

A
879309
15
UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

**FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
CLAVE 8793-09**

**“LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL EMBARGO
PRECAUTORIO SOBRE CREDITOS
FISCALES NO EXIGIBLES”**

**T E S I S :
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN DERECHO**

**P R E S E N T A :
MARIA ELENA CERVANTES CARDENAS**

**ASESOR :
LIC. RICARDO KINNEY
Y HERNANDEZ**

**CELAYA GTO.
2003**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

A



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

CONTENIDO

Indice.

Introducción.

Capítulo primero. El Derecho Fiscal.

1.1	Objeto e importancia del Derecho Fiscal	Pag. 1
1.1.1	Objeto del Derecho Fiscal	1
1.1.2	Importancia del Derecho Fiscal	4
1.2	Definición de Derecho Fiscal	5
1.3	Las fuentes formales del Derecho Fiscal	8
1.3.1	Concepto de fuente formal de derecho	8
1.3.2	La Constitución	9
1.3.3	La Ley Tributaria	10
1.3.4	Los Reglamentos	16
1.3.5	Las Circulares Administrativas	17
1.3.6	Los Decretos – Ley	18
1.3.7	Los Decretos – Delegados	19
1.3.8	La Jurisprudencia	20
1.3.9	Los Tratados Internacionales	26
1.3.10	La Doctrina	27
1.3.11	Inaplicabilidad de la costumbre como fuente Formal del Derecho Fiscal	28
1.4	Principios fundamentales del Derecho Fiscal	30
1.4.1	Principios doctrinarios en materia fiscal	30
1.4.1.1	Principio de proporcionalidad	30
1.4.1.2	Principio de certidumbre o certeza	32
1.4.1.3	Principio de comodidad	33

TRABAJO CON
FALLA DE ORIGEN

B

1.4.1.4	Principio de economía	Pag. 34
1.4.2	Principios complementarios	35
1.4.2.1	Principio de capacidad de pago	35
1.4.2.2	Principio de beneficio	36
1.4.3	Principios constitucionales en materia fiscal	37
1.4.3.1	Principio de generalidad	37
1.4.3.2	Principio de obligatoriedad	38
1.4.3.3	Principio de vinculación con el gasto público	40
1.4.3.4	Principio de proporcionalidad	41
1.4.3.5	Principio de equidad	42
1.4.3.6	Principio de legalidad	43

Capítulo segundo. El Estado y su actividad financiera.

2.1	Actividad financiera del Estado	44
2.2	La economía pública	46
2.3	Razones de la economía pública	47
2.3.1	Las necesidades públicas	47
2.4	El gasto público	48
2.5	Los ingresos tributarios	49
2.5.1	Las contribuciones	49
2.5.2	Concepto de contribuciones	51
2.6	Especies de contribuciones	52
2.6.1	Panorama legislativo y doctrinario	52
2.7	El impuesto	53
2.8	Aportaciones de seguridad social	54
2.9	Contribuciones de mejoras	55
2.10	Derechos	56

Capítulo tercero. Nacimiento de la obligación tributaria.

3.1	Las obligaciones en general	58
3.2	El nacimiento de la obligación tributaria	58
3.3	La función liquidatoria y el nacimiento de la obligación tributaria	60
3.4	Sujetos de la obligación tributaria	60
3.4.1	Planteamiento general	60
3.4.2	Sujeto activo de la obligación tributaria	62
3.4.3	Sujetos pasivos de la obligación tributaria	63
3.4.4	Sujeto pasivo obligado solidario	63
3.4.5	Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución	64

Capítulo cuarto. Determinación, liquidación, declaración y extinción.

4.1	Determinación y liquidación tributaria	66
4.1.1	Concepto de determinación	66
4.1.2	Concepto de liquidación	66
4.1.3	Fases de la determinación – liquidación	67
4.2	Ejecución del crédito tributario: autotutela administrativa, declarativa y ejecutiva	70
4.2.1	Presunción de legalidad del acto administrativo del crédito tributario	71
4.3	La declaración	73
4.3.1	Introducción	73
4.3.2	Naturaleza y función	73
4.3.3	El presupuesto de deber declarar	73
4.3.3.1	Declaración como acto debido	75
4.3.3.2	La declaración como confesión extrajudicial	75

4.3.3.3	Declaración como manifestación de conocimiento y voluntad	75
4.4	Definición	76
4.4.1	La declaración y sus formalidades	76
4.4.2	Lugar de presentación de la declaración	77
4.4.3	Plazo de presentación de la declaración	78
4.4.4	El ejercicio fiscal	78
4.4.5	La declaración y sus especies	79
4.5	Extinción de la obligación tributaria	80
4.5.1	El pago	80
4.5.2	Sujetos	80
4.5.2.1	Sujetos legitimados para recibir el pago	80
4.5.2.2	Sujetos legitimados para efectuar el pago	81
4.5.3	Requisitos formales del pago	81
4.5.4	Requisitos temporales del pago	81
4.5.5	Pago diferido y pago en parcialidades	83
4.5.6	La prueba del pago	85
4.5.7	Aplicación del pago	85
4.5.8	Prescripción del pago	

Capítulo quinto. Inconstitucionalidad del embargo precautorio Sobre créditos fiscales no exigibles.

5.1	Procedimiento administrativo de ejecución	88
5.1.1	Introducción	88
5.1.2	Marco legal del procedimiento administrativo de ejecución	89
5.1.3	Presupuestos del procedimiento administrativo de ejecución	89

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5.1.4	Etapas del procedimiento administrativo de ejecución	90
5.2	Requerimiento	90
5.3	Embargo	96
5.4	Remate	98
5.5	Embargo precautorio	101
5.5.1	Terminación del embargo precautorio	104

Conclusiones

Bibliografía

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

F

INTRODUCCION

La presente tesis es un estudio realizado propiamente a favor del todas las personas, que en algún momento dado de nuestra vida nos llegamos a convertir en "contribuyentes".

Actualmente el ritmo y la forma de vida de la sociedad es tan basta que por mínima que sea, todos realizamos alguna actividad de tipo económico, misma que nos ubica como "sujetos pasivos" dentro lo la relación jurídico-tributaria, lo cual ocasiona que fácilmente nos ubiquemos blanco perfecto de la autoridad hacendaria, para ser observados por ésta y corroborar que efectivamente cumplamos oportunamente con nuestras obligaciones fiscales.

Sin embargo, todos sabemos que el nivel de estudios de la población en México, es demasiado bajo, por ello pocos sabemos cuando las autoridades (cualquiera que sea) proceden de manera correcta o incorrecta, o dicho en otras palabras, conforme a derecho.

Por ello me incline a defender en este estudio al contribuyente, pues hablaremos de afectaciones que puede llegar a tener en su persona, en su familia, propiedades, bienes, derechos o posesiones cuando la autoridad fiscal le priva de ellos al no encontrarse plenamente justificada su intervención en el caso en que la obligación de pagar sus contribuciones aun no se vuelve exigible.

Claro, que no pretendo exponer a la autoridad fiscal como un ave de rapiña, todo tiene su razón de ser, por ello comienzo hablando de la materia que tiene por objeto el de regular precisamente el fenómeno

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

5

tributario, como lo es el Derecho Fiscal, también refiero la importancia de las contribuciones y el por qué de su existencia, veremos como se genera la relación entre el gobernado y el fisco, como nacen las obligaciones fiscales para culminar hablando del tan temido procedimiento administrativo de ejecución, su sustento jurídico y en cuándo, a mi parecer se contrapone a las garantías individuales consagradas por nuestra Carta Magna.

TELE. C. S.
FALLA DE ORIGEN

14

Capitulo primero:

El Derecho Fiscal

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO PRIMERO. EL DERECHO FISCAL.

1.1 Objeto e importancia el derecho fiscal.

1.1.1 Objeto del Derecho Fiscal.

El Estado para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico. Sustento que proviene en su mayor parte de los ciudadanos gobernados, que son los que directamente se benefician con las obras y servicios de interés publico que el primero realiza. Las actividades públicas son servicios de los cuales no puede prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa económica del Estado, el crédito publico y otras.

Esta situación da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado solo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir o, en el mejor de los casos, incrementar y mejorar su nivel de vida.

El trasfondo de esta relación es de carácter eminentemente económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar las funciones publicas, lo apropiado es que tales recursos deban generarse, caso en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos.

1-A

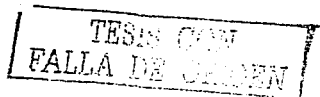
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Esa relación recíproca en virtud de la cual los particulares se desprenden de su ingreso para sufragar los gastos públicos debe ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, debe encontrarse regida por leyes. De otra forma se caería en la arbitrariedad, puesto que el Estado, pretextando su siempre necesidad de bienes y recursos, podría fácilmente someter a la población a toda clase de exacciones, despojos y confiscaciones.

