indicando el o los ejercicios fiscales anuales sujetos a revisión.

Por su parte, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, en su primer y segunda época, ha emitido jurisprudencia respecto de los requisitos que debe de satisfacer la orden de visita domiciliaria, así como la precisión del objeto de la misma, tesis que me permito transcribir:

VISITA DOMICILIARIA. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER LA ORDEN DE.- Conforme el artículo 16 de la Constitución Federal las autoridades administrativas pueden realizar visitas domiciliarias, cuya orden debe contener los siguientes requisitos: 1.- Constar por escrito; 2.- Ser emitida por autoridad competente; 3.- Expresar el nombre y domicilio de la persona respecto de la cual se ordena la visita; 4.- El objeto que persiga la visita, y 5.- Llenar los demás requisitos que exijan las leyes en particular. Ahora bien, ante la ausencia de disposición particular sobre visitas domiciliarias administrativas, debe prevalecer, por analogía, el mismo régimen que rige a las visitas domiciliarias fiscales. En caso contrario, la falta de reunión de los anteriores requisitos, tiene como consecuencia la ilegalidad de la visita administrativa.¹

ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. SU OBJETO DEBE ESTABLECERSE EN FORMA ESPECÍFICA CUANDO SE VERIFIQUEN NEGOCIACIONES O ACTIVIDADES REGISTRADAS ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.- El artículo 16 de la Constitución Federal, establece la inviolabilidad del domicilio como un derecho subjetivo público elevado a garantía constitucional, que implica que las autoridades administrativas, únicamente pueden practicar visitas domiciliarias para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, así como para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos. Por su parte, el dispositivo 128 fracción I, inciso d) del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México, señala como requisito que deben de contener las ordenes de visita domiciliaria, que las autoridades administrativas deben precisar el objeto y alcance de que éstas han de tener. A la luz de estas disposiciones, este Tribunal estima que, por objeto no solamente debe entenderse al propósito, fin o designio que dé lugar a las facultades de comprobación que

¹ Primer Época. Instancia: Pleno de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México. Fuente: Compendio de Jurisprudencia Administrativa 1987/2001. Tesis: 80. Página: 61.

tienen las autoridades administrativas, sino que además, debe comprenderse la cosa, elemento, tema o materia de la verificación. Bajo esta perspectiva, se concluye que cuando se trata de una visita domiciliaria a una negociación o a la realización de alguna actividad que se encuentra registrada ante la autoridad visitadora, las ordenes de visita domiciliaria solamente dan cabal cumplimiento al requisito que nos ocupa, cuando enuncia en forma específica y no genérica, su objeto y alcance, de modo tal que el visitado se ubique en un estado de certidumbre acerca del aspecto concreto sobre el que la autoridad emisora ejerce su facultad comprobatoria, puesto que sólo de esa manera, puede decirse que el desarrollo de la visita se sujeta a lo establecido en la orden respectiva.²

5.2.2 DESAHOGO.

El desahogo de la visita domiciliaria se desarrolla básicamente en siete fases, las cuales podrá durar normalmente seis meses, y que podrán ser prorrogados hasta en dos ocasiones por el mismo periodo de tiempo; el desarrollo de dicha diligencia consiste en:

- I. Deberá realizarse por las autoridades fiscales facultadas para tal efecto, en el domicilio fiscal del contribuyente.
- II. La visita deberá concluir dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de facultades de comprobación. Dicho plazo podrá ampliarse hasta por dos periodos iguales.
- III. El plazo de la visita domiciliaria se suspenderá cuando:
 - i. Una vez iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin aviso, o no se le encuentre en el domicilio que haya señalado, y será reanudado hasta que se le localice.
 - ii. Interponga recurso administrativo de inconformidad o cualquier otro medio de defensa contra los actos y resoluciones que

² Segunda Época. Instancia: Pleno de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México. Fuente: Compendio de Jurisprudencia Administrativa 1987/2001. Tesis: 66. Página: 183.

deriven del ejercicio de facultades de comprobación, hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

- iii. Se suspenda temporalmente el trabajo por huelga y hasta que se declare legalmente concluida ésta.
- IV. En las visitas domiciliarias, se instrumentarán Actas Parciales en donde se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.
- V. Las autoridades fiscales al instrumentar la última acta parcial, concederán un plazo de veinte días, para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la misma, así como para optar por corregir su situación fiscal, teniéndose por consentidos los hechos u omisiones consignados, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta la documentación que los desvirtúe.
- VI. Después de levantada el acta final, la autoridad contará con un plazo de seis meses para emitir la resolución correspondiente.
- VII. Las autoridades que no levanten el acta final de visita, dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita.

5.3 REQUERIMIENTO DE DOCUMENTOS.

El requerimiento de documentos, datos o informes, es un instrumento que faculta a las autoridades fiscales para la debida ejecución y desarrollo de sus facultades de comprobación (artículo 48 fracción III del Código Financiero del Estado de México y Municipios).

El requerimiento de documentos se realiza en el domicilio fiscal y tiene como objeto requerir a los sujetos directamente obligados, responsables solidarios o terceros relacionados, para que exhiban los documentos que se estimen necesarios para comprobar el cumplimiento de las disposiciones señaladas en el Código Financiero del Estado de México y Municipios, así como para que

proporcionen los datos o informes que tengan relación con dicho cumplimiento; dicha exhibición se podrá realizar en el domicilio fiscal o en las oficinas de las autoridades fiscales, en un plazo de diez días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó el requerimiento de documentos.

5.3.1 REQUISITOS.

El requerimiento de documentos, datos o informes deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar fundado y motivado.
- d) Ostentar la firma del servidor público competente.
- e) 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.
- f) Indicar el domicilio fiscal del contribuyente.
- g) El nombre de las contribuciones a revisar, indicando el o los ejercicios sujetos a revisión.

5.3.2 DESAHOGO.

El requerimiento de documentos, datos o informes, se desarrolla en cinco etapas, mismas que podrán durar de seis hasta dieciocho meses en total; y se diligencia así:

- I. La exhibición de documentos se podrá realizar en el domicilio fiscal o en las oficinas de las autoridades fiscales, en un plazo de diez días contados a partir del siguiente a aquél en que se le notificó el requerimiento de documentos.
- II. Las autoridades fiscales deberán concluir la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se le notifique al contribuyente el inicio de

facultades de comprobación. Dicho plazo podrá ampliarse hasta por dos periodos iguales.

- III. En la revisión a los informes, datos o documentos que integran la contabilidad de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales, formularán oficio de observaciones, concediéndoles un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó el oficio de observaciones, teniéndose por ciertos los resultados, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta la documentación que los desvirtúe.
- IV. Una vez concluido el término para la presentación de los argumentos o pruebas que desvirtúen los resultados, la autoridad contará con seis meses para emitir la resolución correspondiente.
- V. Cuando las autoridades no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso el de conclusión de la revisión, dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos el requerimiento y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha revisión.

B) NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, GARANTÍA Y EXTINCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.

El crédito fiscal nace en el momento en que el sujeto pasivo de la norma concurre en los supuestos hipotéticos de ley y se transforma en contribuyente; y en caso de no pagar el entero de sus contribuciones en forma espontánea y voluntaria, será entonces la autoridad fiscal quien en uso de sus facultades determinará y requerirá que se realice la exacción en forma voluntaria o mediante el procedimiento administrativo de ejecución, mismo que para ser suspendido provisionalmente podrá ser garantizado –según las modalidades de ley-.

Sólo en caso de convenir a los intereses legales de la autoridad, de haber transcurrido el término legal para exigir su cumplimiento, o ser de incosteable el cobro del crédito, se podrá extinguir dicho crédito fiscal.

1. GENERALIDADES.

1.1 SON CRÉDITOS FISCALES.

El concepto de crédito fiscal ha sido analizado ampliamente a través de los conceptos que lo integran (impuestos, derechos y contribuciones especiales), conceptos que fueron ampliamente estudiados en el capítulo primero de la presente tesis, por lo que habiendo estudiado la especie es menester estudiar el género; es decir, los créditos fiscales.

Así, son créditos fiscales los que tengan derecho a percibir el Estado, los municipios o sus organismos que deriven de contribuciones (impuestos, derechos y contribuciones especiales), aprovechamientos, accesorios, y de sanciones por responsabilidades administrativas, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter.

1.2 QUIENES ESTÁN OBLIGADOS AL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios del Estado de México, ordena que las personas físicas y jurídicas colectivas, están obligadas al pago de las contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos, y accesorios), siempre que con su actuar desplieguen alguna de las conductas contempladas por los supuestos de ley.

1.3 QUIENES ESTÁN EXENTOS DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

De Conformidad a lo dispuesto por el artículo 23 del Código Financiero de la Entidad, están exentos del pago de impuestos, derechos y aportaciones de mejoras: el Estado, los Municipios, los Entes Autónomos, las Entidades Públicas y las Entidades Federativas en caso de reciprocidad, cuando su actividad corresponda a funciones de derecho público, así como las personas físicas y jurídicas colectivas que señale el citado Código Financiero.

Ahora bien, para efectos de la declaración de la exención a que se refiere la fracción IV del artículo 115 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la calidad de bien del dominio público, deberá acreditarse fehacientemente. La exención se solicitará por escrito a la autoridad fiscal en turno

y competente de acuerdo al caso concreto, debiéndose acompañar u ofrecer las pruebas que demuestren su procedencia.

Como restricción, no quedan comprendidos entre los bienes del dominio público los inmuebles que los organismos descentralizados utilicen para oficinas administrativas o en general para propósitos distintos a los del cumplimiento de su objeto.

1.4 CRITERIO PARA INTERPRETAR Y APLICAR LAS NORMAS FISCALES.

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a las personas físicas y jurídicas colectivas, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

Se considera que establecen cargas a las personas físicas y jurídicas colectivas, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las contribuciones.

A pesar de ello, el Código Financiero de la Entidad en su artículo 18, párrafo segundo, es flexible –o al menos eso pretende en su favor- al expresar que las demás disposiciones fiscales se deberán aplicar mediante cualquier método de interpretación jurídica.

A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán las disposiciones del derecho común vigente en el Estado, siempre y cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza jurídica del derecho fiscal.

1.5 CONSULTAS, REVISIONES Y RESOLUCIONES.

Las autoridades fiscales están obligadas a contestar y solventar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente; si de dicha respuesta se emite una resolución favorable y por escrito, se podrán derivar derechos para el particular.

Las resoluciones administrativas dictadas en materia de contribuciones que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, solamente surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal en el que se

otorguen; es decir sólo tendrán vigencia durante el año fiscal que se creó ese beneficio legal.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente.

En el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o dejarlas sin efecto en beneficio del contribuyente; siempre y cuando no hubieren interpuesto medios de defensa, y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, salvo que en este último caso no se haya entrado al fondo del asunto por haberse desechado o declarado como no interpuesto y no haya prescrito el crédito fiscal.

No se podrá resolver favorablemente una solicitud de revisión administrativa respecto de las resoluciones administrativas por violaciones de forma o de procedimiento dentro de éstas.

Lo señalado anteriormente, no constituirá instancia y las resoluciones de revisión administrativa que dicte la autoridad al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes. Pero las resoluciones administrativas podrán ser impugnadas directamente.

1.6 SANEAMIENTO POR VICIOS DEL PROCEDIMIENTO.

Cuando las autoridades fiscales, durante la tramitación de un procedimiento de fiscalización, adviertan vicios en el procedimiento, por economía procesal y a efecto de regularizarlo, notificarán dicha circunstancia al contribuyente, quien contará con un plazo de cinco días hábiles posteriores a la fecha de notificación, para que convalide las actuaciones subsecuentes a la violación formal cometida, si así conviene a sus intereses.

Si una vez transcurrido el plazo señalado, el contribuyente no manifiesta expresamente la voluntad de convalidar las actuaciones subsecuentes a la violación formal cometida, la autoridad fiscal revocará dichos actos.

1.7 CONFIDENCIALIDAD DE LOS TRÁMITES.

Los servidores públicos que intervengan en trámites fiscales, están obligados a guardar la confidencialidad de los datos que proporcionen los particulares, excepto en los casos que de manera expresa se disponga lo contrario o cuando lo requiera la autoridad competente para la defensa de los intereses de la hacienda pública; o bien, las autoridades judiciales o administrativas.

1.8 CONOCIMIENTO DE OMISIONES E INFRACCIONES.

Cuando con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación y revisión la autoridad fiscal conozca de la comisión de una o varias infracciones que originen la omisión, total o parcial del pago de contribuciones, procederán a determinar el crédito fiscal y con base en los hechos u omisiones conocidos, emitirán la resolución correspondiente (requerimiento para el cumplimiento voluntario, o inicio del procedimiento para coaccionar el cumplimiento).

1.9 CONOCIMIENTO DE HECHOS PRESUNTAMENTE DELICTIVOS.

Cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación la autoridad fiscal conozca de hechos presuntamente delictivos, comunicará éstos a la autoridad competente -Ministerio Público del fuero común o federal- para que, en su caso, proceda a la formulación de la querrela sin perjuicio de que la propia autoridad fiscal pueda continuar ejerciendo sus facultades de comprobación, con base en las cuales podrán aportarse elementos de prueba adicionales.

2. NACIMIENTO.

2.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL.

En términos generales, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley fiscal, la que se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

2.2 OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES QUE GENERAN LA DETERMINACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

En relación con el nacimiento de las obligaciones fiscales, el Código Financiero de la Entidad en su artículo 47 fracciones I y V, manifiesta que son obligaciones de los contribuyentes: Primero, inscribirse en los registros fiscales en un plazo que no exceda de treinta días a partir de la fecha en que se genere la obligación fiscal, utilizando las formas oficiales; y Segundo, declarar y en su caso, pagar los créditos fiscales en los términos que disponga la Ley fiscal.

2.2.1 OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES PARA EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

La autoridad fiscal por economía procedimental –que no procesal- impone como obligación a las personas físicas o a los entes jurídicos colectivos la obligación de “darse de alta” –registrarse como contribuyente- ante las autoridades fiscales competentes, y por consiguiente los contribuyentes que tengan la obligación de presentar declaraciones para el pago de contribuciones lo harán en las formas aprobadas por la autoridad fiscal, debiendo proporcionar los datos, informes y documentos que en dichas formas se requieran.

De tal forma que las oficinas recaudadoras –federales, estatales y municipales y de organismos públicos descentralizados- recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se presenten, sin hacer observaciones ni objeciones y devolverán copia sellada a quien los presente. Únicamente podrán rechazar la presentación cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su domicilio fiscal, o no aparezcan debidamente firmados, no se acompañen los anexos o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos.

Como corolario he de hacer mención que todas y cada una de las formas oficiales deberán publicarse en el Periódico Oficial de la Entidad –Gaceta de Gobierno- para el efecto de que dicha forma fiscal no carezca de los requisitos de legalidad y otorgue certeza jurídica al particular de que los datos requeridos por la autoridad no violan derechos de forma o fondo.