Sobre este particular, el tratadista Adolfo Carretero Pérez afirma: " El origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar a los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que solo pueden ser intervenidos por la Administración Financiera si existe una autorización legislativa habilitante.¹

De modo que única y exclusivamente a través de la Ley puede garantizarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía. En este campo, la norma jurídica debe actuar a manera de indicativo y de freno. Es decir, por una parte debe indicar cuáles son las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y cuáles son las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta dónde llega la potestad del poder público y cuáles son, como contrapartida, los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, y los medios y procedimientos para ejercitarlos.

¹ Carretero Pérez, Adolfo. Derecho Financiero. Primera Edición. Santillana, S.A. de Ediciones. Madrid, 1968. página 30.



La actividad financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo. Constituye una exigencia del Estado moderno o del Estado de Derecho.

Si a fin de cuentas, el contribuir al sostenimiento de los gastos públicos significa para el ciudadano promedio un sacrificio que repercutirá en su nivel de vida, lo menos que puede exigirse es que previamente a dicha contribución existan leyes que de manera general, abstracta e impersonal establezcan su naturaleza, alcances, límites y consecuencias, a fin de que ese ciudadano promedio sepa de antemano a qué y hasta dónde está obligado.

Nuestra disciplina tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana la entrega de determinadas prestaciones económicas para sufragar los gastos públicos; el Derecho Fiscal posee como campo de acción al conjunto de ordenamientos legales que reglamentan la percepción por parte del Poder Público de las aportaciones económicas que la ciudadanía general efectúa para la realización de las obras y servicios públicos y demás actividades de interés general.

Podemos resumir brevemente en cuatro importantes puntos el objeto del Derecho Fiscal:

1.- El objeto está esencialmente constituido por una relación económica que se da entre el Estado y los gobernados.

2.- Se trata de una relación necesaria e indispensable puesto que no es factible la vida social sin la previa satisfacción de las necesidades colectivas básicas, y para ello el Estado requiere de una serie de recursos económicos y patrimoniales, que provienen directamente de quienes se benefician con la satisfacción de tales necesidades colectivas.

3.- Dicha relación es un principio de carácter unilateral, puesto que el Estado es el que exige la entrega de determinadas contribuciones económicas y son los particulares quienes se encuentran obligados a ellos.

4.- El marco y el contenido de esta relación deben ser de carácter eminentemente jurídico, puesto que solo a través de normas y ordenamientos legales convenientemente preestablecidos puede garantizarse una vinculación estable, equitativa y armónica entre el Estado y los particulares.

1.1.2 Importancia del Derecho Fiscal.

El crecimiento continuo de las funciones del Estado constituye un hecho incontrovertible y aun cuando el Estado no cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo, lo cierto es que el procedimiento mas lógico a seguir consiste en un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, en un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, precisamente para su sostenimiento.

Tal situación imprime al Derecho Fiscal una importancia verdaderamente excepcional, ya que todo acrecentamiento en las

cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución en los mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo.

El sector privado requiere de una asesoría permanente para cumplir adecuadamente con sus crecientes obligaciones contributivas o bien, para impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones hacendarias que juzguen injustificadas e improcedentes.

Por su parte el sector público requiere de especialistas no solo para la ejecución de las leyes y programas sino para llevar a cabo las delicadas e importantes tareas de proyección y planeación fiscales.

Esto permite presentar al Derecho Fiscal como una disciplina de indiscutible importancia y trascendencia por ello su estudio debe ser disciplinado y profundo, además de constante y efectivo.

1.2 Definición de Derecho Fiscal.

Su origen se encuentra en la palabra "fiscum", que en latín significa bolsa o cesto. Su vinculación con nuestra disciplina deriva del singular sistema de recaudación impositiva puesto en práctica en la antigua Roma; la organización familiar y social de esta civilización estaba basada en un sistema patriarcal, que obligaba al llamado pater familias a asumir una serie de obligaciones a nombre de su familia. Entre esta serie de obligaciones se encontraba la de llevar una especie de libro diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Dicho libro servía de base además para el cálculo y determinación de los impuestos con los que anualmente debía contribuir para el sostenimiento de su Gobierno.

Una vez al año se presentaban los recaudadores en su domicilio, revisaban el libro diario y le notificaban la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal fin tenía la bolsa o cesto -"fiscum"- que el propio recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

La voz popular empezó a identificar a los recaudadores por su signo mas distintivo: la bolsa o cesto y se les llamó "fiscum".

Posteriormente la palabra se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos.

En la actualidad el término Derecho Fiscal se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Fisco, entendiéndose por Fisco el órgano del Estado encargado de la determinación, liquidación y administración de los tributos.

Rafael Bielsa afirma que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público que regulan la actividad del Estado como Fisco.²

De esta definición desprenderemos los conceptos que la configuran:

1.- Con el objeto de evitar abusos y arbitrariedades, es requisito indispensable que la misma se conduzca bajo la égida del Derecho, obviamente del Derecho Fiscal, una rama de la ciencia jurídica, cuyo

² Bielsa, Rafael. Compendio de Derecho Fiscal. Sexta edición Tomo Primero. Editorial Porrúa, S.A. México, 1976, página 156.

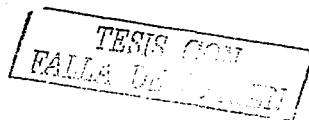
contenido se integra a través de un conjunto de normas jurídicas; la característica esencial de toda norma jurídica es la bilateralidad, esto significa que al mismo tiempo que impone obligaciones, confiere derechos. El carácter bilateral de la norma crea una correlatividad entre los deberes y las facultades. Frente a todo sujeto obligado habrá un sujeto facultado; para todo deber corresponderá una facultad, no habrá deber sin facultad; no habrá obligado sin pretensor o inversamente.

2.- Tanto el conjunto de normas jurídicas y los principios que integran el Derecho Fiscal forman parte del llamado Derecho Público; es de Derecho Público si se establece entre un particular y el Estado o si los sujetos de la misma son dos órganos del poder público o dos Estados soberanos.

3.- El contenido fundamental del Derecho Fiscal está constituido por normas jurídicas. Sin embargo, existen una serie de principios rectores que señalan e indican las características fundamentales a las que debe encontrarse sujeta la relación jurídico-tributaria, estos imprimen a la ley tributaria el sello de justicia, la equidad y la legalidad.

4.- La finalidad de ese conjunto de normas jurídicas y principios de Derecho Público es la de regular la actividad del Estado como Fisco.

Podemos concluir diciendo que el papel del Derecho Fiscal va a consistir en elaborar y suministrar las normas y principios jurídicos reguladores de esa relación.



1.3 Las fuentes formales del Derecho Fiscal.

1.3.1 Concepto de fuente formal del Derecho Fiscal.

De acuerdo con Eduardo García Máynez, "por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas".³

Así, al hablar de las fuentes formales del Derecho Fiscal, estamos haciendo alusión a las maneras o procedimientos encaminados a la creación y estructuración de las normas jurídico-tributarias.

Estudiar los mecanismos y procesos de creación o manifestación de las normas tributarias, es un medio para determinar su origen y para ir conociendo su naturaleza y esencia.

Como fuentes formales del Derecho Fiscal podemos citar las siguientes:

- 1.- La Constitución.
- 2.- La Ley Tributaria.
- 3.- Los Reglamentos Administrativos.
- 4.- Los Decretos-Ley.
- 5.- Los Decretos-Delegados.
- 6.- La Jurisprudencia.
- 7.- Los Tratados Internacionales.
- 8.- La Doctrina.

³ García Máynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Editorial Porrúa Décima Octava Edición. Editorial Porrúa, S.A. 1989, página 134.

1.3.2 La Constitución.

El fundamento de todo nuestro orden jurídico fiscal se encuentra en la Constitución: de ella derivan las normas restantes que lo componen. La llamada Carta Magna aparece como la Fuente primigenia del Derecho Tributario, puesto que va a proporcionar los lineamientos fundamentales y básicos a los que deberá ajustarse el contenido de la legislación que integra nuestra disciplina.

La Constitución es la Fuente por excelencia del Derecho. Los principios jurídicos de comportamiento y de organización contenidos en la Constitución se encuentran vinculados a las actividades tributarias del Estado. Una parte importante de los preceptos constitucionales, mantienen una evidente referencia de diversos aspectos de la función fiscal.

En la Ley Suprema aparecen consignados los principios rectores del orden jurídico-fiscal, que revelan además la orientación precisa y las características esenciales a las que debe obedecer el sistema tributario. La Constitución es el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran nuestro Derecho Fiscal.

En apoyo de lo anterior cabe citar lo dispuesto por el artículo 133 Constitucional, que a la letra señala:

"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 puedan haber en las constituciones o leyes de los Estados".

1.3.3 La Ley Tributaria.

La Ley constituye la fuente formal más importante del Derecho Fiscal, ya que, para alcanzar validez, todas las relaciones que se presenten dentro del ámbito tributario deben encontrarse previstas y reglamentadas por una norma jurídica aplicable al caso.