2.2.2 OMISIÓN DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIÓN.

Cuando los contribuyentes obligados a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en la ley financiera, las autoridades fiscales exigirán su presentación ante las oficinas rentísticas o recaudadoras, procediendo a realizar alguno de los actos siguientes:

- a) Requerir al contribuyente una cantidad igual a la contribución que éste debió determinar en la declaración omitida con la correspondiente actualización y accesorios legales.
- b) Requerir al contribuyente una cantidad igual a la contribución determinada en la última declaración presentada con la correspondiente actualización y accesorios legales.
- c) En el supuesto que se haya omitido la presentación de dos o más declaraciones, éstas se estimarán de entre la de menor cuantía que haya presentado en las seis últimas declaraciones.

Cabe señalar que la cantidad a pagar no libera a los obligados a presentar la declaración o declaraciones omitidas, ni limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

2.2.3 MODIFICACIÓN DE DECLARACIÓN Y/O COMPLEMENTACIÓN.

La autoridad fiscal permite que las declaraciones que presenten los contribuyentes, puedan ser modificadas por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones mediante declaraciones complementarias, para corregir los datos asentados en la declaración original, siempre y cuando no se haya iniciado el procedimiento de comprobación, en caso de que se haya iniciado éste, el contribuyente podrá presentar una declaración complementaria adicional, previa autorización de la autoridad fiscalizadora.

La ley fiscal contempla que si como consecuencia de la prestación de la declaración complementaria, se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, se cobrarán recargos sobre la diferencia por pago extemporáneo,

contados a partir de la fecha en que debió hacerse el mismo.

2.3 RESPONSABLES SOLIDARIOS DEL PAGO.

En términos del artículo 41 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, son responsables solidarios del pago de créditos fiscales:

- a) Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones, hasta por el monto de las mismas.
- b) Quien manifieste por escrito su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- c) Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquéllas que se causaron durante su gestión.
- d) La persona o personas, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en cualquiera de los tres siguientes supuestos: Primero, no solicite su inscripción al padrón de contribuyentes; Segundo, cambien de domicilio, de nombre o razón social, sin presentar el aviso correspondiente, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita; y Tercero, no lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- e) Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del cincuenta por ciento del valor de la propia negociación.
- f) Los representantes legales y mandatarios, por los créditos fiscales que dejen de pagar sus representados o mandantes, en relación con las operaciones en que aquellos intervengan.
- g) Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a

cargo de su representado.

- h) Los adquirentes de bienes inmuebles, cuando los enajenantes no hayan pagado las contribuciones o lo hayan hecho en cantidad menor a lo debido.
- i) Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el embargo de bienes, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- j) Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o la fecha de que se trate, siempre que hubieren tenido algún cargo de dirección o administración en la sociedad.
- k) Las sociedades nacionales de crédito, instituciones de crédito y cualquier otra persona autorizada por la ley para llevar a cabo operaciones fiduciarias, respecto de los créditos fiscales causados por las operaciones derivadas de la actividad objeto del fideicomiso.
- l) Los consignatarios, comisionistas, adquirentes y enajenantes, que intervengan en la venta o adquisición de vehículos automotores.
- m) Los propietarios o poseedores de inmuebles en que se instalen anuncios publicitarios.
- n) Los notarios públicos, respecto del impuesto predial y traslación de dominio y otras operaciones sobre bienes inmuebles, cuando autoricen definitivamente escrituras, sin que previamente verifiquen el pago de los mismos.
- o) Los propietarios de negociaciones que permitan en su local la instalación de cualquier tipo de máquinas o aparatos de recreación y azar.
- p) Los propietarios de inmuebles que lo utilicen como estacionamiento público.
- q) Los propietarios de inmuebles que lo utilicen para juegos mecánicos,

espectáculos públicos, tianguis comerciales y otros similares.

- r) Los propietarios o poseedores de inmuebles, en los cuales se explote el servicio de hospedaje.
- s) Los albaceas, por los créditos fiscales que deje de pagar el contribuyente, hasta por el total de la masa hereditaria.

2.4 FORMA DE PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

Los créditos fiscales se pagarán en efectivo; cheques personales, de caja o certificados; transferencias de fondos a través de medios bancarios o electrónicos, tarjetas de crédito o débito; y en especie vía dación en pago. A excepción del pago de créditos en efectivo, todas las demás formas de pago deberán de ser previamente autorizadas por la autoridad fiscal para su aceptación.

De tal suerte que existen cuatro formas de pagar créditos fiscales, a saber:

- a) Efectivo. Este se realiza en moneda del curso corriente o su equivalente en moneda extranjera al tipo de cambio actual y se cubre directamente ante las oficinas de la autoridad fiscal.
- b) Cheque personal, de caja o certificado. El pago con cheque se recibirá salvo buen cobro. El cheque recibido por la autoridad fiscal deberá ser presentado al librado dentro de los quince días siguientes al de su fecha y en caso de que no sea pagado dará lugar además del cobro del monto del cheque, a una indemnización que será del 20% del valor de éste y los accesorios legales que sean procedentes por el falso pago.
- c) Transferencias de fondos a través de medios bancarios o electrónicos, tarjetas de crédito o débito. En el pago de créditos fiscales a través de transferencia de fondos, se considerará como recibo oficial del pago, el documento impreso para el contribuyente, emitido por el sistema de cobranza automatizado reconocido por la autoridad fiscal, en el que conste el número de referencia que se asigne a la operación autorizada.
- d) En especie vía dación en pago. La dación en pago estará condicionada a la aceptación por parte de la autoridad fiscal quien la admitirá únicamente cuando no haya otros bienes de más fácil realización. En el

caso de los bienes inmuebles sólo se considerarán para dación en pago los que se puedan destinar a un servicio público. En caso de obras de arte y cultura, así como de bienes muebles de fácil realización, se aceptarán siempre y cuando se puedan incorporar al patrimonio del Estado y municipios.

2.5 DEL PAGO DE CRÉDITOS FISCALES.

En la vía de los hechos, el pago del crédito fiscal es la manera de cumplir con la obligación de ley, así como el medio idóneo para dar por concluida la razón de ser y existir del crédito fiscal.

A pesar de ello, algunos tratadistas y estudiosos del tema inquieran acerca de que el pago no es un fin sino la única forma de extinción natural del crédito fiscal.

2.5.1 FECHA DE PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

De conformidad a lo dispuesto por el artículo 29 del Código Financiero de la Entidad, los créditos fiscales se pagarán:

- a) En la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.
- b) A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse dentro de los siguientes diecisiete días a aquél en que se produzca el hecho generador.

Tratándose de los créditos fiscales determinados por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinación o sancionadoras, deberán pagarse junto con sus accesorios, dentro de los diecisiete días hábiles siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, o garantizarse cuando se interponga algún medio de impugnación o se solicite plazo para el pago en parcialidades. Dicho plazo es importante toda vez que una vez vencido se iniciará el procedimiento administrativo de ejecución.

El pago de derechos deberá hacerse, previamente a la prestación de los servicios.

Los retenedores de contribuciones o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de retenerlos periódicamente, los enterarán a más tardar el

día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de la terminación del periodo de la retención o causación.

2.5.2 PRÓRROGA PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES.

La prórroga para el cumplimiento de obligaciones y pago de contribuciones, no se refiere a plazos concedidos por la autoridad fiscal toda vez que carece de dichas facultades, sino a prórroga devenida por circunstancias tales como si en el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas recaudadoras permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil cuando sea viernes el último día del plazo en que se deban presentar declaraciones.

2.5.3 AUTORIZACIÓN DEL PAGO A PLAZOS.

La autoridad fiscal competente previa solicitud del contribuyente podrá autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades para cubrir las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de veinticuatro meses, siempre que se garantice el crédito fiscal.

Otorgado el beneficio, el contribuyente deberá efectuar el pago de la primera parcialidad, dentro de los diez días hábiles siguientes al día en que se le haya notificado el beneficio.

Durante el transcurso de la prórroga se causarán recargos sobre saldos insolutos, de acuerdo a la tasa que para este efecto establezca la Ley de Ingresos del Estado de México.

2.5.4 TERMINACIÓN DE LA AUTORIZACIÓN PARA PAGAR EN FORMA DIFERIDA.

La autoridad fiscal cesará la autorización para pagar en forma diferida o en parcialidades, y consiguientemente será inmediatamente exigible el crédito fiscal, cuando:

- a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el

- contribuyente otorgue nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en suspensión de pagos, concurso, quiebra o solicite su liquidación judicial.
 - c) El contribuyente no pague alguna de las parcialidades dentro del plazo otorgado; o bien, omita el pago de las contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios corrientes. Cuando no se paguen en la fecha establecida las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por falta de pago oportuno, sobre las parcialidades exigibles.
 - d) El deudor cambie de domicilio, sin dar aviso a la autoridad fiscal que otorgó dicha autorización.

2.5.5 APLICACIÓN DEL PAGO.

Los pagos que haga el deudor se aplicarán, antes que al crédito principal actualizado, a cubrir los accesorios en el siguiente orden: Primero, los gastos de ejecución; Segundo, las multas; Tercero, los recargos; y Cuarto, indemnización en el caso de devolución de cheques.

Cuando se trate de contribuciones que se causen periódicamente y se adeuden los correspondientes a diversos períodos, si los pagos relativos a esas contribuciones no cubren la totalidad del adeudo, se aplicarán a cuenta de los adeudos que corresponden a los períodos más antiguos.

2.5.6 DEVOLUCIÓN DE PAGOS INDEBIDOS.

Cuando por mandato de autoridad o el contribuyente solicite por escrito la devolución de cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con este Código, la autoridad fiscal deberá reintegrarlas mediante cheque nominativo.

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presente la solicitud, con los datos, informes y documentos en que se sustente el derecho, ante la autoridad fiscal. Cuando falte algún dato, informe o documento, la autoridad en un plazo de cinco

días requerirá al promovente para que lo presente o subsane la omisión, lo que éste deberá hacer en un plazo de veinte días y de no hacerlo la solicitud se tendrá por no presentada. Cuando exista requerimiento, el plazo de cuarenta días se contará a partir de que se subsane la omisión.

Si la devolución no se hubiera efectuado en el plazo de sesenta días hábiles, la autoridad fiscal pagará intereses que se calcularán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día siguiente al del vencimiento, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por pago extemporáneo.

El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución, interponga oportunamente los medios de defensa y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a recibir intereses sobre las cantidades que se hayan pagado indebidamente, a partir de que se efectuó el pago.

3. DETERMINACIÓN.

3.1 DETERMINACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

La ley en la materia dispone que la determinación de los créditos fiscales corresponde a los contribuyentes -salvo disposición expresa en contrario-.

En caso de que la autoridad fiscal deba realizar esta determinación –por omisión o negativa del obligado-, los contribuyentes están obligados a proporcionar la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación y que les sea exigida por la autoridad fiscal, de tal manera que si a pesar de dicho requerimiento el contribuyente es omiso a presentar la información la autoridad iniciará el procedimiento de revisión y podrán calcular presuntivamente el crédito fiscal.

Por su parte, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, en su segunda época, ha emitido jurisprudencia respecto de la determinación presuntiva de bases fiscales y su procedencia, tesis que me permito transcribir:

DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE LAS BASES FISCALES. SU PROCEDENCIA. El artículo 48 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, establece el catálogo de facultades de fiscalización que se encuentran conferidas a las autoridades hacendarias, para el efecto de conocer los alcances y existencia de las obligaciones a cargo de los contribuyentes y cerciorarse del cumplimiento por parte de éstos, de las disposiciones legales de la materia, facultades entre las que se encuentra, la de determinar las contribuciones omitidas por los obligados, con base en presunciones legítimamente elaboradas por la autoridad Estatal o Municipal, tal y como se prevé en la fracción X del precepto en cita. Por su parte, la norma 49 del referido Código Financiero Local, indica los supuestos de hecho ante los cuales las autoridades fiscalizadoras están en condiciones de valorar presuntivamente la base que servirá para calcular las contribuciones, mismos que consisten en que cuando los sujetos de una visita domiciliaria:

- a) Se resistan u obstaculicen por cualquier medio, la iniciación o desarrollo de las visitas domiciliarias, o se nieguen a recibir la orden respectiva;*
- b) No proporcionen los libros, documentos, informes o datos que se les soliciten;*
- c) Presenten libros, documentos, informes o datos alterados o falsificados;*
- d) No lleven los libros o registros a que están obligados, o no los conserven en la forma y términos que ordene el propio Código;*
- e) Se adviertan o detecten irregularidades en sus registros que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones, actividades o fuente generadora de la contribución.*

A la luz de estas disposiciones legales, es dable establecer que por regla general, las autoridades fiscales están obligadas en principio, a determinar las bases de las contribuciones sobre bases ciertas y para ello, deben allegarse de los datos suficientes que se lo permitan y solamente cuando se acredite alguno de los casos excepcionales que se enumeran en el Código Financiero, les está permitido hacer tal cálculo sobre una base presuntiva, en el entendido de que ésta debe ser legítima y razonada, una vez que se ha realizado previamente una visita domiciliaria, dando así cumplimiento al artículo 16 de la Carta Magna, ya que el espíritu de estas facultades legales no conduce a

*que las autoridades públicas tengan el derecho de señalar arbitrariamente los datos a su buen saber y entender consideren para determinar la obligación tributaria. Esto conduce finalmente, a que para el ejercicio de las facultades de determinación estimativa de las bases contributivas, debe existir una interacción previa entre la autoridad hacendaria y el gobernado, en la que se susciten los hechos que imposibilitan el cálculo de una contribución sobre base cierta.*³

3.2 CÁLCULO PRESUNTIVO DEL CRÉDITO FISCAL.

Visto lo anterior y de conformidad a lo dispuesto por el artículo 49 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, las autoridades fiscales calcularán presuntivamente la base que servirá para la determinación de las contribuciones cuando los visitados:

- a) Se resistan u obstaculicen por cualquier medio, la iniciación o desarrollo de las visitas domiciliarias.
- b) Se nieguen a recibir la orden de visita.
- c) No proporcionen los libros, documentos, informes o datos que se les soliciten.
- d) Presenten libros, documentos, informes o datos alterados o falsificados.
- e) No lleven los libros o registros a que están obligados, o no los conserven en la forma y términos que ordene el Código Financiero de la Entidad.
- f) Se adviertan o detecten irregularidades en sus registros que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones, actividades o fuente generadora de la contribución.

3.3 PROCEDIMIENTOS PARA DETERMINAR PRESUNTIVAMENTE LA BASE.

Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la base o fuente generadora de contribuciones utilizando indistintamente cualquiera de los siguientes procedimientos:

³ Segunda Época. Instancia: Pleno de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México. Fuente: Compendio de Jurisprudencia Administrativa 1987/2001. Tesis: 77. Página: 196.

- a) Se considerará, salvo prueba en contrario, que la información contenida en libros, registros y documentación comprobatoria que se encuentre en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona. También se podrá considerar, salvo prueba en contrario, la información que proporcionen terceros a solicitud de la autoridad fiscal.
- b) Tomar como base los datos contenidos en cualquiera de las tres últimas declaraciones correspondientes a cualquier contribución federal, estatal o municipal, que hubieren sido presentadas, sean del mismo ejercicio o de cualquiera de los cinco últimos ejercicios.
- c) Utilizar la información contenida en los dictámenes que para efectos fiscales hubieren presentado los contribuyentes conforme a las disposiciones fiscales federales.
- d) Se considerarán los hechos que conozcan las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, o bien que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder, así como aquellos proporcionados por autoridades del nivel federal, estatal o municipal.