¿Cómo nace a la vida jurídica una ley fiscal? Es necesario referir a: 1) el análisis de las diversas facetas que integran el proceso legislativo y 2) la adecuación de dicho proceso a las características especiales que el mismo reviste, tratándose de la materia tributaria.

A) Iniciativa de ley.

El proceso legislativo va a tener su punto de partida en la presentación ante los órganos del poder público encargados de legislar, de un proyecto de iniciativa de ley que deberá ser estudiada, revisada, valorada, reformada, adicionada y finalmente, aprobada o rechazada por dichos órganos.

Dicha función se encuentra encomendada de manera exclusiva al Congreso de la Unión, dividido en dos Cámaras: la de Diputados y la de Senadores.

De conformidad con el artículo 71 de nuestra Constitución, el derecho de iniciar leyes compete:

- 1.- Al Presidente de la República.
- 2.- A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.

3.- A las legislaturas de los Estados.

Las iniciativas de leyes fiscales pueden provenir indistintamente de cualesquiera de estos tres órganos de poder.

B) La Cámara de Diputados como Cámara de origen en materia tributaria.

El inciso h) del artículo 72 de nuestra Ley Suprema establece que:

"La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

En lo tocante a la formación de leyes fiscales, la Cámara de Diputados será siempre la Cámara de Origen y la de Senadores revestirá siempre el carácter de Cámara Revisora, por lo que todas las iniciativas deberán presentarse sin excepción ante la señalada en primer término.

C) Debate y discusión camarl.

Una vez que el proyecto de ley tributaria es presentado ante la Cámara de Diputados, se inicia el llamado debate camarl, que puede conducir tanto a su aprobación como a su rechazo definitivo dentro del periodo de sesiones en el que se haya dado a conocer.

- Aprobado el proyecto de ley fiscal en la Cámara de Diputados, pasará para su discusión a la de Senadores, si ésta última lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo para su publicación.

- Si algún proyecto de ley fuese desechado en su totalidad por la Cámara de Senadores, volverá a la de Diputados con las observaciones que aquélla le hubiese hecho. Si examinado de nuevo, fuese aprobado por la mayoría absoluta de los miembros presentes, volverá a la Cámara de Senadores, la cual lo considerará nuevamente, y si lo aprueba por la misma mayoría, pasará al Ejecutivo para su publicación. Si por el contrario, lo reprobare, no podrá volver a presentarse en el mismo periodo de sesiones.
- Si el proyecto de ley tributaria fuese desechado en parte, o modificado, o adicionado por la Cámara de Senadores, la nueva discusión de la Cámara de Diputados versará únicamente sobre lo desechado o sobre las reformas o adiciones sin poder alterarse en manera alguna los artículos aprobados.
- Si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores fuesen aprobadas por la mayoría absoluta de los votos presentes en la Cámara de Diputados, se pasará todo el proyecto al Ejecutivo, para efectos de su publicación. Pero si las adiciones o reformas hechas por la Cámara de Senadores, fueren reprobadas por mayoría de votos en la Cámara de Diputados, volverán a aquella para que tome en consideración las razones de ésta, y si por mayoría absoluta de votos presentes de desecharen en esta segunda revisión dichas adiciones o reformas, el proyecto, en lo que haya sido aprobado por ambas Cámaras, se pasará al ejecutivo para su publicación.

- Si la Cámara de Senadores insistiere por la mayoría absoluta de votos presentes, en las adiciones o reformas a la iniciativa de ley fiscal, todo el proyecto no volverá a presentarse sino hasta el siguiente periodo de sesiones, a no ser que ambas Cámaras acuerden por la mayoría absoluta de sus miembros presentes, que se expida la ley solo con los artículos aprobados y que se reserven los adicionados o reformados para su examen y votación en las siguientes sesiones.
- Todo proyecto de ley desechado por la Cámara de Diputados, no podrá volver a presentarse en las sesiones del año.

D) El veto y la sanción presidenciales.

Al ser aprobado por ambas Cámaras, el proyecto de ley hacendaria, debe turnarse al Ejecutivo para los efectos de su promulgación y publicación. El Presidente de la República cuenta con un plazo de diez días para manifestar su rechazo o aceptación. En el primer caso se presenta la figura del veto; en tanto que en el segundo, la de la sanción, la que, puede ser expresa o tácita.

El veto presidencial es la oposición o la formulación de reformas o adiciones por parte del Titular del Ejecutivo a un proyecto de ley aprobado por el Congreso de la Unión.

Por lo que toca a la sanción o aprobación por parte del Ejecutivo de un proyecto de ley enviado por el Congreso, es necesario precisar que puede revestir dos formas: expresa o tácita.

La sanción expresa tiene lugar cuando el Presidente manda promulgar y publicar una ley, ya sea porque está de acuerdo con sus términos o porque ejercitado el derecho de veto, su rechazo o sus observaciones han sido desestimadas por las dos terceras partes de los miembros de ambas Cámaras legislativas.

La sanción tácita se presenta cuando el Ejecutivo Federal deja transcurrir diez días hábiles sin devolver con observaciones un proyecto de ley fiscal a la Cámara de Diputados. En este supuesto, al consumarse dicho plazo, el Presidente estará obligado a ordenar de inmediato la correspondiente promulgación y publicación del ordenamiento legal de que se trate.

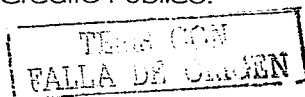
E) Promulgación y publicación.

La promulgación y publicación constituyen los actos por virtud de los cuales el Titular del Ejecutivo da a conocer a la ciudadanía en general una ley aprobada por el Congreso de la Unión y sancionada por él mismo.

Normalmente, la promulgación se materializa en un Decreto Presidencial que da a conocer el contenido de una ley debidamente aprobada y sancionada.

La publicación viene a ser el hecho material de insertar en el Diario Oficial de la Federación los textos, tanto de la ley en sí como del decreto de promulgación, con objeto de que puedan ser conocidos y obedecidos, en cuanto entren en vigor, por la población en general.

F) El refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público.



El artículo 92 de la Constitución Política que nos rige, establece que: "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Despacho, encargado del ramo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos". Esto es lo que el Derecho Constitucional denomina "refrendo ministerial".

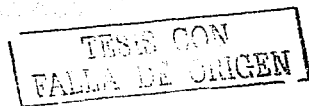
El refrendo ministerial forma parte integrante del proceso legislativo, toda vez que si las leyes se promulgan por medio de su decreto presidencial, es evidente que tal decreto debe llevar la firma del "Secretario del Despacho encargado del ramo" al que la ley promulgada corresponda, ya que, en caso contrario, no existirá obligación alguna de obedecerla.

El efecto inmediato de la falta de refrendo ministerial está constituido por la no obediencia del acto presidencial de que se trate.

Independientemente de la intervención que el Secretario de Hacienda y Crédito Público tiene en esta materia, no debe perderse de vista que las consecuencias jurídicas de la falta de refrendo son fácilmente anulables por el Presidente de la República, en los términos de la fracción II del artículo 89 Constitucional, mediante la libre remoción del Secretario del Despacho, en este caso el de Hacienda, que se niegue a otorgarlo.

G) Iniciación y duración de la vigencia de la Ley Tributaria:

Las leyes fiscales aprobadas por el Congreso Federal, sancionadas y promulgadas por el Presidente de la República, refrendadas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y publicadas en el Diario Oficial de la Federación reúnen los elementos y requisitos necesarios para entrar en vigor y para ser aplicadas y obedecidas.



El Código Fiscal Federal en su artículo 7 establece que: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la Republica el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior."

1.3.4 Los reglamentos.

Los reglamentos desempeñan un papel importante dentro del ámbito de la disciplina fiscal como necesario complemento y medio de ejecución de la ley.

Podemos definir al reglamento administrativo como un conjunto de normas jurídicas de Derecho Público expedidas por el Presidente de la República con el único y exclusivo propósito de pormenorizar, particularizar y desarrollar en forma concreta los principios y enunciados generales contenidos en una ley emanada del Congreso de la Unión, a fin de llevar a cabo la ejecución de esta última, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

De esta definición podemos desprender los siguientes elementos:

1.- El reglamento debe estar constituido por un conjunto de normas jurídicas.

2.- Dichas normas son de Derecho Público, por ello el reglamento va a porrear dentro de la esfera de acción de la Administración Publica Federal, es decir, va a regular actos propios del Estado y relaciones de éste con los gobernados.

TE-13 CON
FALLA DE ORIGEN

3.- La facultad reglamentaria pertenece al Presidente de la República por mandato expreso de la fracción I del artículo 89 Constitucional.

4.- La finalidad del reglamento es la de facilitar el campo de aplicación de la ley, desarrollando pormenorizadamente sus principios y enunciados genéricos.

Existen también limitaciones al ejercicio de la facultad reglamentaria:

1.- La potestad de expedir reglamentos es una atribución exclusiva e indelegable del Presidente de la República; no existen bases para sostener que algún otro funcionario, pueda en un momento dado ejercitar la facultad reglamentaria o que el titular del Ejecutivo está capacitado para delegarla en uno de sus colaboradores.