3.4 LA FALTA DE PAGO HACE EXIGIBLE MEDIANTE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

La falta de pago de un crédito fiscal dentro del plazo de ley –diecisiete días a partir de realizarse el hecho imponible- o en la fecha fijada para tal efecto, dará lugar a que sea exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará en términos de ley. Además se crearán recargos y éstos se causarán hasta por cinco años por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

En caso de que el contribuyente pague en forma espontánea las contribuciones omitidas, dichos recargos no excederán del 50% del monto de las

contribuciones. Cuando se hayan ejercido las facultades de revisión o comprobación fiscal que se establecen en el Código Financiero local, los recargos no podrán exceder del 100% del monto de las contribuciones omitidas.

4. GARANTÍA.

4.1 GARANTÍA DEL CRÉDITO FISCAL.

La garantía deberá comprender, además del crédito principal, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía para que cubra el crédito y el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Si la garantía consiste en depósito de dinero no procederá la actualización, ni se causarán recargos, a partir de la fecha en que éste se realice.

Los créditos fiscales podrán garantizarse en alguna de las formas siguientes:

- a) Depósito de dinero.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por compañía autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa.
- f) Pago bajo protesta.

4.2 TÉRMINOS PARA OTORGAR LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL.

La garantía del interés fiscal se ofrecerá por el obligado ante la autoridad fiscal, para que en un plazo de diez días hábiles ésta la califique, acepte si procede y le dé el trámite correspondiente.

La autoridad al calificar la garantía, deberá verificar que se cumplan los requisitos de ley, de no ser así, requerirá al interesado, a fin de que en un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notifique

dicho requerimiento, cumpla con los requisitos omitidos; en caso contrario, no se aceptará la garantía.

El ofrecimiento deberá acompañarse de los documentos relativos al crédito fiscal por garantizar y se expresará la causa por la que se ofrece la garantía.

Para formalizar el otorgamiento de la garantía, el titular de la oficina recaudadora que corresponda, deberá levantar acta de la que entregará copia a los interesados y solicitará su inscripción, cuando proceda, en el Registro Público de la Propiedad.

La garantía constituida podrá comprender uno o varios créditos fiscales.

La garantía se otorgará a favor de la autoridad fiscal mediante depósito de dinero, prenda –bienes muebles e inmuebles-, hipoteca, fianza, embargo administrativo, y tercero obligado solidario; en los siguientes términos:

- a) Depósito de dinero. Este podrá otorgarse mediante billete o certificado expedido por Nacional Financiera, Sociedad Nacional de Crédito, o en efectivo mediante el recibo oficial expedido por la autoridad fiscal, cuyo original se entregará al interesado.
- b) Prenda. Se constituirá sobre bienes muebles, por el 75% de su valor de avalúo. En bienes inmuebles, por el 75% del valor de avalúo o catastral. En el supuesto de que el inmueble reporte gravámenes, la suma del monto total de éstos y el interés fiscal a garantizar no podrá exceder del 75% del valor.
- c) Hipoteca. El otorgamiento de la garantía se hará en escritura pública que deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad y contener los datos relacionados con el crédito fiscal.
- d) Fianza. Ésta deberá quedar en poder y guarda de la autoridad fiscal, para que solicite su cobro en caso de que así proceda.
- e) Embargo Administrativo. Se sujetará a las reglas que señala el Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.
- f) Tercero obligado solidario. Para asumir la obligación de garantizar el interés fiscal, deberá sujetarse a lo siguiente: Primero, manifestará su aceptación mediante escrito firmado ante la autoridad recaudadora que

tenga encomendado el cobro del crédito fiscal, identificándose a satisfacción de la misma, ante la presencia de dos testigos; Segundo, cuando sea persona jurídica colectiva la que garantice el interés fiscal, el monto de la garantía deberá ser menor al 10% de su capital social mínimo fijo; y Tercero, demostrar que tiene establecido y registrado su domicilio legal en el territorio del Estado de México.

4.3 PROCEDENCIA DE LA GARANTÍA.

Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

- a) Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, debiendo acreditar que se interpuso la impugnación en tiempo.
- b) Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- c) En los demás casos que señale este ordenamiento y demás disposiciones legales aplicables.

Se podrá dispensar la garantía del interés fiscal cuando, en relación con el monto del crédito respectivo, sea notoria la amplia solvencia del deudor o la insuficiencia de su capacidad económica.

4.4 CANCELACIÓN DE LA GARANTÍA.

La cancelación de la garantía procederá en los siguientes casos:

- a) Por el pago del crédito fiscal.
- b) Solicitud.
- c) Cuando en definitiva quede sin efectos la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.
- d) En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones del Código Financiero de la Entidad.

La garantía podrá disminuirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal; también podrá sustituirse por otra que lo garantice.

El contribuyente o el tercero que tenga interés jurídico, deberá presentar

solicitud de cancelación de garantía ante la autoridad recaudadora que la haya exigido o recibido, acompañando los documentos necesarios para tal efecto.

La cancelación de las garantías en las que con motivo de su otorgamiento se hubiera efectuado la inscripción en el Registro Público de la Propiedad, se hará mediante oficio que emita la autoridad recaudadora.

4.5 FORMA DE HACER EFECTIVA LA GARANTÍA.

Si la garantía consiste en depósito de dinero, una vez que el crédito fiscal quede firme procederá su aplicación en pago.

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal otorgadas mediante prenda, hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero y embargo en la vía administrativa, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Tratándose de fianza otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se estará a lo dispuesto por la ley de la materia.

5. EXTINCIÓN.

5.1 EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL.

El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigible; salvo que exista la obligación a cargo del contribuyente de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos, en que comenzará a partir del día siguiente a aquel en que las presente, o cuando se trate de créditos fiscales que deban pagarse periódicamente se computará en forma independiente por cada periodo.

La prescripción de créditos fiscales podrá declararse, de oficio o a petición de los particulares, por la autoridad fiscal.

El término para la prescripción, se interrumpe con cada gestión de cobro que la autoridad notifique al contribuyente o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, notificada legalmente.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, también se interrumpe el plazo de la prescripción. Igualmente se interrumpirá el plazo cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin el aviso de cambio o cuando lo señale de manera incorrecta, continuando el cómputo del plazo a partir de que el contribuyente sea localizado.

5.2 EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES.

Las facultades de las autoridades para determinar créditos fiscales derivados de contribuciones y aprovechamientos omitidos y sus accesorios, imponer sanciones por infracciones a las disposiciones del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor, se extinguirán en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- a) Se presentó la última declaración, cuando se tenga obligación de hacerlo.
- b) Se presentó o debió presentarse la declaración, que corresponda a una contribución que no se pague periódicamente, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- c) Se cometió infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción es de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente al en que cesó la consumación o se realizó la última conducta o hecho.
- d) Se haya cometido la conducta que causa el daño o perjuicio a la hacienda pública.

El plazo de extinción será de diez años cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a las obligaciones de empadronarse o registrarse ante la autoridad fiscal.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo, podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de la autoridad fiscal.

5.3 SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA LA EXTINCIÓN DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES.

La ley señala el plazo de cinco y diez años, los cuales en forma general no estará sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá cuando:

- a) Se ejerzan las facultades de comprobación de la autoridad fiscal. El plazo de caducidad que se suspenda con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.
- b) Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado aviso del cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente.
- c) En los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- d) En caso de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe representante legal de la sucesión.
- e) Cuando se interponga algún medio de defensa.

5.4 CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.

El artículo 45 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, contempla que la cancelación de créditos fiscales, procederá:

- a) Cuando sea incosteable su cobro, es decir, que los gastos de determinación, requerimiento, ejecución y remate sean mayores a los que se pudiesen obtener por la vía del procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Que exista una imposibilidad real para realizar el cobro.
- c) Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios,

debidamente probada.

C) FORMALIDADES DEL PROCESO DE ELABORACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS (PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES).

1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Consagrado en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicho principio consiste en la debida fundamentación y motivación de los actos de autoridad, y para que dichos actos se encuentren debidamente fundados y motivados es necesario –en cuanto a la fundamentación- realizar la expresión de las normas legales aplicables, tanto de aquellas que obligan al administrado, como aquellas que facultan a la autoridad.

Por lo tanto, y al elaborarse actos administrativos tributarios, se deberá invocar el precepto legal que faculta a la autoridad para emitir el acto, así como también señalar las fracciones e incisos, cuando las facultades sean diversas y estén estructuradas en fracciones o incisos dentro del precepto legal, ya que si la ley distingue específicamente las facultades en fracciones o incisos y no las incluye en forma global, la autoridad está sujeta a precisar la facultad que está ejercitando y la fracción e inciso del precepto que le otorgue tales facultades.

Respecto a la motivación, se deberá expresar en el acto de autoridad –que deberá constar por escrito-, los hechos que hacen que el caso particular encaje en las hipótesis normativas. Bastando para ello que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado por la autoridad.

El principio de legalidad respecto de la motivación debe atender y señalar con precisión a las razones particulares, motivos específicos, causas inmediatas o circunstancias especiales que se hayan tenido en consideración y que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.

Es verdaderamente importante y necesario que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Al respecto, me permito citar las siguientes jurisprudencias que en materia de fundamentación y motivación de los actos de autoridad, han emitido el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito en su séptima época, el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito en su novena época, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su séptima época, así como la emitida por la Primer Sala Regional Noreste del Tribunal Fiscal de la Federación en su segunda época:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. VIOLACIÓN FORMAL Y MATERIAL. Cuando el artículo 16 constitucional establece la obligación para las autoridades de fundar y motivar sus actos, dicha obligación se satisface, desde el punto de vista formal, cuando se expresan las normas legales aplicables, y los hechos que hacen que el caso encaje en las hipótesis normativas. Pero para ello basta que quede claro el razonamiento substancial al respecto, sin que pueda exigirse formalmente mayor amplitud o abundancia que la expresión de lo estrictamente necesario para que substancialmente se comprenda el argumento expresado. Sólo la omisión total de motivación, o la que sea tan imprecisa que no dé elementos al afectado para defender sus derechos o impugnar el razonamiento aducido por las autoridades, podrá motivar la concesión del amparo por falta formal de motivación y fundamentación. Pero satisfechos estos requisitos en forma tal que el afectado conozca la esencia de los argumentos legales y de hecho en que se apoyó la autoridad, de manera que quede plenamente capacitado para rendir prueba en contrario de los hechos aducidos por la autoridad, y para alegar en contra de su argumentación jurídica, podrá concederse, o no, el amparo, por incorrecta fundamentación y motivación desde el punto de

*vista material o de contenido pero no por violación formal de la garantía de que se trata, ya que ésta comprende ambos aspectos.*⁴

*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La debida fundamentación y motivación legal, deben entenderse, por lo primero, la cita del precepto legal aplicable al caso, y por lo segundo, las razones, motivos o circunstancias especiales que llevaron a la autoridad a concluir que el caso particular encuadra en el supuesto previsto por la norma legal invocada como fundamento.*⁵

*FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuado y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.*⁶

FUNDAMENTACIÓN DE LOS ACTOS DE AUTORIDAD. Para que los actos de la autoridad se encuentren debidamente fundados y motivados es necesario que se invoque el precepto legal que la faculta para emitir su resolución, así como también señalar las fracciones e incisos, cuando las facultades sean diversas y estén estructuradas en fracciones o incisos dentro del precepto legal, ya que si la ley distingue específicamente las facultades en fracciones o incisos y no las incluye en forma global, la autoridad está sujeta a precisar en la resolución la facultad que está ejercitando y la fracción

⁴ Séptima Época. Instancia: Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte TCC. Tesis: 674. Página: 493.

⁵ Novena Época. Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Marzo de 1996. Tesis: VI.2o. J/43. Página: 769.

⁶ Séptima Época. Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo III, Parte SCJN. Tesis: 73. Página: 52.

e inciso del precepto que le otorgue tales facultades. Invocar en forma global el precepto legal sin especificar la fracción e inciso en donde se encuentren previstas las facultades que se ejercitan, implica una falta de fundamentación del acto, infringiéndose lo dispuesto por el artículo 16 constitucional que establece el principio de legalidad de los actos de la autoridad.⁷

Por su parte, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su séptima época emitió criterio jurisprudencial en cuanto al principio de legalidad que deben observar los impuestos, criterio que cito al texto:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal

⁷ Segunda Época. Instancia: Primer Sala Regional Noreste (Monterrey) del Tribunal Fiscal de la Federación. Año IV. Nos. 16 y 17. Tomo II. Enero - Mayo 1981. Tesis: II-TASR-IX-85. Página: 617.

modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.⁸

2. PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

Dicho principio está sustentado por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, mismo que expresa: “Son obligaciones de los mexicanos: ...Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De lo anterior se desprende que si bien es cierto que la Carta Magna crea el principio de obligatoriedad, respecto de que es un deber obligado –y no sólo de los mexicanos- contribuir al gasto público, entendido éste como las funciones y los servicios que otorga el Estado a los gobernados, también desprende que será el legislador quien creó la normatividad regulatoria de dicha obligación a través de leyes y reglamentos.

Así y de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, la obligación tributaria nace desde el momento en que se realizan las situaciones

⁸ Séptima Época. Instancia: Pleno del a Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte SCJN. Tesis: 68. Página: 169.

jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las propias leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria del contribuyente para con el fisco.

Dicho precepto reproduce la tesis que la doctrina admite como determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, y es aquella que si bien es cierto se origina y surge por una orden de carácter administrativo –ley- pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos nacieron anterior y directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria, las cuales serán concretadas en el momento en que el gobernado adecué su actuar con el supuesto hipotético que contempla la ley anteriormente creada.

Por su parte, el Pleno del ex-Tribunal Fiscal de la Federación, en su primer y segunda época, emitió las siguientes tesis jurisprudenciales respecto del nacimiento de la obligación de tributar, así como de la posible inequidad de la obligación y de las contribuciones, tesis que cito:

OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.- Nace, de acuerdo con el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, desde el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que, de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria, para con el Fisco Federal. Siendo incuestionable que el precepto aludido reproduce la tesis sostenida por Mario Pugliesse en su Derecho Financiero y en esa virtud procede considerar aplicables las consecuencias que la doctrina admite como efecto de la determinación del momento característico en que nace la obligación tributaria, como son las de que, en el dominio de los impuestos directos la obligación concreta del contribuyente, de pagar ese tributo, surge por una orden de carácter administrativo; pero esta orden tiene únicamente la función de declarar la pretensión de la administración financiera y de obligar al contribuyente a ejecutarla, ya que no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni de la pretensión correlativa del Estado, pues éstos ya nacieron anterior y

*directamente por la existencia de las condiciones necesarias y suficientes para el nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia, antes de la notificación de la determinación, existe la prestación fiscal perfecta con el carácter de exigible, por haberse verificado las condiciones indispensables para su existencia jurídica y la notificación al causante sólo viene a ser uno de los actos encaminados a hacer efectiva la obligación tributaria, que ya existía con anterioridad; pero en modo alguno puede pretenderse que esa notificación sea indispensable para la existencia, para la validez, para el nacimiento del crédito fiscal, que es exigible con anterioridad.*⁹

*ARTICULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN.- CON BASE EN ÉL NO SE PUEDE DEJAR DE APLICAR LA LEY. El mencionado numeral únicamente establece que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; es decir, que dicho precepto, en su última parte, contiene un mandato dirigido al legislador cuando dicte las leyes que fijen los impuestos, en cuyo caso, deberá tener en cuenta los principios de proporcionalidad y equidad. Por lo tanto, si el órgano jurisdiccional, al interpretar la ley, estima que de aplicarse las obligaciones previstas en ésta a cargo de los particulares, se produciría una situación de inequidad, y por lo tanto omite su aplicación, no puede fundarse para ello en la citada fracción IV del artículo 31, pues ésta, de ninguna manera autoriza a dejar de aplicar la ley, la cual en todo caso obliga a gobernados y tribunales, por lo que si un particular considera que una determinada ley le es inequitativa deberá impugnar su inconstitucionalidad mediante el juicio de amparo que proceda.*¹⁰

Aunque no es motivo central del presente punto en este trabajo, es importante señalar que no sólo los administrados están obligados a la aportación de recursos para el gasto público; sino también los entes jurídicos –personas morales o entes

⁹ Primer Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación. Compendio 1937 a 1948. Tesis: I-J-68. Página: 249.