2.- La función reglamentaria presupone siempre la existencia de una ley. El reglamento no puede modificar, alterar o suprimir las situaciones jurídicas previstas en la ley reglamentada y no puede crear o establecer situaciones jurídicas no previstas en la propia ley.

1.3.5 Las circulares administrativas.

Las circulares "son actos administrativos, emanados de la potestad de mando de la Administración que contienen directrices generales, dadas a los órganos subordinados al que la emite, pero que no son fuentes normativas. Cuando la Hacienda Pública ha querido adoptar determinadas medidas que difícilmente resistirán el debate legislativo suele emitir circulares administrativas.

La existencia de las circulares administrativas aparece plenamente confirmada por el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación en vigor, que dispone que: "Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias del criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivaran derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

En la configuración de las circulares administrativas concurren los siguientes elementos:

- 1.- Se trata de disposiciones de carácter general.
- 2.- Proviene de funcionarios hacendarios de variada jerarquía de acuerdo con las facultades que en cada caso concreto les confiera el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- 3.- Su finalidad es la instruir a las dependencias acerca de los criterios establecidos por la autoridad para la tramitación y resolución uniforme de determinados asuntos que forman parte de su esfera de competencia.

1.3.6 Los decretos-ley.

A las leyes expedidas por el Titular del Ejecutivo durante los periodos de emergencia establecidos en el artículo 29 constitucional, se les denomina decretos-ley, en atención a que revisten la forma de un decreto presidencial y a que su contenido y aplicación son los propios de un acto legislativo, si bien su vigencia se encuentra exclusivamente limitada a la duración de ese periodo de excepción.

Los decretos-ley no son en sí una fuente formal permanente del Derecho Fiscal, pero no significa que deba desdeñárseles como tal, toda

vez que si en el futuro, por cualquier circunstancia, el gobierno mexicano se ve forzado a decretar de nueva cuenta una suspensión de garantías individuales, ante la avalancha de tantos problemas económicos que día con día en numero creciente apremian y presionan la actividad gubernamental, con toda seguridad un buen numero de los decretos-ley que con tal motivo llegaren a emitirse se convertirán en una fuente formal de suma importancia.

1.3.7 Los decretos-delegados.

En adición a las facultades extraordinarias para legislar que deben conferirse al Ejecutivo durante los periodos de suspensión de garantías, existe otro caso en el que el Congreso debe abjurar sus facultades legislativas sobre determinadas materias, para transferírselas al Presidente.

Dicho caso aparece contemplado en el segundo párrafo del artículo 131 de la Ley Suprema, en el que establece:

"el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Los decretos-delegados pueden definirse como las leyes expedidas en forma directa y personal por el Presidente de la República, sin que

medie previa declaratoria de suspensión de garantías individuales, bajo el formato de decretos, en virtud de delegación expresa de facultades operaba en su favor por el Congreso Federal, en acatamiento de un mandato constitucional, sobre determinadas materias relacionadas con el comercio exterior y con la economía nacional.

Reciben el nombre de decretos-delegados porque las leyes que en ellos se contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial, y porque deben su existencia a una delegación de facultades legislativas, efectuadas a beneficio del titular del Ejecutivo.

Los decretos-delegados pueden emitirse en cualquier tiempo pues su expedición no presupone la previa declaración de un estado de emergencia.

1.3.8 La jurisprudencia.

Una de las más importantes y útiles de las fuentes formales del Derecho Fiscal está constituida por la jurisprudencia.

Podemos definirla como la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de los casos que son sometidos a su jurisdicción y que, por disposición de la ley, se convierte en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece como para los tribunales que substancian instancias anteriores.

Dentro de nuestro Derecho Procesal Tributario la primera instancia de una controversia hacendaria se tramita ante el Tribunal Federal de Justicia

Fiscal y Administrativa; en tanto que la segunda se desahoga, según el monto o la importancia y trascendencia del asunto de que se trate, ante un Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La jurisprudencia sentada por este último tribunal es de observancia obligatoria para los dos primeros.

De acuerdo con lo prevenido en el quinto párrafo del artículo 94 Constitucional: "la ley fijara los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales, y tratados internacionales celebrados por el Estado mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

Ahora bien, en el caso específico de la materia tributaria, tres son los tribunales del fuero federal a los que la ley expresamente autoriza para fijar jurisprudencia: La Suprema Corte de Justicia, los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

¿Cómo se establece la jurisprudencia emanada de cada uno de estos tres tribunales?

1.- Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Nuestro máximo Tribunal se integra por dos Salas dotadas cada una de competencia diversa (la Primera Sala conoce de materias Penal y Civil; y la Segunda Sala conoce de materias Administrativas y del Trabajo; dichas salas están compuestas por cinco Ministros cada una más un Presidente que no forma parte de ninguna de ellas.

La Suprema Corte puede funcionar en Pleno o por Salas. Al funcionar tanto en Pleno como por Salas la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece dos tipos de jurisprudencia: la del Pleno y la de las Salas. En materia fiscal existe jurisprudencia del Pleno y jurisprudencia de la Segunda Sala, que al conocer de las materias Administrativa le compete la substanciación en última instancia del contencioso tributario, cuando lo que se debate es la constitucionalidad de una ley o de un reglamento tributario o bien cuando para resolver una controversia fiscal se tiene que llevar a cabo la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal.

La jurisprudencia del Pleno se forma mediante cinco ejecutorias que sustenten el mismo criterio respecto de casos similares, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por 10 Ministros; las ejecutorias de la Sala Administrativa constituye jurisprudencia, siempre que lo resuelto por ellas se sustenten en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario y que hayan sido aprobadas por lo menos por cuatro ministros.

La jurisprudencia de la Suprema Corte es de observancia obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales competentes en materia fiscal: el Pleno y la Sala Administrativa de la Corte, Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, Juzgados de Distrito y Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que reviste el carácter de Tribunal Administrativo.

2.- Jurisprudencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa.

Disponen los artículos 107 de la Constitución Política y 158 de la Ley de Amparo, que corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito substanciar en última instancia los juicios que se hayan tramitado inicialmente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal de lo Contencioso Administrativo) cuando dichos juicios no versen sobre la inconstitucionalidad de leyes o reglamentos o cuando no se este llevando a cabo la interpretación y aplicación directa de un precepto específico de la Constitución Federal, es decir a los Tribunales Colegiados de Circuito les compete conocer en última instancia de prácticamente la totalidad de los litigios fiscales.

Cada Tribunal se compone de tres magistrados; por regla general, los asuntos resueltos por esta clase de Tribunales no son susceptibles de ulterior revisión por parte de la Suprema Corte, se les ha facultado para sentar jurisprudencia con apego a las siguientes reglas:

- a) Sus ejecutorias consituyen jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco ocasiones consecutivas, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los Magistrados que los integran;
- b) Su jurisprudencia puede interrumpirse, dejando de tener carácter obligatorio, siempre que se pronuncie ejecutoria en contrario, aprobada por unanimidad de votos de los Magistrados respectivos
- c) La jurisprudencia así establecida es obligatoria para los propios Tribunales Colegiados de Circuito, así como para los

Juzgados de Distrito, Tribunales Judiciales del Fuero Común, y Tribunales Administrativos (Tribunal Federal de Justicia Administrativa).

3.- Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Con base en lo que establece su Ley Orgánica, esta entidad jurisdiccional es un Tribunal Administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, integrado por dieciséis salas regionales (compuesta cada una por tres Magistrados).

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le corresponde conocer en primera instancia de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas, (aquellas que no admiten recurso administrativo ante la autoridad que las dictó; aquellas en las que el interesado puede optar entre interponer el recurso o promover directamente juicio ante el Tribunal y aquellas que resulten de la tramitación del propio recurso), provenientes de las autoridades fiscales federales. Por ello se dice que es el frente inicial del procedimiento contencioso-tributario.

La ley le atribuye la facultad de establecer jurisprudencia, sin los mismos alcances de obligatoriedad que la emanada de la Suprema Corte de Justicia y de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa. Dicha jurisprudencia requiere para su configuración modificación y observancia de la presencia de los siguientes elementos:

En lo que refiere a la jurisprudencia que impone el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se establece por la Sala Superior de dicho Tribunal con arreglo a los siguientes lineamientos:

La Sala Superior se divide en dos secciones con once Magistrados, de los cuales diez integran las dos secciones en número de cinco Magistrados en cada una, siendo el restante el que figura como Presidente del Tribunal. La Sala Superior puede funcionar por Secciones o en Pleno. La labor de fijar jurisprudencia queda a cargo del propio pleno como de cada sección.

Respecto de la jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior, la misma se integra con aprobación de tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario sobre el mismo asunto.

La jurisprudencia de cada una de las dos secciones en que se divide la Sala Superior se integra con la aprobación de cinco casos no interrumpidos por otro en contrario, sobre el mismo tipo de asunto. En este caso constituyen precedentes las tesis sustentadas en las sentencias que pronuncien las secciones.

Aun cuando la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está referida a asuntos fallados en primera instancia, y por consiguiente, los criterios en ella expresados pueden ser variados tanto por los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa como por la Suprema Corte de Justicia, su importancia tampoco puede negarse, pues cumplen con la finalidad esencial como fuente formal del Derecho Fiscal: suministrar elementos de interpretación, firmes y definidos, de las normas jurídico-tributarias, que constituyen, un proceso de manifestación del Derecho.

1.3.9 Los tratados internacionales.

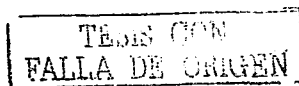
Los tratados internacionales son los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional con el objeto de sentar las bases para la solución pacífica de problemas comunes.

El artículo primero de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados Internacionales, celebrada en el año de 1969, señala que dichos Tratados son: un "Acuerdo Internacional entre Estados al cual se aplica el Derecho Internacional, que comprende un documento, o también dos o más documentos relacionados entre sí, sin que importe su nombre concreto".⁴

Para que los tratados internacionales puedan alcanzar efectos obligatorios, es necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, ya que de otra forma, ante la falta de coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta.

El artículo 133 de nuestra Constitución Política dispone que: "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 Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y Tratados a pesar de las*

⁴ Citado por la Enciclopedia de Relaciones Internacionales y Naciones Unidas de Edmund Jan Osmańczyk, página 1033, Fondo de Cultura Económica, México, 1976.



disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados".

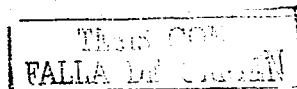
En términos generales, nuestra Carta Magna atribuye a los tratados internacionales la calidad de Ley Suprema del País, a condición de que reúnan tres requisitos:

- 1.- Que no contengan estipulaciones contrarias a cualquier norma constitucional.
- 2.- Que sean celebrados directamente por el Presidente de la República, en su capacidad de Jefe de Estado Mexicano. Y,
- 3.- Que sean aprobados o ratificados por el Senado.

Esta clase de acuerdos de voluntades está llamada a resolver una serie de complejos problemas económicos internacionales, que suelen agruparse bajo el rubro de "doble imposición internacional" y que actúan como factores de encarecimiento de todo tipo de operaciones de importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital, conocimientos tecnológicos, etc. Así como de operaciones de financiamiento internacional.

1.3.10 La doctrina.

La doctrina tributaria está constituida por el conjunto de conceptos, definiciones, críticas y opiniones vertidas por los especialistas en la materia acerca de los diversos temas que la componen, a través de libros, artículos, ensayos, editoriales, conferencias, cursos de actualización y demás medios de difusión permanente del pensamiento.



El papel de la doctrina es el de sistematizar las soluciones legislativas, esclareciendo sus partes oscuras. La doctrina se esfuerza por deducir el espíritu general de la legislación.

La doctrina en sí no es una fuente formal del Derecho Fiscal, sin embargo puede llegar a operar como fuente indirecta, en virtud de que los criterios y sugerencias de los especialistas llegan a influir en el ánimo del legislador cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona las existentes, así como en el juzgador, cuyas resoluciones sientan jurisprudencia. La doctrina coadyuva, en cierta medida a los procesos de manifestación de las normas jurídico-tributarias.

1.3.11 Inaplicabilidad de la costumbre como fuente formal del Derecho Fiscal.

Nuestro país se rige por un sistema de derecho escrito, por ello resulta irrelevante e inaplicable la costumbre, en virtud de que se parte del principio de que contra el tenor de la ley no puede alegarse costumbre o práctica en contrario, aplicarla solo generaría múltiples conflictos interpretativos que, a la postre, desembocarían en un caos.

La costumbre tiene por fuerza que quedar relegada en un plano casi insignificante como lo sostiene el maestro García Máynez: "la costumbre desempeña en nuestro Derecho un papel muy secundario. Solo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es por ello fuente inmediata, sino mediata o supletoria del orden positivo. Así el artículo 10 del Código Civil del Distrito Federal establece el principio de que contra la observancia de la ley no puede alegarse desuso, costumbre o

practica en contrario. Dicho de otro modo: la costumbre no puede derogar la ley..."⁵

En el caso concreto de nuestro Derecho Fiscal, la costumbre no solo no puede derogar la ley, sino que ni siquiera es admisible la posibilidad de que se aplique en forma supletoria, es decir, a falta de un texto legal referido específicamente al problema de que se trate. Todo ello, merced a nuestro básico principio de legalidad que exclusivamente permite a la autoridad hacendaria llevar a cabo aquellos actos o funciones para los que, previa y expresamente, se encuentra facultada por una ley aplicable, y el que únicamente obliga a los contribuyentes a cumplir con los deberes que también previa y expresamente les impongan las leyes aplicables, permitiéndoles ejercitar ante el Fisco tan sólo los derechos que esas mismas leyes les confieren.

Esta situación se corrobora por el texto del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, que al respecto establece: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto".

Podemos concluir diciendo que las contribuciones se rigen, de manera exclusiva, por normas jurídicas, sin que se admita la posible aplicación supletoria de la costumbre, ya que en defecto de las leyes hacendarias especiales, deberá recurrirse únicamente al Código Fiscal. El derecho Tributario es, esencialmente, un régimen de legalidad estricta o de estricto derecho que por su misma naturaleza no permite la menor intromisión de situaciones de hecho que no formen parte del marco

⁵ Ob. Cit., pág. 66.

jurídico que genera. De ahí que contra la observancia de la ley tributaria, no solo no puede alegarse desuso, costumbre o práctica en contrario, sino que los factores consuetudinarios ni siquiera pueden ser invocados a título de supletoriedad.

1.4 Principios fundamentales del Derecho Fiscal

1.4.1 Principios doctrinarios en materia fiscal.

El estudio de este tema quedará enfocado hacia la exposición de los siguientes principios doctrinarios en materia fiscal:

1. Parte Fundamental.

Expositor: Adam Smith.

- a) Principio de Proporcionalidad;
- b) Principio de Certidumbre o Certeza;
- c) Principio de Comodidad; y
- d) Principio de Economía.

2. Parte complementaria.

Expositor: Harold M. Sommers.

- a) Principio de la Capacidad de Pago; y
- b) Principio del Beneficio.

1.4.1.1 Principio de proporcionalidad.

Adam Smith, literalmente establece el principio de proporcionalidad de la manera siguiente:

"Los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado... En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición. Es necesario tener presente, para todo genero de contribución, de cualquier tributo que viene finalmente pagarse por una sola de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios y renta) es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos."⁶

El Principio de Proporcionalidad se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de justicia, de estos tres postulados:

- a) El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
- b) El distribuir por igual las cargas publicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.

⁶ Smith, Adam, Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones. Libro V, Tomo II, página 411. Publicaciones Cruz O. México, 1978.

- c) El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable de ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia, implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.

1.4.1.2 Principio de certidumbre o certeza.

"El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y determinado y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la mas leve incertidumbre en la cuantía del tributo".⁷

Lo anterior lo podemos resumir de la siguiente manera:

1.- Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho pueden llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, etc.

⁷ Smith, Adam. Ob. Cit. Libro V, Tomo II, páginas 409 y 410.

2.- Al indicar que todo tributo ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona, Adam Smith, sienta otra verdad capital; particularmente para sistemas tributarios que, como el nuestro, son especialmente afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción.

3.- El desacato al principio de certidumbre propicia la corrupción y la altanería de los funcionarios hacendarios.

1.4.1.3 Principio de comodidad.

"Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea mas cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente. Un impuesto sobre la renta de la tierra o de las casas, pagadero al mismo tiempo en que el dueño las devenga, es exigido con oportunidad ya que regularmente debe creerse que tiene entonces de donde pagar. Los derechos cargados sobre los géneros de consumo, siendo artículos de mero lujo, vienen por ultimo a pagarse por el consumidor, y generalmente del modo menos gravoso que pueda ser para él. Los paga, en efecto poco a poco, va medida que va necesitando de aquellos géneros, y como tiene también la libertad de comprarlos o no, según le parezca, será culpa suya si al tiempo de pagarlos sufre alguna incomodidad".⁸

En razón de lo anterior podemos mencionar que:

1.- Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que, en

⁸ Smith, Adam. Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 410.

atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice su pago.

2.- Asimismo, debe facilitarse el entero tributario designando lugares adecuados para el desarrollo de las funciones recaudatorias del Estado, en donde los sujetos pasivos sean tratados con decoro y atención como sostenedores que son del gasto publico, y no como insignificantes vasallos o presuntos delincuentes. Además, se deben proporcionar otro tipo de facilidades, como que el pago de determinadas contribuciones pueda efectuarse por correo.