¹⁰ Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal Federal: Año V. No. 42. Junio 1983. Tesis: II-TASS-5040. Página: 909.

jurídicos colectivos-, puesto que están investidos de personalidad jurídica propia y por tanto se encuentran obligadas a contribuir al gasto público, en los términos que establezcan las leyes tributarias; tal es el criterio sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su novena época, misma que transcribo textualmente:

FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADOS Y MUNICIPIOS. SON PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTRAN OBLIGADAS A CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE CONFORMIDAD CON LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De conformidad con lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Ahora bien, la frase "... son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos ..." no se refiere únicamente a las personas a que hace alusión el artículo 30 de la propia Ley Fundamental, esto es, a los mexicanos por nacimiento o por naturalización, sino también a las personas morales, a quienes se les reconoce personalidad jurídica propia y que como sujetos del impuesto se encuentran obligados a cubrir su importe una vez que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas que prevén las leyes fiscales, en términos de lo dispuesto por el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación; por tanto, si la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios son personas morales de conformidad con lo que establece la fracción I del artículo 25 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente a la materia tributaria en términos del segundo párrafo del numeral 5o. de aquel código, éstas se encuentran obligadas a contribuir al gasto público, en los términos que establezcan las leyes tributarias.¹¹

¹¹ Novena Época. Instancia: Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVI, Diciembre de 2002. Tesis: 2a. CLV/2002. Página: 276.

3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Es necesario tener en cuenta que el acto legislativo es aquel mediante el cual se crean normas generales, abstractas e impersonales. La ley refiere un número indeterminado e indeterminable de casos y va dirigida a una pluralidad de personas indeterminadas e indeterminables.

El acto administrativo, en cambio, crea situaciones jurídicas particulares y concretas, y no posee los elementos de generalidad, abstracción e impersonalidad de las que goza la ley. Además, la diferencia sustancial entre una ley y un acto administrativo, en cuanto a su aspecto material, es que mientras la ley regula situaciones generales, abstractas e impersonales, el acto administrativo crea situaciones particulares, concretas e individuales.

En conclusión, mientras que la ley es una disposición de carácter general, abstracta e impersonal, el acto administrativo es un acto particular, concreto e individual. Por otra parte, la generalidad del acto jurídico implica su permanencia después de su aplicación, de ahí que deba aplicarse cuantas veces se dé el supuesto previsto, sin distinción de persona. En cambio, la particularidad consiste en que el acto jurídico está dirigido a una situación concreta, y una vez aplicado, se extingue.

4. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

El artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, establece la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En consecuencia, tal precepto obliga al órgano legislativo a establecer las contribuciones en la forma ordenada, pero de dicho precepto legal no se desprende dicha obligación para las autoridades administrativas para que sus actuaciones también sean proporcionales y equitativas. Aunque no por ello, los actos de la autoridad dejarán de realizarse al margen de la normatividad y abocarse a lo prescrito en ella; pero no que el acto administrativo en sí, deba cumplir el principio de proporcionalidad y equidad.

Por su parte, el Pleno del extinto Tribunal Fiscal de la Federación emite criterio respecto de que las actuaciones de las autoridades administrativas ejecutoras no

están obligadas a ser proporcionales y equitativas, sino que dicha obligación corresponde principalmente al legislador al momento de emitir leyes fiscales, tesis que cito:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.- EL IMPERATIVO RESPECTIVO, PREVISTO EN EL ARTICULO 31 - IV CONSTITUCIONAL SE REFIERE AL LEGISLADOR Y NO A LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES. El numeral citado establece la obligación los ciudadanos mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En consecuencia, la norma contenida en tal precepto, obliga al legislador a establecer los tributos en la forma citada, pero del mismo no puede desprenderse la obligación para las autoridades administrativas de que sus actuaciones también deben ser, en sí mismas, proporcionales y equitativas. Ello independientemente de que los actos de la autoridad no pueden producirse al margen de la ley, lo cual significa que deberán ceñirse a lo prescrito en aquélla, pero no que en sí, el acto deba cumplir con los citados requisitos, como sería el caso del arqueo de caja que, con fundamento en el artículo 7o. transitorio, fracción II de la Ley de Ingresos de la Federación de 1975, realizara la autoridad para determinar estimativamente los ingresos de un causante; caso en que no procedería que el actor alegara la violación al artículo 31 fracción IV, por no haber sido proporcional y equitativa la actuación de la autoridad al realizar tales arqueos.¹²

5. PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO.

El concepto de "gasto público" implica el sentido social y tendrá un alcance de interés colectivo; por lo que es y será siempre un gasto público el importe de lo recaudado por la Federación, Estados y Municipios a través de sus ingresos y sea destinado a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, y los servicios públicos.

¹² Segunda Época. Instancia: Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación: Año IV. Nos. 16 y 17. Tomo I. Enero - Mayo 1981. Tesis: II-TASS-1972. Página: 275.

Cuando el importe de lo recaudado por cualquier concepto de ingreso, está presupuestado se destina satisfacer una necesidad colectiva u otorgar una función pública, por ser actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo, se estará vinculando la ejecución del acto administrativo con el gasto público.

En su séptima época, la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de su Sala Auxiliar, emitió el siguiente criterio jurisprudencia, respecto de la constitucionalidad del gasto público, y cito:

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del

artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.¹³

Para efectos de la presente, es importante enfocar que los ingresos deberán ser destinados para el gasto público de acuerdo a los criterios y necesidades

¹³ Séptima Época. Instancia: Sala Auxiliar. Fuente: Apéndice de 1995. Tomo: Tomo I, Parte HO. Tesis: 367. Página: 339.

colectivas particulares, existiendo –en teoría, que no en la práctica- autonomía e independencia para integrar el presupuesto de ingresos y egresos.

Por lo que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 115 fracción IV, establece la manera en que se constituirá la hacienda municipal, la cual se integrará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; por su parte, los incisos a), b) y c), de la citada fracción IV, hacen referencia a los conceptos que estarán sujetos al régimen de libre administración hacendaria. El indicado inciso a), dispone que, en todo caso, los Municipios percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles –regulada por el Título relativo al Catastro, en la Ley de Ingresos del Estado de México y Municipios, contenida en el Código Financiero de la Entidad-, luego entonces, esos recursos, forman parte de la hacienda municipal y están sujetos al régimen de libre administración hacendaria, lo que hace patente que dichos recursos pertenecen a los Municipios de forma exclusiva y no al Gobierno del Estado o a la Federación.

De lo anterior, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su novena época, resolvió una controversia constitucional interpuesta contra el Estado de Sonora, emitiendo la siguiente tesis jurisprudencial:

HACIENDA MUNICIPAL. LAS CONTRIBUCIONES QUE ESTABLEZCAN LAS LEGISLATURAS DE LOS ESTADOS SOBRE LA PROPIEDAD INMOBILIARIA SE ENCUENTRAN TUTELADAS BAJO EL RÉGIMEN DE LIBRE ADMINISTRACIÓN HACENDARIA, POR LO QUE ESOS RECURSOS PERTENECEN EXCLUSIVAMENTE A LOS MUNICIPIOS Y NO AL GOBIERNO DEL ESTADO (INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 1o., FRACCIÓN I, DE LA "LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2002" DEL ESTADO DE SONORA). El artículo 115, fracción IV, de la Constitución Federal, establece

la forma en que se integra la hacienda municipal, señalando que se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; por su parte, los incisos a), b) y c), de la fracción IV mencionada, se refieren a los conceptos que estarán sujetos al régimen de libre administración hacendaria. El indicado inciso a), dispone que, en todo caso, los Municipios percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, luego, esos recursos, forman parte de la hacienda municipal y están sujetos al régimen de libre administración hacendaria, lo que hace patente que dichos recursos pertenecen a los Municipios de forma exclusiva y no al Gobierno del Estado; por lo tanto, si en la Ley de Ingresos Estatal se establece que el Gobierno del Estado percibirá los ingresos provenientes del "impuesto predial ejidal", ello vulnera lo dispuesto por el artículo 115, fracción IV, inciso a), de la Constitución Federal. Como consecuencia de lo anterior, la Legislatura Local, tampoco puede establecer disposición alguna que indique a los Municipios el destino de esos recursos, ya que se encuentran bajo el régimen de libre administración hacendaria y en libertad de ocuparlos de acuerdo con sus necesidades, siempre que se apliquen al gasto público.¹⁴

La Carta Magna ha dispuesto que los ingresos recaudados por la Federación, Estados y Municipios, tendrán la finalidad fiscal de ser destinados al gasto público, al cual se le puede agregar otro de similar naturaleza, pues dichas contribuciones pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado –a nivel Federal, Estatal y/o Municipal- tenga interés en impulsar (fines extrafiscales).

Pero será dentro del proceso legislativo que se establezca -en la exposición de motivos, dictámenes o en la ley-, los fines extrafiscales que persiguen las

¹⁴ Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVII, Enero de 2003. Tesis: P./J. 53/2002. Página: 1393.

contribuciones con su imposición. Lo anterior en virtud de que en caso de suscitarse un problema de constitucionalidad, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad –motivos legales, causa de interés y utilidad pública- del órgano encargado de crear la ley y no a los posibles fines que se proponga realizar.

Tales son los criterios sustentados por la Primer Sala y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismos que expresan:

CONTRIBUCIONES, FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL PODER LEGISLATIVO ESTABLECERLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS MISMAS. Una nueva reflexión sobre el tema de los fines extrafiscales, conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a considerar que si bien el propósito fundamental de las contribuciones es el recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, al cual se le puede agregar otro de similar naturaleza, relativo a que dichas contribuciones pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales), tendrá que ser ineludiblemente el legislador quien establezca expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con su imposición. En efecto, el Estado al establecer las contribuciones respectivas, a fin de lograr una mejor captación de los recursos para la satisfacción de sus fines fiscales, puede establecer una serie de mecanismos que respondan a fines extrafiscales, pero tendrá que ser el legislador, quien en este supuesto, refleje su voluntad en el proceso de creación de la contribución, en virtud de que en un problema de constitucionalidad de leyes, a lo que debe atenderse sustancialmente, es al producto de la voluntad del órgano encargado de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o posibles finalidades (objetivos) que se haya propuesto realizar. Lo anterior adquiere relevancia, si se toma en cuenta que al corresponder al legislador señalar expresamente

*los fines extrafiscales de la contribución, el órgano de control contará con otros elementos, cuyo análisis le permitirá llegar a la convicción y determinar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del precepto o preceptos reclamados. No obstante lo anterior, pueden existir casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución va encaminada a proteger o ayudar a clases débiles, en los que el fin extrafiscal es evidente, es decir, se trata de un fin especial de auxilio y, por tanto, no resulte necesario que el legislador en la iniciativa, en los dictámenes o en la propia ley exponga o revele los fines extrafiscales, al resultar un hecho notorio la finalidad que persigue la contribución respectiva.*¹⁵

*CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La existencia de un fin extrafiscal, entendido éste como un objetivo distinto al recaudatorio que se pretende alcanzar con el establecimiento de una determinada contribución no puede convertirse en un elemento aislado que justifique la violación a los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino al gasto público consagrados por el artículo 31, fracción IV de la Ley Fundamental. Los fines extrafiscales son exclusivamente otros elementos que debe analizar el órgano de control para determinar la constitucionalidad o no de un determinado precepto.*¹⁶

D) EJECUCIÓN FISCAL.

Como una de las partes medulares de la presente tesis, he de hacer los siguientes señalamientos:

Primero, el Código Financiero del Estado de México y Municipios, no contempla expresamente que los actos de autoridad deberán de estar fundados y motivados, señalando los requisitos mínimos que dicho acto deberá observar, y

¹⁵ Novena Época. Instancia: Primer Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIII, Marzo de 2001. Tesis: 1a. VI/2001. Página: 103.

¹⁶ Novena Época. Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: X, Diciembre de 1999. Tesis: P. CIV/99. Página: 15.

tampoco hace referencia expresa de ley complementaria alguna con carácter de supletoria.

Segundo, es el Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México, que en su artículo 4 se erige como ordenamiento complementario de los actos administrativos de naturaleza fiscal; y cito al texto dicho numeral: “Cuando en éste Código se haga referencia a las leyes, autoridades, actos y procedimientos de carácter administrativo, se considerarán incluidos los de naturaleza fiscal”. Y además dicho código dedica su capítulo tercero que a los procedimientos especiales, entre ellos el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Tercero, son los artículos 143 y 144 de dicha ley adjetiva los que expresan veladamente –como requisitos de forma- que las autoridades fiscales “... formularán el mandamiento de ejecución, debidamente fundado y motivado...”, pero tampoco expresa los requisitos de fondo que dicho acto deberá observar obligadamente.

Cuarto, es al fin el Código Administrativo del Estado de México –con una reciente entrada en vigor de fecha 13 de marzo del 2002-, que en su carácter de ley adjetiva en su Libro Primero, numerales 1.8 y 1.9, regula los requisitos y elementos de validez del acto administrativo, mismos que le son aplicados obligadamente al mandamiento de ejecución y demás actos administrativos de naturaleza fiscal.

Dicho Código Administrativo es trascendente puesto que suple lagunas de ley que repercutían en graves deficiencias en la aplicación de la ley; tal y como así lo manifestara en su oportunidad el C. Gobernador del Estado de México en septiembre del 2001 en su Exposición de Motivos, misma que cito: “En el Libro Primero, se establecen disposiciones relativas al acto administrativo, precisándose su concepto, elementos de validez, eficacia, invalidez y extinción...”.

1. MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN FISCAL.

Como se había mencionado, y de conformidad a lo dispuesto por los artículos 143 y 144 del Código de Procedimientos Administrativos de la Entidad, las

autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, formularán el mandamiento de ejecución que deberá satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Deberá estar debidamente fundado y motivado.
- b) En el cuerpo del documento se ordenará requerir al deudor para que efectúe el pago.
- c) El pago deberá realizarse dentro de los 15 días siguientes a la notificación del Acta de Requerimiento de Pago.
- d) Se apercibirá al deudor de que si no hiciere el pago debido, se le embargarán bienes suficientes para garantizar el monto del crédito y sus accesorios.
- e) Dicho requerimiento se realizará con las formalidades de las notificaciones personales.

2. EL ACTO ADMINISTRATIVO EN EL ESTADO DE MÉXICO.

Por lo que para entender los requisitos de validez del Mandamiento de Ejecución Fiscal como acto administrativo, es menester referirse al Código Administrativo, Libro Primero, numerales 1.8 y 1.9 que enuncian dichos requisitos de fondo.

Como antecedente, es el numeral 1.7 de la ley sustantiva en comento la que da la pauta para la aplicabilidad y competencia en materia fiscal, y que cito: “Las disposiciones... son aplicables a los actos administrativos que dicten las autoridades del Poder Ejecutivo del Estado, los municipios y los organismos descentralizados de carácter estatal y municipal con funciones de autoridad, incluso en materias diversas a las listadas en el artículo 1.1.”

Ya como corolario, he de mencionar que el numeral 1.7 en su párrafo segundo define lo que se deberá entender como acto administrativo: “Para efectos... se entiende por acto administrativo, toda declaración unilateral de voluntad, externa, concreta y de carácter individual, emanada de las autoridades a que se refiere el párrafo anterior, que tiene por objeto crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta”.

Así, para tener validez, el acto administrativo deberá satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Ser expedido por autoridad competente y, en caso de que se trate de órgano colegiado, se deberá cumplir con las formalidades previstas al efecto en el ordenamiento que lo faculta para emitirlo.
- b) Ser expedido sin que medie error sobre el objeto, causa o fin del acto.
- c) Ser expedido sin que existan dolo ni violencia en su emisión.
- d) Que su objeto sea posible de hecho, determinado o determinable y esté previsto en el ordenamiento que resulte aplicable.
- e) Cumplir con la finalidad de interés público señalada en el ordenamiento que resulte aplicable, sin que puedan perseguirse otros fines distintos.
- f) Constar por escrito, indicar la autoridad de la que emane y contener la firma autógrafa del servidor público, salvo en aquellos casos que el ordenamiento aplicable autorice una forma distinta de emisión.
- g) Tratándose de un acto administrativo de molestia, estar fundado y motivado, señalando con precisión el o los preceptos legales aplicables, así como las circunstancias generales o especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, debiendo constar en el propio acto administrativo la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicadas al caso concreto.
- h) Expedirse de conformidad con los principios, normas e instituciones jurídicas que establezcan las disposiciones aplicables.
- i) Guardar congruencia en su contenido y, en su caso, con lo solicitado.
- j) Señalar el lugar y la fecha de su emisión, así como los datos relativos a la identificación precisa del expediente, documentos, nombre y domicilio de las personas de que se trate.
- k) Tratándose de actos administrativos que deban notificarse, se hará mención expresa de la oficina en que se encuentra y puede ser consultado el expediente respectivo.

- l) Tratándose de resoluciones desfavorables a los derechos e intereses legítimos de los particulares, deberá hacerse mención del derecho y plazo que tienen para promover el recurso administrativo de inconformidad o el juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- m) Resolver expresamente todos los puntos propuestos por los interesados o previstos en las disposiciones aplicables.
- n) El acto administrativo deberá ser específico respecto al ámbito territorial de su aplicación y validez, así como el periodo de su duración.

3. NOTIFICACIÓN.

Es muy importante señalar que la notificación y sus formalidades que a continuación enunciaré, son también aplicables a la fase de Requerimiento de Pago; por lo que es necesario analizar y tener entre otros puntos, los referentes al cómputo de plazos, las clases de notificaciones, así como el plazo para que surtan efectos la notificación, entre otros.

De tal manera que la Notificación, requisitos y formalidades, están reguladas por lo dispuesto en los artículos del 24 al 31 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.

Por su parte, el Pleno del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, en su segunda época, ha emitido jurisprudencia respecto de los requisitos que debe reunir las notificaciones personales, tesis jurisprudencial que me permito transcribir:

NOTIFICACIONES PERSONALES A PARTICULARES. REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR EN EL PROCEDIMIENTO Y PROCESO ADMINISTRATIVO.- De los numerales 25 fracción I y 26 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado destacan estas disposiciones: a) Las notificaciones se harán personalmente a los particulares, cuando se trate de citaciones, requerimientos y demás resoluciones o actos que puedan ser impugnados; b) Las notificaciones personales a los gobernados se

practicarán en el domicilio que para tal efecto hayan señalado; c) Dichas notificaciones se realizarán con la persona que deba ser notificada o su representante legal; d) A falta del destinatario o su representante, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio para que se le espere a una hora fija del día hábil siguiente y de negarse a recibirlo, se efectuará por instructivo que se fijará en la puerta o lugar visible del propio domicilio; e) Si el gobernado a quien haya de notificarse no atiende el citatorio, la notificación se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio en que se realice la diligencia y, de negarse a recibirla, se realizará por instructivo que se fijará en la puerta de ese domicilio; f) En los casos en que el domicilio se encontrare cerrado, la citación o notificación se entenderá con el vecino más cercano, debiéndose fijar una copia adicional en la puerta o lugar visible del domicilio del destinatario; g) En el momento de la notificación se entregará al notificado o a la persona con quien se entienda la diligencia, copia simple del documento a que se refiere la notificación; y h) El notificador asentará razón de todas y cada una de las circunstancias observadas en la diligencia de notificación. Es de aclararse que dichos requisitos han de observarse tanto en la realización de notificaciones personales a particulares en el procedimiento administrativo, sea en materia fiscal o administrativa, como en las que se lleven a cabo en el proceso administrativo ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la Entidad.¹⁷

3.1 DOMICILIO FISCAL.

El Código Financiero del Estado de México y Municipios, en su numeral 22 considera como domicilio fiscal de las personas físicas y jurídicas colectivas:

- a) El lugar en que se realicen actividades que generen obligaciones fiscales.
- b) El lugar en que se realice el hecho generador de la obligación fiscal, cuando las actividades no se realicen en forma habitual.

¹⁷ Segunda Época. Instancia: Pleno de la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México. Fuente: Compendio de Jurisprudencia Administrativa 1987/2001. Tesis: 49. Página: 167.

- c) El que se señale para tales efectos ante la autoridad fiscal.

Para efecto de cumplir obligaciones municipales se deberá señalar un domicilio dentro del territorio del municipio, y en el caso de obligaciones de carácter estatal, un domicilio dentro del territorio del Estado.

3.2 PLAZO PARA LA PRÁCTICA DE NOTIFICACIONES.

El Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México en su artículo 24, señala que las notificaciones se efectuarán, a más tardar, el día siguiente al en que se dicten las resoluciones o actos respectivos.

3.3 CÓMPUTO DE PLAZOS.

Así, el artículo 31 del ordenamiento legal antes invocado, indica que el cómputo de los plazos se sujetará a las siguientes reglas:

- a) Comenzarán a correr desde el día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación y se incluirán en ellos el día del vencimiento.
- b) En los plazos fijados en días por las disposiciones legales, autoridades administrativas o Tribunal, sólo se computarán los días hábiles.
- c) En los plazos señalados en años o meses y en los que se fije una fecha determinada para su extinción, se entenderán comprendidos los días inhábiles.
- d) Los plazos señalados en horas y los relativos al cumplimiento del acuerdo de suspensión del acto impugnado, se contarán de momento a momento.

3.4 CLASES DE NOTIFICACIONES.

Existen cinco tipos de notificaciones, las cuales se encuentran contempladas por el artículo 25 del Código de Procedimientos Administrativos de la entidad; de tal suerte que las notificaciones se harán:

- a) Personalmente a los particulares y por oficio a las autoridades administrativas, en su caso, cuando se trate de citaciones,

requerimientos y demás resoluciones o actos que puedan ser impugnados.

- b) De igual modo para las notificaciones personales, éstas podrán efectuarse por correo certificado con acuse de recibo.
- c) Por edicto que se publique por una sola vez en la Gaceta del Gobierno del Estado de México, o en la del municipio cuando se trate de actos municipales, y en uno de los periódicos de mayor circulación a nivel estatal o nacional, tratándose de citaciones, requerimientos y demás resoluciones o actos que puedan impugnarse, cuando el particular a quien deba notificarse haya desaparecido, se ignore su domicilio, se encuentre fuera del territorio estatal sin haber dejado representante legal en el mismo o hubiere fallecido y no se conozca al albacea de la sucesión.
- d) Por estrados ubicados en sitio abierto de las oficinas de las dependencias públicas o del Tribunal, cuando así lo señale la parte interesada o se trate de actos distintos a citaciones, requerimientos y demás resoluciones o actos que puedan ser impugnados.
- e) En las oficinas de las dependencias públicas o del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, si se presentan los particulares o autoridades administrativas a quienes debe notificarse, incluyendo las que han de practicarse personalmente o por oficio.

3.4.1 NOTIFICACIONES PERSONALES.

La notificación personal reviste una especial importancia toda vez que es éste el momento idóneo en el cual el contribuyente se hará sabedor del actuar legal de la autoridad tributaria, misma que a consideración razonada y fundada inicia un procedimiento legal que modifica su esfera legal.

Así también, con dicha notificación de carácter personal, se garantiza la publicidad y legalidad del procedimiento, y desde que el momento en que contribuyente es notificado, se genera la oportunidad de garantizar una debida defensa legal en contra de cualquier posible acción ilegal por parte de la autoridad.

La notificación personal está regulada por el artículo 26 del Código de Procedimientos Administrativos de la Entidad, precepto que ordena que las notificaciones personales se hagan en el domicilio que para tal efecto se haya señalado en el procedimiento o proceso administrativo.

Dicho precepto también se prevé que cuando el procedimiento administrativo se inicie de oficio, las notificaciones se practicarán en el domicilio registrado ante las autoridades administrativas.

De tal suerte que la notificación personal se diligencia así:

- I. Las notificaciones se entenderán con la persona que deba ser notificada o su representante legal.
- II. A falta de ambos, el notificador dejará citatorio con cualquier persona que se encuentre en el domicilio para que se le espere a una hora fija del día hábil siguiente y de negarse a recibirlo, se efectuará por instructivo que se fijará en la puerta o lugar visible del propio domicilio.
- III. Si quien haya de notificarse no atendiere el citatorio, la notificación se hará por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio en que se realice la diligencia y, de negarse a recibirla, se realizará por instructivo que se fijará en la puerta de ese domicilio.
- IV. En caso de que el domicilio se encontrare cerrado, la citación o notificación se entenderá con el vecino más cercano, debiéndose fijar una copia adicional en la puerta o lugar visible del domicilio.
- V. En el momento de la notificación se entregará al notificado o a la persona con quien se entienda la diligencia, copia simple del documento a que se refiere la notificación.
- VI. El notificador asentará razón de todas y cada una de las circunstancias observadas en la diligencia de notificación.

3.4.2 NOTIFICACIONES POR ESTRADOS.

El artículo 22 en su párrafo segundo del Código Administrativo del Estado de México, en vigor, contempla que se entenderá que se señala como domicilio para

oír y recibir notificaciones los estrados de las oficinas de la dependencia pública correspondiente cuando:

- a) El contribuyente así lo señale de manera expresa.
- b) Se señale domicilio fuera del territorio del Estado de México y sus municipios.
- c) La persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación.
- d) Exista oposición a la diligencia de notificación.
- e) El contribuyente desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio ante la autoridad fiscal estatal o municipal correspondiente, después de la notificación de la orden de visita o del requerimiento de información, o bien después de que se le hubiere notificado un crédito fiscal.
- f) Cuando se señale domicilio inexistente o falso.

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del decimosexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

3.5 SURTIMIENTO DE EFECTOS DE LA NOTIFICACIÓN.

Las notificaciones surtirán sus efectos cuando:

- a) Las personales, a partir del día siguiente hábil de la fecha en que fueren practicadas.
- b) Las que se efectúen por oficio o correo certificado, desde el día siguiente hábil al en que se reciban, salvo disposición legal en contrario.
- c) Las que se hagan por edicto, desde el día hábil posterior al de la publicación.
- d) El día siguiente hábil en que el interesado o su representante se haga sabedor de la notificación omitida o irregular.

3.6 PLAZO SUPLETORIO DE ACTUACIONES.

Cuando la ley no señale plazo para la práctica de alguna actuación o para el ejercicio de un derecho, se tendrá el de tres días –artículo 29 del Código de Procedimientos Administrativos de la Entidad-.

3.7 PERDIDA DE DERECHOS NO EJERCIDOS.

Por su parte, el artículo 30 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México en vigor, ordena que transcurridos los plazos fijados a las partes interesadas –sin expresar que está excluida de dicha disposición la autoridad fiscal, puesto que es el Código Financiero de la Entidad quien regula la pérdida de derechos en materia fiscal- se tendrá por perdido el derecho que dentro de ellos debió ejercitarse, sin necesidad de declaratoria en ese sentido, pero es de recalcar que sólo será aplicable a los gobernados.

4. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

4.1 ASPECTOS GENERALES.

Cuando los créditos fiscales no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, las autoridades fiscales municipales exigirán el pago de éstos mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Es menester señalar que los vencimientos que ocurran durante el procedimiento administrativo de ejecución, incluso recargos, gastos de ejecución y otros accesorios, se harán efectivos con el crédito inicial, sin necesidad de ninguna formalidad especial.

4.1.1 PRESUPUESTOS HIPOTÉTICOS DE LEY.

El artículo 30 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, expresa a la letra: “La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo fijado por este Código, dará lugar a que sea exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución”.

Y se contemplan diversos supuestos al caso, siendo los siguientes:

- a) Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se

actualizará de acuerdo al factor que se establezca en la correspondiente Ley de Ingresos por cada mes que transcurra sin hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

- b) Deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando la tasa que fije la correspondiente Ley de Ingresos al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados por el período a que se refiere este párrafo, excluyendo los propios recargos, la indemnización, así como los gastos de ejecución y las multas por infracciones a las disposiciones fiscales.
- c) Los recargos se causarán hasta por cinco años por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- d) Cuando el contribuyente pague en forma espontánea las contribuciones omitidas, dichos recargos no excederán del 50% del monto de las contribuciones. Cuando se hayan ejercido las facultades de revisión o comprobación fiscal que se establecen en este Código, los recargos no podrán exceder del 100% del monto de las contribuciones omitidas.
- e) El monto actualizado de la contribución o el aprovechamiento conserva la naturaleza jurídica que tenía antes de su actualización.
- f) No causarán recargos las multas impuestas por autoridades no fiscales ni las responsabilidades administrativas.
- g) Las responsabilidades administrativas y las multas impuestas por autoridades no fiscales en su caso, se actualizarán de acuerdo con las leyes especiales de la materia.

4.1.2 PROCEDENCIA DEL EMBARGO.

El embargo de bienes y negociaciones procederá:

- a) Transcurrido el plazo de 15 días siguientes a la fecha en que se haya practicado la diligencia de requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito fiscal a su cargo.