3.- El acatamiento al principio de comodidad implica que los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.

1.4.1.4 Principio de economía.

"Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a mas de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Publico del Estado".⁹

Lo anterior significa que la diferencia entre el monto total de la recaudación fiscal y lo que efectivamente ingresa a las arcas del Erario Publico debe ser la menor posible.

El principio de economía resulta de vital importancia tanto para el Fisco como para los contribuyentes, debido a que su inobservancia se

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

traduce en la violación de los motivos de orden público que justifican la existencia de la relación jurídico-tributaria. La percepción de ingresos tributarios por parte del Estado se explica y se acepta en virtud de que dichos ingresos se destinan básicamente a la prestación de servicios públicos y a la realización de diversas actividades de interés general. De tal manera que las aportaciones económicas que el ciudadano hace a la Administración Pública merced a la relación jurídico-tributaria, le son devueltas transformadas en obras y servicios; por ello todo tributo debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable. Su destino y su justificación están constituidos por la satisfacción del gasto público.

1.4.2 Principios complementarios.

Principios expuestos por el tratadista Harold M. Sommers en su obra "Principios de Política Impositiva" plantea máximas que a su juicio, deben seguir los actuales legisladores para atenuar las tensiones financieras que en los últimos años se han presentado como consecuencia del ascendiente nivel de vida de la población y del crecimiento de la demanda de gran número de servicios.

1.4.2.1 Principio de capacidad de pago.

"De acuerdo con este principio, los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. Un buen principio de capacidad de pago es el de gravar con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza. Puesto que a los ingresos más altos se les grava

¹ Ob. Cit. Libro V, Tomo II, página 410.

más fuertemente, la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza".¹⁰

Es decir que:

- a) Las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen, independientemente de que se beneficien en mayor o menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones; y
- b) El principio de proporcionalidad es un positivo instrumento de justicia social y de reforma económica al propiciar una mejor distribución del ingreso y la riqueza nacionales.

1.4.2.2 Principio del beneficio

En torno a este principio, Sommers expresa lo siguiente:

"Otra posible base para un impuesto es el principio del beneficio, según el cual los individuos y los negocio pagan de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales... resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad del pago en aquellos casos en que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente."¹¹

¹⁰ Ob. Cit. Páginas 153 y 154.

¹¹ Sommers, Harold M. Ob. Cit., páginas 154 y 155.



Se trata de un principio que queda comprendido dentro del de proporcionalidad o de capacidad de pago, puesto que es una verdad de carácter universal el que los rendimientos de los impuestos se deben destinar a la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

1.4.3 Principios constitucionales en materia fiscal.

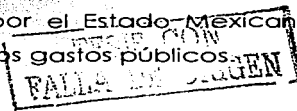
Del contenido de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, podemos desprender la existencia de los siguientes principios:

- a) Principio de generalidad
- b) Principio de obligatoriedad
- c) Principio de vinculación con el gasto publico
- d) Principio de proporcionalidad y equidad; y
- e) Principio de legalidad.

1.4.3.1 Principio de generalidad.

Puede enunciarse diciendo que, solo están obligados a pagar las contribuciones 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.

El principio de generalidad encuentra su fundamento constitucional, en el encabezado del artículo 31, que a la letra dice: "son obligaciones de los mexicanos"; lo cual, con base en lo que se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.



Obviamente, dicha obligación general lleva implícita la "capacidad contributiva".

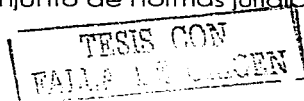
1.4.3.2 Principio de obligatoriedad.

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, el Distrito Federal, de las Entidades Federativas y de los Municipios, constituye una obligación ciudadana de carácter público.

Lo anterior quiere decir que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir la correspondiente contribución, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Las 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 esta facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esa razón, podemos afirmar que el cobro de las contribuciones es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio. En la relación tributaria a fin de evitar posibles arbitrariedades de los detentadores del poder del Estado, debe encontrarse subordinada a un conjunto de normas jurídicas y



Principios de Derecho Público; una vez que una contribución ha sido puesta en vigor acatando los principios de legalidad y de constitucionalidad, todas las personas que se encuentren en los correspondientes supuestos normativos automáticamente quedan obligados a enterarlo en el plazo de Ley.

Sobre este particular es factible aseverar que el cobro de una contribución exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución, pues una vez que ha transcurrido el plazo que la ley concede para su pago sin que el causante efectúe el entero respectivo, los mismos se vuelven exigibles, lo que trae como consecuencia mas importante el que el Fisco inicie en contra del contribuyente remiso el llamado procedimiento económico- coactivo, el que si no se paga la contribución adeudada en el plazo que marca la ley fiscal respectiva puede culminar en el embargo o secuestro administrativo y en el remate de bienes propiedad el sujeto pasivo, en cantidad suficiente para cubrir el importe de la contribución de que se trate, mas el de los correspondientes accesorios: recargos, multas y gastos de ejecución.

En tales condiciones, el principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una autentica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no es una donación graciosa o una aportación voluntaria. Se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible. Por

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

eso nuestra Constitución le impone el carácter de obligación pública y por eso faculta expresamente al Estado para llevar a cabo el procedimiento económico-coactivo.

1.4.3.3 Principio de vinculación con el gasto público.

La multicitada fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política que nos rige, señala en su parte inicial: "son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Distrito Federal, de las Entidades Federativas y de los Municipios..."

Quiere decir que nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones. Este principio establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual solo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea divulgado entre la población, la que tiene el derecho de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate quedará automáticamente colocada al margen de la Constitución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.4.3.4 Principio de proporcionalidad.

De acuerdo con el tratadista Andrés Serra Rojas, "proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí."¹²

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

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 ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría analizando a las contribuciones como un medio para que el Estado confisque los bienes de los ciudadanos.

El principio de proporcionalidad implica que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de los medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

¹² Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo, Sexta Edición. Tomo Primero. Editorial Porrúa, S.A. México, 1974, Pág. 779

El principio de proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no solo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que debe corresponder a su vez a los ingresos obtenidos.

1.4.3.5 Principio de equidad.

•Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender "una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, mas que por los mandatos de la justicia o de la ley".¹³

Margain Manautou afirma a su vez que una contribución será equitativa cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación".¹⁴

De lo anterior podemos concluir que el común denominador del principio de equidad esta constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del 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.

¹³ Ob. Cit., paginas 773 y 774.

¹⁴ Margain Manautou, Emilio. La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, Pagina 190. San Luis Potosí, S.L.P., 1967.

Capitulo segundo:

**El Estado y su
actividad
financiera**



42-A

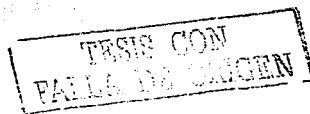
1.4.3.6 Principio de legalidad.

El art. 16 de nuestra Carta Magna establece que todo acto de autoridad deberá ser debidamente fundado y motivado, principio de legalidad constitucional al cual deben apegarse los actos de la autoridad fiscal como tal.

El principio de legalidad fiscal lo podemos encontrar en la parte final de la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política establece que debe contribuirse a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

La Ley Suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule, es decir que, 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; por su parte, los contribuyentes solo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previa y expresamente les impongan las leyes aplicables y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas leyes les confieren cuestión ratificada por el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación al establecer que:

"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...; solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico."



Capítulo segundo. El Estado y su actividad financiera.

2.1 Actividad financiera del Estado.

El concepto de actividad financiera es un concepto en el que convergen múltiples aspectos políticos, sociológicos, económicos y jurídicos.

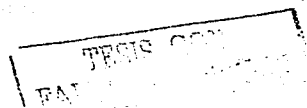
La actividad financiera se desenvuelve dentro del marco de la administración pública y se orienta a la satisfacción de las necesidades colectivas. De ahí, pues, que uno de sus rasgos característicos sea su carácter finalista o instrumental; es decir, se trata en todos los casos de una actividad medio, y nunca un fin en sí mismo.

La actividad económica se produce siempre que se den las siguientes condiciones:

- a) Una gama de necesidades y fines que desean conseguirse y que ofrecen diversos grados de urgencia o deseabilidad;
- b) Una limitación de los medios necesarios para conseguir esos fines;
- c) Una posibilidad de empleo o uso alternativo de los medios disponibles, lo que obliga a una elección racional por parte del sujeto.¹⁵

La actividad financiera pertenece al dominio de lo que se denomina también economía pública y que uno de sus rasgos característicos lo

¹⁵ Sáinz de Buñanda, Fernando. En torno a la naturaleza de la actividad financiera en Hacienda y Derecho. tomo II. IEP, Madrid, pág. 9.



constituye el hecho de que se da fuera de leyes del mercado y que al utilizar la coacción asegura la satisfacción de las necesidades de la comunidad.

El rasgo más sobresaliente de la actividad financiera lo constituye el papel que juega el Estado, bien actuando a través de su poder de imperio mediante la exacción de parte de la riqueza generada por la comunidad a través de las contribuciones o bien concurriendo al mercado ofertando sus productos y servicios como el resto de los agentes económicos.