- b) A petición del particular interesado, para garantizar un crédito fiscal.
- c) Cuando, a criterio razonado de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte bienes o realice cualquier maniobra tendente a evadir el cumplimiento de la obligación tributaria. La resolución que determine el crédito se notificará al interesado dentro de los 30 días posteriores a la fecha del embargo precautorio. Si el crédito fiscal se cubre en el plazo legal, el deudor no está obligado a pagar gastos de ejecución.

4.1.3 GASTOS DE EJECUCIÓN.

La autoridad fiscal para efectos de no realizar gastos innecesarios originados por la morosidad o negativa para tributar por parte del obligado, ha dispuesto que al desarrollarse el procedimiento administrativo de ejecución -para hacer efectivo un crédito fiscal-, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% de este crédito por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias.

4.1.4 AMPLIACIÓN DEL EMBARGO.

Parte muy importante del procedimiento administrativo de ejecución, es la posibilidad de realizar una “ampliación” de los bienes embargados –artículo 162 del Código Financiero de la Entidad-, esto cuando la autoridad ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir las prestaciones fiscales insolutas y los vencimientos inmediatos.

Se debe de entender como prestaciones fiscales a la luz del artículo 153 del Código Financiero de la Entidad: las prestaciones pendientes de pago, los gastos de ejecución y los vencimientos futuros.

4.2 PREVENCIÓNES GENERALES EN LA DILIGENCIA DE EMBARGO.

Es obvio que al referirnos al desahogo del procedimiento administrativo de ejecución, éste se ha iniciado toda vez que la autoridad fiscal se ha encontrado con una negativa de carácter pasivo –omisión- previa por parte del obligado para

realizar el debido pago del crédito fiscal, por lo que al exigírsele el cumplimiento coactivamente de su obligación, su negativa será activa –oposición física-. Por lo anterior, el legislador ha previsto una serie de supuestos hipotéticos que se pueden desarrollar al exigir por esta vía el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Dichas prevenciones encuentran su fundamento en lo dispuesto por los artículos 156, 157 y 158 del Código Financiero del Estado de México y Municipios en vigor.

4.2.1 AUXILIO DE LA FUERZA PÚBLICA.

Si el deudor o cualquiera otra persona impidiese materialmente –no basta la mera manifestación verbal- al ejecutor el acceso al domicilio fiscal de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso lo requiera, el ejecutor solicitará el auxilio de la fuerza pública para llevar adelante los procedimientos de ejecución.

4.2.2 ROMPIMIENTO DE CERRADURAS.

Si durante la traba del embargo, la persona con quien se entienda dicha diligencia no abriere voluntariamente o alegase imposibilidad material para ello respecto de las entradas de los bienes inmuebles –oficinas, construcciones, edificios o casas- en los que se presuma –con indicios ciertos y no meras apreciaciones subjetivas- que existen bienes muebles embargables para ello señalados para la traba del embargo, el ejecutor, previo acuerdo fundado y motivado del jefe de la oficina ejecutora –en el ámbito municipal, la tesorería municipal-, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fueren necesarias para que siga adelante la diligencia y el depositario tome posesión del inmueble y muebles.

En igual forma procederá el ejecutor cuando las personas con quienes se entienda la diligencia no abrieren los muebles en los que aquél suponga, por algún motivo razonado, guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables.

4.2.3 COLOCACIÓN DE SELLOS.

Ahora bien, si no fuere factible romper o forzar las cerraduras, el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido y los sellará para garantizar su inviolabilidad y enviará en depósito a la oficina ejecutora, donde serán abiertos en el término no mayor de tres días por el deudor o su representante legal y, en caso contrario, por un experto designado por la propia dependencia.

Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras de cajas y otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se designará a un experto para tales efectos.

4.2.4 ACTOS DISCRECIONALES.

En forma un tanto arbitraria, se dispone que cualquier dificultad que se suscite no impedirá la prosecución de la diligencia de embargo, de tal suerte que el ejecutor la subsanará discrecionalmente, previa consulta con su superior.

4.3 DESAHOGO DE LA DILIGENCIA DE EMBARGO.

4.3.1 CONSTITUCIÓN DEL EJECUTOR.

El ejecutor designado por la autoridad fiscal, se constituirá en el domicilio del deudor y practicará la diligencia de embargo con las mismas formalidades de la notificación personal –ésta, se encuentra regulada por los artículos 25, 26, 27, 28, 29, 30 y 31 del Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México en vigor-.

Por lo tanto, la constitución del ejecutor ante el obligado fiscal revestirá las siguientes características:

- a) La diligencia de embargo se entenderá personalmente con el obligado fiscal, puesto que se trata de un requerimiento y constituye a su vez una resolución o acto administrativo que puede ser impugnado.

- b) Dado que se está ya en la fase coactiva, y éste procedimiento administrativo se inicia de oficio, la notificación se practicará en el domicilio registrado ante las autoridades administrativas.
- c) Dicha diligencia deberá realizarse en días y horas hábiles.
- d) En el momento de la diligencia de embargo se entregará al particular o a la persona con quien se entienda la diligencia, copia simple del documento a que se refiere la diligencia.
- e) El ejecutor asentará razón de todas y cada una de las circunstancias observadas en la diligencia de embargo.
- f) Así, la diligencia para efectos de interposición del recurso, surtirá sus efectos, si fue personal, a partir del día siguiente hábil de la fecha en que fueren practicadas; y por edicto desde el día hábil posterior al de la publicación.

4.3.2 TRABA DE BIENES VOLUNTARIA.

Dispone el artículo 147 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, que una vez que se haya constituido el ejecutor ante el obligado fiscal -o tercero en su defecto-, con quien se entienda la diligencia, éste tendrá derecho a que intervengan dos testigos y a designar bajo su decisión personal, los bienes que deban embargarse para satisfacer el monto del crédito fiscal, accesorios y gastos de ejecución, sujetándose al siguiente orden:

- a) Los bienes muebles, inmuebles o la negociación en los casos de embargo para garantizar el interés fiscal.
- b) Los bienes inmuebles, cuando se trate de contribuciones a la propiedad inmobiliaria.
- c) En los demás casos -y siempre que exista voluntad del obligado o tercero para designar bienes-, se seguirá éste orden:
 - Dinero y metales preciosos.
 - Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o

dependencias de la federación, estados y municipios y de empresas o personas privadas de reconocida solvencia.

- Alhajas y objetos de arte.
- Frutos o rentas de toda especie.
- Bienes muebles no comprendidos en los incisos anteriores.
- Bienes raíces.
- Negociaciones comerciales, industriales o agrícolas.

4.3.3 TRABA DE BIENES POR OMISIÓN.

Ahora bien, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 148 del Código Financiero del Estado de México y Municipios, el ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo 147 del ordenamiento legal invocado, cuando:

- a) Si el deudor no señala bienes o los señalados por éste no son suficientes a criterio del mismo ejecutor o si no ha seguido el orden al hacer el señalamiento.
- b) Si el deudor, teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señalare bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, o designare bienes que ya reportan cualquier gravamen real.

4.3.4 EMBARGO DE CRÉDITOS.

El embargo de créditos será notificado personalmente por el ejecutor a los deudores de los créditos para que hagan el pago de las cantidades respectivas en la caja de la oficina ejecutora, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Llegado el caso de que un deudor, en cumplimiento de lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo, hiciere pago de un crédito cuya cancelación deba anotarse en el Registro Público de la Propiedad, el jefe de la oficina ejecutora requerirá al acreedor embargado para que, dentro de los cinco días siguientes a la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba

constar el finiquito, sin perjuicio de las determinaciones de las autoridades judiciales competentes.

En el caso de abstención del acreedor, transcurrido el plazo indicado, el jefe de la oficina firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél, lo que hará del conocimiento del Registro Público de la Propiedad para los efectos procedentes.

4.3.5 EMBARGO DE DINERO Y VALORES.

Cuando se embarguen dinero, metales preciosos, alhajas, objetos de arte o valores mobiliarios, el ejecutor o el depositario los entregará inmediatamente, previo inventario, en la caja de la oficina ejecutora.

Las sumas de dinero objeto del embargo no podrán ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, y éstas se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

4.3.6 TRABA SOBRE BIENES YA EMBARGADOS.

El artículo 151 del Código Financiero del Estado de México y Municipios manifiesta dos supuestos concretos: Bienes previamente embargados por autoridades fiscales, y bienes ya embargados por autoridades no fiscales, es decir, autoridades judiciales.

En el primer caso, si los bienes señalados para la ejecución hubieren sido ya embargados por parte de autoridades fiscales, federales o locales, se practicará el embargo, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad ejecutora y se dará aviso a la autoridad federal o local.

En el segundo caso, si los bienes señalados para la traba de ejecución están ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante el embargo.

Los bienes embargados se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor, excepto en los casos en que exista un depositario judicial, y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan hacer valer el medio de impugnación respectivo.

En caso de inconformidad, por parte de los acreedores que embargaron con anterioridad, quienes arguyan derechos preferenciales o menoscabo a sus derechos, la controversia resultante será resuelta por los tribunales competentes; y en tanto se resuelve el procedimiento respectivo, no se hará aplicación del producto del remate.

4.4 INSCRIPCIÓN DEL EMBARGO EN EL REGISTRO PÚBLICO DE LA PROPIEDAD.

El embargo de bienes inmuebles, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género, se inscribirá en el Registro Público de la Propiedad.

Cuando los bienes inmuebles, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público de la Propiedad, en todas ellas se inscribirá el embargo.

4.5 BIENES EXCEPTUADOS DE EMBARGO.

Siguiendo el criterio que adopta generalmente nuestra legislación civil y mercantil, el artículo 152 del Código Financiero de la Entidad, ordena que están exceptuados de embargo:

- a) El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- b) Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo, a criterio razonado del ejecutor.
- c) Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- d) La maquinaria, enseres y semovientes propios para las actividades de las negociaciones industriales, comerciales o agrícolas, en cuanto fueren necesarias para su funcionamiento, a criterio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación a que estén destinados.
- e) Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- f) Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

- g) El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- h) Los derechos de uso o de habitación.
- i) El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- j) Los sueldos y salarios.
- k) Las pensiones de cualquier tipo.
- l) Los ejidos.

4.6 DEL DEPOSITARIO.

Como se ha establecido, el ejecutor trabará embargo sobre bienes bastantes para garantizar las prestaciones pendientes de pago, los gastos de ejecución y los vencimientos futuros, poniendo todo lo embargado, previa identificación, bajo la guarda del o de los depositarios que fueren necesarios y que salvo cuando los hubiere designado anticipadamente la oficina ejecutora, nombrará el ejecutor en el mismo acto de la diligencia. Es menester hacer hincapié en que el nombramiento del depositario podrá recaer en el ejecutado.

En caso de que sea el jefe de la dependencia ejecutora quien intervenga directamente, éste, bajo su responsabilidad, nombrará y removerá libremente a los depositarios, quienes tendrán el carácter de administradores en los embargos de bienes inmuebles y de interventores encargados de la caja de las negociaciones comerciales, industriales o agrícolas, sin perjuicio de las determinaciones de las autoridades judiciales competentes.

Así, el depositario, sea administrador o interventor, desempeñará su cargo dentro de las normas jurídicas en vigor aplicables, con todas las facultades o responsabilidades inherentes y tendrá en particular las siguientes obligaciones:

- a) Garantizar su manejo a satisfacción de la oficina ejecutora.
- b) Manifestar a la oficina su domicilio y casa habitación, así como los cambios de habitación o domicilio.
- c) Remitir a la oficina inventarios de los bienes o negociaciones objeto del embargo, con expresión de los valores determinados en el momento de la diligencia, incluso los de arrendamiento, si se hicieron constar en la

misma o en caso contrario, luego que sean recabados. En todo caso, en el inventario se hará constar la ubicación de los bienes o el lugar donde se guarden, a cuyo respecto todo depositario dará cuenta a la misma oficina de los cambios de localización que se efectuaren.

- d) Recaudar los frutos y productos de los bienes embargados o los resultados netos de las negociaciones intervenidas y entregar su importe en la caja de la oficina diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- e) Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos materia del depósito o incluidos en él, así como las rentas, regalías y cualesquiera otras prestaciones en numerario o en especie.
- f) Erogar gastos de administración, mediante aprobación de la oficina ejecutora, cuando sean depositarios administradores, o ministrar el importe de tales gastos previa la comprobación precedente, si sólo fueren depositarios interventores.
- g) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- h) El depositario interventor que tuviere conocimiento de irregularidades en el manejo de las negociaciones sujetas a embargo o de operaciones que pongan en peligro los intereses fiscales, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger los intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas urgentes que dicten los depositarios interventores no fueren acatadas por el deudor o el personal de la negociación, la oficina ejecutora ordenará de plano que el depositario interventor se convierta en administrador de la negociación, o que el depositario originario sea substituido lo más pronto posible por un depositario administrador, quien tomará posesión de su cargo, y desde luego que asumirá todas y cada una de las obligaciones de ley que tenía el primer depositario designado.

4.7 SUSPENSIÓN DEL EMBARGO.

Una vez ordenado que se traben embargos sobre bienes para garantizar el crédito fiscal, éste no podrá detenerse, salvo los supuestos contemplados en los artículos 149 y 150 del Código Fiscal de la Entidad, el cual contempla dos posibilidades para suspender el embargo.

4.7.1 SUSPENSIÓN DEL EMBARGO POR PAGO DEL ADEUDO.

Si al estarse practicando la diligencia de embargo, el deudor hiciere pago del adeudo y sus accesorios, el ejecutor suspenderá la diligencia y expedirá recibo de entero por el importe del pago.

4.7.2 OPOSICIÓN DE TERCERO.

Si al designarse bienes para el embargo se opusiere un tercero, fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a criterio del ejecutor.

La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos, de la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a criterio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con el embargo y notificará al interesado que puede hacer valer el recurso administrativo de inconformidad o el juicio contencioso administrativo.

En todo momento los opositores podrán ocurrir ante la oficina ejecutora haciéndole saber la existencia de otros bienes propiedad del deudor del crédito fiscal libres de gravamen y suficientes para responder de las prestaciones fiscales exigidas. Esas informaciones no obligarán a la ejecutora a levantar el embargo sobre los bienes a que se refiere la oposición.

5. DEL REMATE DE BIENES EMBARGADOS.

5.1 ASPECTOS GENERALES.

El remate de los bienes embargados persigue la finalidad de resarcir a la hacienda pública en razón del daño económico causado por la omisión –dolosa o

no- del contribuyente a efecto de realizar la debida exacción de ley, misma que no fuese tributada en tiempo y forma, lo cual originó en la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución del cual se derivó una traba de bienes, mismos que al quedar embargados sirven para garantizar el debido pago así como sus accesorios.

5.1.1 PROCEDENCIA DE LA VENTA DE BIENES EMBARGADOS.

La venta de bienes embargados, procederá:

- a) Al décimo sexto día de practicado el embargo, si en contra de éste no se haya hecho valer algún medio de impugnación; o si se hubiese promovido, cuando quede firme la resolución confirmatoria del acto impugnado.
- b) En el caso de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

5.1.2 VENTA EN SUBASTA PÚBLICA.

Salvo los casos contemplados que el Código Financiero de la Entidad autoriza, toda venta se hará en subasta pública que se celebrará en el local de la dependencia ejecutora.