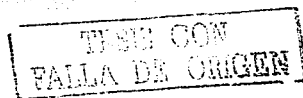
En la actualidad el Estado-Gobierno al tomar decisiones en materia de ingreso público y gasto lo hace privilegiado o tomando muy en cuenta las repercusiones políticas que las mismas tendrán.

Se dice que la actividad financiera es un fenómeno de carácter político por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que se persiguen; es un fenómeno económico por los medios empleados y jurídico por la forma en que se actúa y desenvuelve.¹⁶

Sin embargo, la actividad financiera no puede ser calificada en su totalidad de económica o política. Una decisión financiera será una decisión económica en tanto que, como decisión sobre el uso de medios aplicables a fines alternativos, suponga una manifestación de la actividad económica.

El fenómeno financiero tiene un aspecto económico derivado del hecho de que implica la administración y asignación de recursos escasos a fines alternativos; tiene un aspecto de carácter político sociológico en la

¹⁶ Ob. Cit. Pág. 25



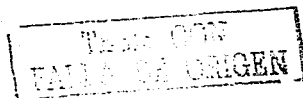
medida en que el fenómeno financiero es producto de decisiones políticas y genera repercusiones de esa naturaleza; tiene un aspecto ético en la medida en que a través del ingreso y gasto se pretende servir a determinados valores sociales; tiene así mismo un aspecto contable dado que los movimientos generados por el proceso ingreso-gasto deben ser contabilizados dentro del sistema de contabilidad del sector público.

2.2 La economía pública.

La economía pública constituye un sector bien localizado y sobre todo singularizado por ciertos rasgos que la hacen diferenciable en algunos aspectos del resto de la economía nacional. En un sistema de economía de mercado es dable hablar de economía pública y economía privada, ambas conforman la economía nacional. Es precisamente en el ámbito de la economía pública en donde discurre lo que por el momento lo denominare "lo tributario".

Hay economía cuando se está ante multiplicidad de necesidades o de objetivos valiosos susceptibles de ser satisfechos mediante recursos pecuniarios; cuando frente a tal diversidad se cuenta con un cúmulo de recursos limitados cuya asignación necesariamente deberá requerir una valoración respecto a la urgencia e importancia de las necesidades con el consiguiente sacrificio de alguna de ellas.

En tales circunstancias el individuo deberá adecuar el uso de los recursos limitados en función de la satisfacción de aquellas necesidades que valore como más urgentes o más valiosas.



2.3 Razones de la economía pública.

2.3.1 Las necesidades públicas.

La economía pública, como sistema específico, ordenado y coherente, dentro del marco de la economía nacional, se explica a partir de sus finalidades, móviles y modos de comportarse. La existencia de ciertas necesidades calificadas como "públicas" es un elemento que la explica.

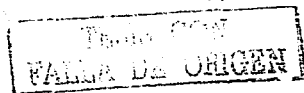
a) Lo "público" de la necesidad.

La necesidad es pública en la medida que es una necesidad del Estado. La necesidad pública es una necesidad del Estado por identificarse con los fines de éste. La condición o carácter de "público" de una necesidad por ello implica la exigencia de que su satisfacción debe quedar en manos del Estado. Ello es obvio por ser éstas justamente parte de los fines del Estado. La necesidad pública surge a partir del momento de la existencia del Estado como forma de organización política, no son realidades preexistentes a él cuya satisfacción tenga éste que encarar.

El carácter público de una necesidad tiene su origen en un acto de calificación que expide respecto a ciertas necesidades el Estado. No existen necesidades públicas por naturaleza, existen necesidades que tradicionalmente el Estado ha atendido y que actualmente se asumen como públicas. La necesidad pública o el carácter público de una necesidad esta íntimamente vinculado con los fines del Estado.

b) Su satisfactor: el bien o servicio público.

El servicio público consiste en una actividad asumida por el Estado en vista de un interés público. La noción de servicio público entraña



necesariamente una vinculación con una entidad de derecho público por una parte, el Estado, y por otra la afectación a un fin específico en cuyo logro está comprometido el interés público. La vinculación entre servicio público y Estado puede ser directa o indirecta en la medida que el servicio lo preste en forma inmediata el Estado.

2.4 El gasto público.

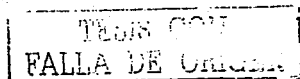
El gasto público se encuentra constituido por cualquier erogación realizada por el Estado u otro ente público y destinada ala consecución de los objetivos y metas propuestos por éste.

En materia presupuestaria existen diversos criterios de clasificación del gasto público, dos de las más importantes son las siguientes:

I.- Clasificaciones Administrativas.

1.- Clasificaciones orgánicas.

De conformidad con dicho criterio, los recursos se asignan teniendo en cuenta la estructura orgánica del Estado, de tal manera que corresponderá una gran partida presupuestaria a cada uno de los tres poderes de gobierno y se continua el proceso de asignación desagregando dicha gran partida conforme se discrimina cada una de las unidades administrativas; de esta manera, la unidad de asignación de recursos lo constituye la unidad administrativa, por ejemplo, Secretaria de Estado, Dirección General, Dirección, Departamento, etc.



2.- Clasificación funcional.

Esta clasificación tiene la pretensión de dar un mayor grado de racionalidad a las decisiones en materia de asignación de recursos, sustituyendo la dependencia común unidad de asignación; con este criterio se procede a una desagregación de las diversas funciones del Estado (justicia, educación, seguridad, etc.) y a partir de ahí se asignan los recursos.

II.- Clasificaciones económicas.

1.- Gastos efectivos.

Los gastos efectivos son aquellas erogaciones que corresponden al sostenimiento de la actividad de la administración y a la vida de los servicios públicos, quedando comprendidos los actos consuntivos como compra de bienes, las remuneraciones al personal, el pago de los servicios de la deuda pública, etc.

2.- Gasto de funcionamiento o corriente.

Los gastos de funcionamiento son normalmente necesitados para financiar la marcha del Estado y servicios públicos, adquisición de material de oficina, remuneración al personal, etc.

2.5 Los ingresos tributarios.

2.5.1 Las contribuciones.

El Estado, en su condición de productor de bienes y servicios públicos, requiere disponer de fuentes de financiamiento que por una parte le den certeza en la percepción de los recursos y por otra, garantía de la suficiencia de los mismos.

Ante esta situación el Estado acude a diversas fuentes, entre las mas importantes encontramos las contribuciones.

La presencia de las contribuciones se encuentra consagrada en el artículo 31. fracción IV, en el que se establece para propósitos de cobertura del gasto publico, la obligación de pagar no solo impuestos, sino de "contribuir".

La existencia de las contribuciones dentro de una economía se explica y justifica a la vez a partir de la existencia de una doble necesidad. Por una parte la sentida por la sociedad de que se la garantice la satisfacción de una amplia gama de carencias lo que no es posible lograr a través de los mecanismos usuales del mercado (oferta, demanda y precio), dada la naturaleza misma de la necesidad.

El Estado por otra parte, como organización política, al coincidir sus fines con tales necesidades asume su satisfacción como cometido estatal, tornándose de esa manera las mismas en necesidades publicas. Asegurar la provisión de los bienes y servicios que satisfagan tales necesidades constituye la más alta prioridad para el Estado, lo que lo vincula fatalmente con el problema del financiamiento público.

A través de las contribuciones se posibilita que solo se llame a participar para el financiamiento del gasto público a quien detenta capacidad contributiva y solo dentro del límite de la misma.

El Estado debe por lo tanto, enfrentar la necesidad de idear e implementar mecanismos que le garanticen el justo reparto del coste

financiero de producción de los bienes y servicios públicos entre los integrantes de la sociedad.

2.5.2 Concepto de contribuciones.

Las referencias a las contribuciones como institución central son más bien escuetas e indirectas, para centrar su atención total en sus diversas especies.

Para Sergio F. de la Garza: "tributos o contribuciones son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines".¹⁷

La Constitución Política Mexicana no contiene norma alguna que defina la figura de las contribuciones; sin embargo podemos deducir que las contribuciones presentan los rasgos siguientes:

a) Tienen su fuente en el poder de imperio del Estado.

Lo cual significa que las contribuciones y específicamente la obligación de soportar su pago no tienen otra justificaciones sino el poder de imperio del Estado. La condición de obligado a soportar el pago de las contribuciones le viene impuesta al gobernado por un acto soberano del Estado y no producto de un acuerdo o negocio jurídico suscrito entre ambos.

b) Constituyen prestaciones en dinero.

Del fin al que se encuentra afecto el tributo: "contribuir para los gastos públicos", se desprende que en principio que la deuda tributaria solo puede saldarse mediante la entrega en dinero.

¹⁷ De la Garza, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa: 1992, Pág. 320.

c) Las contribuciones se encuentran afectas a fines recaudatorios, sin que se niegue la posibilidad de servir a propósitos de política económica.

d) Solo mediante ley pueden crearse.