La autoridad fiscal podrá designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o fracciones o en piezas sueltas, con el objeto de obtener un mayor rendimiento.

5.1.3 CRÉDITO PREFERENTE.

Cuando las autoridades no fiscales estatales o municipales, saquen a remate bienes ya embargados por el fisco, se considerará crédito preferente el de este último.

5.1.4 FIJACIÓN DE BASE PARA EL REMATE DE BIENES.

La base para el remate de los bienes embargados será la que fijen de común acuerdo la autoridad y el deudor, o la que resulte de la evaluación por peritos,

cuyas designaciones se harán por la oficina ejecutora, de entre los adscritos a las dependencias públicas. La autoridad notificará personalmente al deudor el avalúo practicado, para que en su caso pueda impugnarlo.

5.1.5 PAGO DE LA DEUDA ANTES DEL REMATE.

Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer el pago de las cantidades reclamadas, de los vencimientos ocurridos y de los gastos de ejecución, caso en el cual se levantará el embargo. Una vez realizado el pago por el embargado, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

5.1.6 PROHIBICIÓN DE PARTICIPAR.

A efecto de que la autoridad no incurra en prácticas ilícitas, queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes de las oficinas ejecutoras y personal de las mismas y a las personas que hubieren intervenido por parte del fisco en los procedimientos de ejecución.

5.2 CONVOCATORIA.

La convocatoria para la subasta y remate de bienes observará obligadamente los siguientes requisitos:

- a) El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los 30 días siguientes a la determinación del precio que deberá servir de base.
- b) La publicación de la convocatoria se hará cuando menos 10 días antes de la fecha del remate.
- c) La convocatoria se fijará en sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se estimen convenientes.
- d) Cuando el valor de los bienes muebles o inmuebles exceda de la cantidad que corresponda a una vez el salario mínimo general elevado al año según el área geográfica que corresponda, la convocatoria se

publicará en la Gaceta del Gobierno y en uno de los periódicos de mayor circulación si lo hubiere donde resida la autoridad ejecutora, dos veces consecutivas.

- e) A petición del deudor y previo pago del costo, la autoridad ejecutora puede ordenar una publicidad más amplia, dentro del plazo señalado.

5.2.1 CITACIÓN DE ACREEDORES.

Los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes correspondientes a los últimos 10 años, serán citados para el acto del remate y, en caso de no ser factible, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate en las que deberá expresarse el nombre de los acreedores.

Los acreedores tendrán derecho a concurrir al remate y hacer las observaciones que estimen del caso, las cuales serán resueltas por la autoridad ejecutora en el acto de la diligencia.

5.3 DE LA POSTURA LEGAL.

Es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

En toda postura deberá ofrecerse de contado por lo menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal. Si éste es superado por la base fijada para la venta, la diferencia podrá reconocerse en favor del deudor ejecutado, con los intereses correspondientes hasta por un año de plazo, a partir de la fecha en que se hubiere rematado o adjudicado el bien de que se trate.

5.3.1 PROPUESTA DE POSTURA LEGAL.

Al escrito en que se haga la postura se acompañará necesariamente un certificado de depósito, por un importe cuando menos del 10% del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto; en las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará en efectivo en la propia oficina ejecutora.

El importe de los depósitos que se constituyan servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados.

Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la dependencia ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores, excepto el que corresponda al postor admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación, y en su caso, como parte del precio de venta.

5.3.2 DATOS DE LA POSTURA.

Las posturas deberán contener los siguientes datos:

- a) Nombre, edad, nacionalidad, capacidad legal, estado civil, profesión y domicilio del postor. Si fuere una sociedad, los datos principales de su constitución.
- b) Las cantidades que se ofrezcan.
- c) Lo que se ofrezca de contado y los términos en que haya de pagarse la diferencia.

Cuando el postor en cuyo favor se hubiere fincado un remate no cumpla con las obligaciones que contraiga, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y éste se aplicará de plano, por la dependencia ejecutora, a favor del erario público. En este caso se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que la ley señala.

5.4 DE LA DILIGENCIA DE REMATE.

El día y hora señalados en la convocatoria, la autoridad fiscal ejecutora, después de pasar lista de las personas que hubieren presentado posturas, hará saber a las que estén presentes cuáles posturas fueron calificadas como legales y les dará a conocer cual es la mejor postura, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.

La autoridad fiscal fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura. Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse.

5.4.1 SEGUNDA ALMONEDA.

Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los 15 días siguientes se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en términos de ley, con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

La base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20% de la señalada para la primera.

5.4.2 VENTA FUERA DE SUBASTA.

A criterio razonado de la autoridad fiscal, los bienes embargados podrán venderse fuera de subasta, bajo tres supuestos:

- a) El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- b) Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- c) Se trate de bienes que habiendo salido a remate en segunda almoneda, no se hubieran presentado postores.

5.5 ADJUDICACIÓN DE BIENES.

5.5.1 BIENES MUEBLES.

Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido y el postor, dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, enterará en la caja de la oficina ejecutora, el saldo de la cantidad de contado ofrecida en su postura, o mejoras, y constituirá las garantías a que se hubiere obligado por la parte del precio que quedare adeudado.

Tan pronto como el postor hubiere cumplido con los anteriores requisitos, la dependencia ejecutora procederá a entregar los bienes que le hubieren adjudicado.

Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

5.5.2 BIENES INMUEBLES.

Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los 10 días siguientes, a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Hecho el pago referido y designado en su caso el notario público por el postor, se citará al ejecutado, para que, dentro de un plazo de 10 días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, la autoridad fiscal lo hará en su rebeldía. El ejecutado aún en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

Los bienes inmuebles pasarán a ser propiedad del postor libres de todo gravamen y a fin de que se cancelen los que reportaren, la autoridad fiscal que finque el remate deberá comunicar al Registro Público de la Propiedad respectivo la transmisión de dominio de los inmuebles.

Los registradores o encargados del Registro Público de la Propiedad deberán inscribir las transmisiones de dominio de bienes inmuebles que resulten de los remates celebrados por las autoridades fiscales y procederán a hacer las cancelaciones de gravámenes que sean conducentes como consecuencia de la transmisión o adjudicación.

Tan luego como se hubiere otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad fiscal dispondrá que se entregue al adquirente, dando las órdenes necesarias, aún las de desocupación, si estuviere habitado por el deudor o por terceros que no tuvieren contrato para acreditar el uso.

5.5.3 PREFERENCIA PARA ADJUDICACIÓN..

El fisco municipal tendrá preferencia para adjudicarse, en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate:

- a) A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente.
- b) A falta de pujas, por la base de la postura legal, no mejorada.
- c) En caso de postura o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empate.
- d) Hasta por el monto del adeudo si éste no excede de la cantidad en que deba fincarse el remate en la segunda almoneda.

5.6 APLICACIÓN DEL PAGO.

El producto del remate se aplicará al pago del interés fiscal en el siguiente orden:

- a) Los gastos de ejecución (honorarios de los ejecutores, depositarios y peritos; los de impresión y publicación de convocatorias; los de transporte del personal ejecutor y de los bienes muebles embargados; los demás que, con el carácter de extraordinarios, eroguen las dependencias y autoridades ejecutoras con motivo del procedimiento de ejecución).
- b) Los recargos, multas y demás accesorios.
- c) Los impuestos, derechos, aportaciones de mejoras y aprovechamientos que motivaron el embargo, por su orden de antigüedad.
- d) Los vencimientos ocurridos durante el procedimiento administrativo.

5.6.1 CANTIDADES EXCEDENTES.

Las cantidades excedentes después de haber hecho la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes embargados, se entregarán al embargado, salvo que medie orden escrita de autoridad competente

o que el propio embargado acepte, también por escrito, que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada, en tanto resuelven las autoridades competentes.

CONCLUSIONES.

PRIMERA.- Si bien es cierto que el principio de especialización rige la legislación en el Estado de México, no menos es cierto que dicha especialización crea un distanciamiento entre los diversos ordenamientos legales que rigen el actuar administrativo y tributario de las autoridades, y sólo existen citas y referencias de una hacia la otra en cuanto a su aplicación.

Lo anterior, a pesar de que el Estado de México es una de las entidades federativas que cuenta con uno de los marcos jurídicos más completos y desarrollados en materia tributaria y administrativa.

SEGUNDA.- Las contribuciones además de ser el instrumento que solventa las necesidades económicas del Estado, son en esencia, una relación jurídica entre el gobernado y el Estado.

Relación nacida y detallada en la ley la cual impone una subordinación a la voluntad del gobernado, lo que hace que crea una delgada línea divisoria entre lo jurídicamente debido y lo impuesto con sesgo injusto; toda vez que el Estado impone a través del imperio monopólico de la administración pública, los procedimientos a los que ha de sujetarse el particular para cumplir con las obligaciones impuestas en la ley. Lo cual en teoría no es tan lesivo de derechos, sino que al concretizarse pasa de ser un acto de autoridad a un acto de molestia violatorio de garantías y derechos.

TERCERA.- Como es sabido, en los municipios existe una estructura administrativa deficiente, la cual genera en su actuar la arbitraria imposición de la voluntad gubernamental a través de un deficiente cumplimiento de las leyes; pero es en estos casos -y en su gran mayoría-, que la administración pública viola reiteradamente las garantías constitucionales de los gobernados, esto y en primer término cuando la autoridad municipal interpreta deficiente y a conveniencia la ley, imponiendo una serie de obligaciones y restricciones a los particulares, y en segundo término y como consecuencia de lo anterior, al realizar procedimientos

administrativos sin tener facultad para ello, creando un estado de indefensión jurídica al gobernado.

CUARTA.- Derivado de la realización del presente trabajo, se desarrolla en forma objetiva, un estudio y análisis respecto de conceptos básicos del derecho tributario entre los que destacan las figuras tributarias, los principios constitucionales de los tributos, así como los sujetos de la relación tributaria; se estudia el acto administrativo en su teoría general y sus requisitos constitucionales, también se estudia el procedimiento administrativo, sus principios y fases; en igual sentido se teoriza respecto de los requisitos y procedimientos administrativos que debe de observar la autoridad municipal para determinar, exigir y requerir coactivamente al particular dichas obligaciones, mediante el análisis del procedimiento administrativo tributario municipal, contemplando el marco jurídico tributario, para entender el nacimiento, determinación, garantía, ejecutividad y extinción del crédito fiscal.

Del estudio de los puntos antes mencionados, se podría afirmar –sin ser categóricamente tajante- que dichos temas torales respecto del procedimiento administrativo tributario que existe en la actualidad, aún son desconocidos para las autoridades fiscales municipales, puesto que en su actuar dichos actos administrativos tributarios carecen de la precisión y exactitud de obligaciones y requisitos que deben de observar y cumplir.

PROPUESTA.

PRIMERA.- Considero de vital importancia que las autoridades municipales, tanto tesoreros y personal administrativo de las tesorerías y órganos descentralizados, sean capacitadas obligatoriamente por la Secretaría de Finanzas del Gobierno del Estado de México a través del Instituto Hacendario del Estado de México y por el Órgano Superior de Fiscalización de la Legislatura del Estado de México –antes GLOSA-, a efecto de estudiar, analizar, aprender y desarrollar todas y cada de las fases procesales para desarrollar el procedimiento administrativo tributario municipal.

Lo anterior, toda vez que cada tres años, al entrar nuevas administraciones municipales es común que se substituyan a los tesoreros municipales, lo cual no está prohibido por la ley, sino que el problema consiste en que ello no permite sentar bases de trabajo ni dar continuidad a los proyectos y logros no sólo del anterior servidor público, sino de proyectos gobierno en materia tributaria.

SEGUNDA.- El cuerpo legislativo del Estado de México debiera de emitir un ordenamiento con carácter de ley, que contemple y resuma –sin contravenir- lo dispuesto tanto por la Constitución Federal, la Constitución Local, el Código Financiero del Estado de México y Municipios, la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México, el Código Administrativo, el Código de Procedimientos Administrativos, la propia Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios, y otras aplicables en materia tributaria y administrativa, a efecto de crear –en la ley propuesta- el Procedimiento Administrativo Tributario en forma precisa y exacta, sin delegar o emitir referencias con el carácter de complementarias y/o supletorias entre los diversos ordenamientos legales.

ÍNDICE

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL ESTADO DE MÉXICO PARA LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES MUNICIPALES Y SU REQUERIMIENTO A LOS PARTICULARES.

	Pag.
INTRODUCCIÓN.	I
CAPÍTULO PRIMERO	1
CONCEPTOS BÁSICOS DEL DERECHO TRIBUTARIO	
A) Figuras Tributarias.	1
1. Impuestos.	1
2. Derechos.	5
3. Contribuciones Especiales.	6
3.1 Aportaciones de Mejoras.	7
3.2 Aportaciones de Seguridad Social.	8
3.3 Productos.	9
3.4 Aprovechamientos.	9
2. Créditos Fiscales.	10
B) Principios Constitucionales de los Tributos.	11
1. Principio de Legalidad.	11
2. Principio de Generalidad.	13
3. Principio de Obligatoriedad.	13
4. Principio de Proporcionalidad y Equidad.	14
5. Principio de Vinculación con el Gasto Público.	17
C) Sujetos de la Obligación Fiscal.	18
1. Sujeto Activo. Autoridad Fiscal.	18
2. Sujeto Pasivo. Contribuyente.	20
2.1 Sujeto pasivo Contribuyente u obligado directo.	20
2.2 Sujeto pasivo u obligado solidario.	21
2.3 Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por substitución.	21
2.4 Sujeto pasivo obligado por garantía.	21
D) La Obligación Fiscal. La Tributación	22
1. Concepto de Recaudación.	22
2. Elementos de la Tributación.	23
2.1 La Relación Tributaria.	23
2.2 La Obligación Tributaria.	23
2.3 Objeto del Tributo.	24

2.4	Base del Tributo.	24
2.5	Hecho Imponible. Presupuesto Jurídico.	24
2.6	Hecho Generador.	25
2.7	Fuente del Tributo.	26
2.8	Nacimiento de la Obligación Fiscal.	26
E)	Extinción de las Obligaciones.	27
1.	Pago.	27
1.1	Determinación del Tributo a pagar.	27
1.2	Requisitos que debe garantizar el método.	29
1.2.1	Método Indiciario.	29
1.2.2	Método Objetivo.	29
1.2.3	Método Declarativo.	30
1.3	Tarifas. Tasas contributivas.	30
1.4	Época de pago.	31
2.	Compensación.	32
3.	Condonación.	32
4.	Cancelación.	33
5.	Prescripción.	34
5.1	Prescripción en contra del fisco.	34
5.2	Prescripción a favor del fisco.	35

CAPÍTULO SEGUNDO

ACTO ADMINISTRATIVO

		37
A)	Teoría General del Acto Administrativo.	37
1.	Distinción entre Hecho y Acto jurídico.	37
1.1	Hecho Jurídico.	38
1.2	Acto Jurídico.	39
2.	Concepto de Acto Administrativo.	39
3.	Características del Acto Administrativo.	42
B)	Elementos del Acto Administrativo.	43
1.	Sujeto.	43
1.1	Competencia.	43
2.	Voluntad.	44
3.	Objeto.	46
4.	Motivo.	47
4.1	Motivación.	48
5.	Fin.	49
6.	Forma.	50
7.	Mérito y oportunidad.	50
C)	Clasificación de los Actos Administrativos.	51

1.	Clasificación General.	51
1.1	Acto Obligatorio.	51
1.2	Acto Subjetivo.	51
1.3	Acto Condición.	51
2.	Clasificación Amplia.	52
2.1	Por la Naturaleza misma del acto.	52
2.2	Por las Voluntades que intervienen en la formación.	52
2.3	Por la Relación que las voluntades guardan con la ley.	53
2.4	Por el Radio de aplicación del acto.	53
2.5	Por su Finalidad.	54
2.6	Por Razón de su contenido.	54
C)	Artículo 16 Constitucional. De los requisitos constitucionales del Acto Administrativo.	55
1.	Competencia.	55
2.	Fundamentación.	59
3.	Motivación.	61
E)	De la Regulación Jurídica del Acto Administrativo.	62
1.	Requisitos de Validez.	62
2.	Causas de Invalidez.	64
3.	Ejecución.	65
3.1	Medios Ejecutivos.	65
4.	Extinción.	66
4.1	Medios Normales.	67
4.2	Medios Anormales.	67
4.3	La Extinción de los Actos Administrativos de conformidad con el Código Administrativo del Estado de México.	72
	CAPÍTULO TERCERO	73
	PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	
A)	Distinción entre Proceso y Procedimiento.	74
1.	Proceso Administrativo. Concepto.	75
2.	Procedimiento Administrativo. Concepto.	76
B)	Tipos de Procedimiento.	77
1.	Procedimiento Interno.	78
2.	Procedimiento Externo.	78
3.	Procedimiento Previo.	78
4.	Procedimiento de Ejecución.	78
5.	Procedimiento de Oficio.	79
6.	Procedimiento a Petición de parte.	79
7.	Procedimiento de Oposición.	80

8.	Procedimiento Revisor.	80
9.	Procedimiento Sancionador.	80
C)	Principios del Procedimiento.	80
1.	Principios Substantiales.	81
1.1	Principio de Legalidad.	81
1.1.1	Normatividad Jurídica.	82
1.1.2	Jerarquía Normativa.	83
1.1.3	Igualdad Jurídica.	88
1.1.4	Razonabilidad.	89
1.2	Principio de Defensa.	90
1.2.1	Derecho de Audiencia.	93
1.2.2	Derecho de ofrecer Pruebas.	93
1.3	Economía.	95
1.4	Publicidad.	97
2.	Principios Formales.	97
2.1	Oficiosidad.	97
2.2	Informalidad a favor del administrado. Suplencia de la deficiencia.	99
2.3	Eficacia.	102
2.4	Celeridad.	103
2.5	Buena fe.	103
2.6	<i>In dubio pro actione.</i>	104
D)	Fases del Procedimiento Administrativo.	104
1.	Iniciación.	106
2.	Instrucción.	107
3.	Decisión.	108
4.	Eficacia.	108

CAPÍTULO CUARTO 109
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
MUNICIPAL

A)	Disposiciones Generales.	109
1.	Marco Jurídico Tributario.	109
1.1	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	110
1.2	Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México.	111
1.3	Código Financiero del Estado de México y Municipios.	112
1.4	Código Administrativo del Estado de México.	113
1.5	Código de Procedimientos Administrativos del Estado de México.	113
1.6	Ley Orgánica Municipal del Estado de México.	114

2.	Clasificación de las Contribuciones.	115
2.1	Impuestos.	115
2.2	Derechos.	115
2.3	Aportaciones de Mejoras.	115
2.4	Productos.	115
2.5	Aprovechamientos.	116
2.6	Accesorios.	116
3.	Otros tipos de Ingresos.	116
3.1	Ingresos Derivados del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.	116
3.2	Apoyos Federales.	116
3.3	Ingresos Derivados del Sistema Estatal de Coordinación Hacendaria.	117
3.4	Ingresos Provenientes de Financiamientos.	117
4.	De los Sujetos.	117
4.1	El Contribuyente.	117
4.1.1	Derechos del Contribuyente.	118
4.1.2	Obligaciones del Contribuyente.	118
4.2	La Autoridad Fiscal.	120
5.	La Autoridad Fiscal Municipal.	120
5.1	Facultades.	121
5.2	La Orden de Visita Domiciliaria.	122
5.2.1	Requisitos.	123
5.2.2	Desahogo.	125
5.3	Requerimiento de Documentos.	126
5.3.1	Requisitos.	127
5.3.2	Desahogo.	127
B)	Nacimiento, Determinación, Garantía y Extinción de Créditos Fiscales.	128
1.	Generalidades.	129
1.1	Son Créditos Fiscales.	129
1.2	Quienes están Obligados al Pago de Contribuciones.	129
1.3	Quienes están Exentos del Pago de Contribuciones.	129
1.4	Criterio para Interpretar y Aplicar las Normas Fiscales.	131
1.5	Consultas, Revisiones y Resoluciones.	130
1.6	Sanearamiento por Vicios del Procedimiento.	131
1.7	Confidencialidad de los Trámites.	132
1.8	Conocimiento de Omisiones e Infracciones.	132
1.9	Conocimiento de Hechos Presuntamente Delictivos.	132
2.	Nacimiento.	132
2.1	Nacimiento de la Obligación Fiscal.	132
2.2	Obligaciones de los Contribuyentes que Generan la Determinación del Crédito Fiscal.	133
2.2.1	Obligación de Presentar Declaraciones para el Pago de Contribuciones.	133
2.2.2	Omisión de Presentación de Declaración.	134

2.2.3	Modificación de Declaración y/o Complementación.	134
2.3	Responsables Solidarios del Pago.	135
2.4	Forma de Pago de los Créditos Fiscales.	137
2.5	Del Pago de Créditos Fiscales.	138
2.5.1	Fecha de Pago de los Créditos Fiscales.	138
2.5.2	Prórroga para el Cumplimiento de Obligaciones.	139
2.5.3	Autorización del Pago a Plazos.	139
2.5.4	Terminación de la autorización para pagar en forma diferida.	139
2.5.5	Aplicación del Pago.	140
2.5.6	Devolución de Pagos Indebidos.	140
3.	Determinación.	141
3.1	Determinación de los Créditos Fiscales.	141
3.2	Cálculo Presuntivo del Crédito Fiscal.	143
3.3	Procedimiento para determinar presuntivamente la base.	143
3.4	La Falta de Pago hace Exigible mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.	144
4.	Garantía.	145
4.1	Garantía del Crédito Fiscal.	145
4.2	Términos para Otorgar la Garantía del Interés Fiscal.	145
4.3	Procedencia de la Garantía.	147
4.4	Cancelación de la Garantía.	147
4.5	Forma de hacer Efectiva la Garantía.	148
5.	Extinción.	148
5.1	Extinción del Crédito Fiscal.	148
5.2	Extinción de las Facultades de las Autoridades para Determinar Créditos Fiscales.	149
5.3	Suspensión del Plazo para la Extinción de las Facultades de las Autoridades para Determinar Créditos Fiscales.	150
5.4	Cancelación de Créditos Fiscales.	150
C)	Formalidades del Proceso de Elaboración de los Actos Administrativos Tributarios (Principios Constitucionales).	151
1.	Principio de Legalidad.	151
2.	Principio de Obligatoriedad.	155
3.	Principio de Generalidad.	159
4.	Principio de Proporcionalidad y Equidad.	159
5.	Principio de Vinculación con el Gasto Público.	160
D)	Ejecución Fiscal.	166
1.	Mandamiento de Ejecución Fiscal.	167
2.	El Acto Administrativo en el Estado de México.	168
3.	Notificación.	170
3.1	Domicilio Fiscal.	171
3.2	Plazo para la Práctica de Notificaciones.	172
3.3	Cómputo de Plazos.	172
3.4	Clases de Notificaciones.	172

3.4.1	Notificaciones Personales.	173
3.4.2	Notificaciones por Estrados.	174
3.5	Surtimiento de Efectos de la Notificación.	175
3.6	Plazo Supletorio de Actuaciones.	176
3.7	Perdida de Derechos no Ejercidos.	176
4.	Procedimiento Administrativo de Ejecución.	176
4.1	Aspectos Generales.	176
4.1.1	Presupuestos Hipotéticos de Ley.	176
4.1.2	Procedencia del embargo.	177
4.1.3	Gastos de Ejecución.	178
4.1.4	Ampliación del Embargo.	178
4.2	Previsiones Generales en la Diligencia de Embargo.	178
4.2.1	Auxilio de la Fuerza Pública.	179
4.2.2	Rompimiento de Cerraduras.	179
4.2.3	Colocación de Sellos.	180
4.2.4	Actos Discrecionales.	180
4.3	Desahogo de la Diligencia de Embargo.	180
4.3.1	Constitución del Ejecutor.	180
4.3.2	Traba de Bienes Voluntaria.	181
4.3.3	Traba de Bienes por Omisión.	182
4.3.4	Embargo de Créditos.	182
4.3.5	Embargo de Dinero y Valores.	183
4.3.6	Traba sobre Bienes ya Embargados.	183
4.4	Inscripción del Embargo en el Registro Público de la Propiedad.	184
4.5	Bienes Exceptuados de Embargo.	184
4.6	Del Depositario.	185
4.7	Suspensión del Embargo.	187
4.7.1	Suspensión del Embargo por Pago del Adeudo.	187
4.7.2	Oposición de Tercero.	187
5.	Del Remate de Bienes Embargados.	187
5.1	Aspectos Generales.	187
5.1.1	Procedencia de la Venta de Bienes Embargados.	188
5.1.2	Venta en Subasta Pública.	188
5.1.3	Crédito Preferente.	188
5.1.4	Fijación de Base para el Remate de Bienes.	188
5.1.5	Pago de la Deuda antes del Remate.	189
5.1.6	Prohibición de Participar.	189
5.2	Convocatoria.	189
5.2.1	Citación de Acreedores.	190
5.3	De la Postura Legal.	190
5.3.1	Propuesta de Postura Legal.	190
5.3.2	Datos de la Postura.	191
5.4	De la Diligencia de Remate.	191
5.4.1	Segunda Almoneda.	192
5.4.2	Venta Fuera de Subasta.	192
5.5	Adjudicación de Bienes.	192

5.5.1 Bienes Muebles.	192
5.5.2 Bienes Inmuebles.	193
5.5.3 Preferencia para Adjudicación.	194
5.6 Aplicación del Pago.	194
5.6.1 Cantidades Excedentes.	194

CONCLUSIONES.	196
--------------------	-----

PROPUESTA.	198
-----------------	-----

ÍNDICE.

BIBLIOGRAFÍA.

LEGISLACIÓN.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- ACOSTA ROMERO, Miguel., Compendio de Derecho Administrativo., segunda ed., Ed. Porrúa., México 1998.
- 2.- ACOSTA ROMERO, Miguel., Derecho Administrativo Especial. Volumen I., tercera ed., Ed. Porrúa., México 1998.
- 3.- ACOSTA ROMERO, Miguel., Teoría General del Derecho Administrativo., décimo cuarta ed., Ed. Porrúa., México 1999.
- 4.- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo., Derecho Fiscal., décimo primer ed., Ed. Themis., México 1996.
- 5.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto., Elementos de Derecho Administrativo., segunda ed., Ed. Limusa. México 2004.
- 6.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luís Humberto., LUCERO ESPINOSA, Manuel., Compendio de Derecho Administrativo., sexta ed., Ed. Porrúa., México 2003.
- 7.- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge., Derecho Administrativo., Ed. Mc Graw Hill. México 1997.
- 8.- FRAGA, Gabino., Derecho Administrativo., décimo cuarta ed., Ed. Porrúa., México 2000.
- 9.- FRANCISCO DE LA GARZA, Sergio., Derecho Financiero Mexicano., décimo tercer ed., Ed. Porrúa., México 1998.

- 10.- INSTITUTO HACENDARIO DEL ESTADO DE MÉXICO., Glosario de Términos Hacendarios., Ed. Comité Editorial de la Administración Pública., México 2003.
- 11.- INSTITUTO HACENDARIO DEL ESTADO DE MÉXICO., Serie Guías Técnicas para las Tesorerías Municipales., Ed. Comité Editorial de la Administración Pública., México 2003.
- 12.- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio., Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano., décimo quinta ed., Ed. Porrúa., México 2000.
- 13.- MARÍA DIEZ, Manuel., Derecho Administrativo., Ed. Bibliográfica Argentina., Argentina 1965.
- 14.- MARTÍNEZ LÓPEZ, Luís., Derecho Fiscal Mexicano., cuarta ed., Ed. Ediciones Contables y Administrativas S.A. de C.V., México 1973.
- 15.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 1er. y 2º. cursos., cuarta ed., Ed. Oxford., México 2002.
- 16.- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I., Derecho Administrativo. 3er. y 4º. cursos., cuarta ed., Ed. Oxford., México 2002.
- 17.- NAVA NEGRETE, Alfonso., Derecho Administrativo Mexicano., segunda ed., Ed. Fondo de Cultura Económica., México 2001.
- 18.- OLIVERA TORO, Jorge., Manual de Derecho Administrativo., séptima ed., Ed. Porrúa., México 1997.
- 19.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., Derecho Fiscal., segunda ed., Ed. Oxford., México 2004.

- 20.- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso., Primer Curso de Derecho Administrativo., Ed. Porrúa., México 1998.
- 21.- SERRA ROJAS, Andrés., Derecho Administrativo., novena ed., Ed. Porrúa., México 1919.
- 22.- UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO., Instituto de Investigaciones Jurídicas., Enciclopedia Jurídica Mexicana., Ed. Porrúa., México 2002.
- 23.- VÁZQUEZ ALFARO, José Luís., El Control de la Administración Pública en México., Ed. Universidad Nacional Autónoma de México., México 1996.

LEGISLACIÓN.

- 1.- DELGADO MOYA, Rubén., Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Comentada., vigésima ed., Ed. Sista, México 2006.
- 2.- GASCA BRETON, Gustavo., Prontuario Fiscal Correlacionado 2006., cuadragésimo cuarta ed., Ed. ECAFSA, México 2006.
- 3.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Código Financiero del Estado de México y Municipios., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 4.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 5.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de México para el Ejercicio Fiscal para el año 2006., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 6.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Ley de Responsabilidades de los Servidores Públicos del Estado de México y Municipios., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 7.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Ley Orgánica Municipal del Estado de México., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.

- 8.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Planeación., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 9.- SECRETARÍA DE FINANZAS Y PLANEACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE MÉXICO., Reglamento para el Cobro y Aplicación de Honorarios por Notificaciones de Créditos Fiscales y Gastos de Ejecución., Ed. MAZ Ediciones, S.A de C.V., México 2006.
- 10.- TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MÉXICO., Código Administrativo., sexta ed., Ed. Cigome, S.A de C.V., México 2006.
- 11.- TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL ESTADO DE MÉXICO., Código de Procedimientos Administrativos., sexta ed., Ed. Cigome, S.A de C.V., México 2006.