No puede haber contribuciones de no existir una norma jurídica con rango de ley que las establezca, definiendo igualmente los elementos esenciales del mismo, tales como los sujetos obligados al pago, los supuestos en los que surge la obligación al pago, así como los elementos indispensables para santificar el monto de la deuda tributaria.

2.6 Especies de contribuciones.

2.6.1 Panorama legislativo y doctrinario.

a) Legislación mexicana.

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación lo define así:

"Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos".

b) Algunos antecedentes legislativos.

En primer termino debemos citar la Ley General sobre Percepciones Fiscales de la Federación del 31 de diciembre de 1937; en su artículo primero distingue solo dos especies de contribuciones: por una parte los impuestos y por otra los derechos.

Dicha ley es justamente el antecedente legislativo inmediato del Código Fiscal de la Federación, pero solo en lo que se refiere a la normativa de caracter sustantivo y administrativo de este ultimo pues en su

normativa procesal tal antecedente lo constituye la Ley de Justicia Fiscal del primero de enero de 1937.

El Código Fiscal de la Federación en su versión primera aparece publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 31 de diciembre de 1938, que es substituido por el de 30 de diciembre de 1966 y este a su vez por el actualmente en vigor a partir del primero de enero de 1983. En los dos primeros se sigue distinguiendo como únicas especies de ingresos tributarios a los impuestos y a los derechos y no es sino hasta el actual en que se adicionan tales categorías con las aportaciones de seguridad social, cuya previsión ya estaba contemplada en la legislación del seguro social y las contribuciones de mejoras, cuya existencia quedaba contemplada en las leyes especiales que establecían tal medio de financiamiento de específicas obras públicas.

2.7 El impuesto.

El Código Fiscal de la Federación vigente en su artículo 2º, fracción I define al impuesto en los siguientes términos:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Tres son las repercusiones o efectos económicos que presentan los impuestos.

a) Percusión del Impuesto.

Es el fenómeno producido por el impacto que produce al pago del impuesto sobre la economía del sujeto contribuyente jurídico. A través de

la percusión se explica el efecto que el impuesto genera sobre la persona que por disposición legal debe pagarlo, por lo que a merced de tal fenómeno el contribuyente jurídico o de jure se convierte en contribuyente de hecho o de facto. El impuesto produce diversos efectos en la economía del sujeto percutido, entre los que pueden señalarse una disminución en la demanda por parte de él o bien un incremento en su nivel de endeudamiento.

b) Incidencia del impuesto.

Se produce el efecto de incidencia impositiva cuando el sujeto contribuyente de derecho, es quien finalmente soporta la carga impositiva, sujeto incidido o bien el contribuyente de hecho, es decir aquel a quien se le ha transferido la carga impositiva mediante cualquiera de los procedimientos de traslación y que por ende por disposición legal no asume la condición de contribuyente de derecho soporta finalmente dicha carga.

c) Difusión del impuesto.

Bajo tal denominación se refiere al cúmulo de efectos que produce el impuesto una vez que ha incidido, es decir una vez que ha llegado a su destinatario final: el contribuyente de hecho que no puede trasladarlo.

2.8 Aportaciones de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social se encuentran consagradas en el mismo artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"II. Aportaciones de seguridad social 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."

La diferencia de fondo entre esta categoría tributaria y el resto de los tributos se localiza en la configuración del hecho generador de la obligación de pago a título de aportación de seguridad social. Tal hecho se configura de la siguiente manera:

a) Elemento objetivo o material.

Soportar obligaciones en materia de seguridad social y ser sujeto substituido por el Estado en su cumplimiento o bien ser beneficiario directo de los servicios de seguridad social.

b) Elemento subjetivo.

Tiene la calidad jurídica de contribuyente a título de aportación de seguridad social toda persona que tenga la condición jurídica de sujeto substituido o de beneficiario en el cuadro del anterior inciso.

2.9 Contribuciones de mejoras.

Nuestro Código Fiscal de la Federación define a las contribuciones de mejoras de la manera siguiente:

"III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas."

De esta manera estamos en presencia de una prestación de carácter patrimonial c título definitivo que son impuestas por el Estado en ejercicio de su poder de imperio, creadas mediante ley que están a cargo

de las personas cuya situación coincida con la definida por el legislador como idónea para generar la obligación tributaria.

La contribución de mejoras se diferencia del impuesto porque el elemento objetivo del hecho generador de las obligaciones a título de impuesto está constituido por un evento revelador de capacidad contributiva, vinculado solo a circunstancias personales de su realizador, por otra parte el elemento objetivo de la obligación tributaria a título de contribución de mejoras si bien en alguna medida evidencia cierta capacidad contributiva, por su condición de tributo, en su producción en nada participa el sujeto, sin que su actualización solo es imputable a la acción del Estado.

2. 10 Derechos.

El Código Fiscal de la Federación, los define como:

"IV. 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. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."

Ante esta definición, podemos afirmar que estamos hablando de una prestación pecuniaria obligatoria, es decir impuesta, y definidos los términos de la misma tanto en sus aspectos cuantitativos, como temporales o modales en ejercicio del poder de imperio del Estado.

Tal obligación solo encuentra su fuente en la ley, dado que solo mediante leyes se pueden establecer tributos.

El presupuesto normativo erigido por el legislador como generador de la obligación de pago de los derechos siempre ha de construirse sobre la base de una actividad administrativa desplegada por la Administración Pública que tenga por destinatario a un sujeto en lo particular e identificable, quien por tal circunstancia finalmente será el obligado al pago de dicho tributo a título de derecho, por ejemplo, la expedición de una licencia, de un permiso, de un pasaporte una inscripción al Registro Público etc.

Así podemos concluir diciendo que los derechos son una prestación patrimonial impuestos por el Estado mediante ley, en ejercicio de su poder de imperio para el financiamiento de los gastos públicos a cargo del sujeto destinatario directo de una conducta administrativa de aquel que pone en evidencia de alguna manera una determinada capacidad contributiva.

Capitulo tercero:

Nacimiento de la obligación tributaria

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SA-A

CAPITULO TERCERO. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

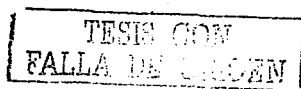
3.1 Obligaciones en general.

De acuerdo con la doctrina civilista de las obligaciones, éstas nacen bien de la voluntad del obligado o bien de la voluntad de la ley, en el primer caso se está ante las obligaciones denominadas voluntarias o consensuales y en el segundo frente a las legales, o "ex lege". Tratándose de las obligaciones denominadas voluntarias se acepta comúnmente que en éstas la ley es la fuente mediata de las misma si la voluntad su fuente inmediata, lo anterior en virtud de que efectivamente es la voluntad la que da nacimiento y vida a la obligación pero siempre y cuando se encuentre tutelada por la norma jurídica, es decir para que la voluntad pueda ser fuente de obligaciones se requiere que exista una norma jurídica que le atribuya tal eficiencia. Por tanto se habla de obligaciones consensuales simple y sencillamente por la preeminencia del consentimiento, el ejemplo mas destacado de tales obligaciones son las contractuales.

3.2 Nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria atendiendo a su fuente, pertenece a la categoría de las obligaciones "ex lege", es decir surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella, por tanto, en el campo de la obligación tributaria la voluntad del sujeto deudor y obligado carece de toda relevancia constitutiva de la obligación.

Así el legislador mexicano es receptivo de lo anterior cuando proclama en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación:



"las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

El carácter "ex lege" de la obligación tributaria presenta dos fases en que se desenvuelve el proceso de penetración jurídica dentro del ámbito tributario. En un primer momento, el ente público establece normativamente, por vía legislativa, las situaciones de hecho a las que desea asociar el nacimiento de las obligaciones tributarias. en un segundo momento el ente publico se ocupa de definir y ejercitar pretensiones tributarias individualizadas, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto a los cuales se hayan producido, de modo concreto y efectivo los presupuestos legales de la imposición.

La primer fase se agota en el ejercicio de la denominada Potestad Normativa Tributaria que no encuentra otra limitante jurídica que la impuesta por el marco constitucional. El segundo momento dentro del proceso de penetración jurídica en el campo tributario genéricamente puede denominarse "fase impositiva", constituyendo dicha fase el ejercicio del denominado "poder de imposición" y que consiste en una amplia gama de actividades que constituyen lo que también se denomina como gestión tributaria que agrupa todo un espectro de posibilidades de actuación del Estado que tienen como característica común el tratarse de conductas regladas sometidas en forma absoluta al ordenamiento jurídico y que van desde la acción del Estado orientada a la verificación de si el supuesto normativo se ha dado en la realidad (determinación), la cuantificación del monto del adeudo a cargo del sujeto obligado (liquidación) a los actos concretos destinados al cobro de la prestación debida (recaudación) etc.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

3.3 La función liquidatoria y el nacimiento de la obligación tributaria.

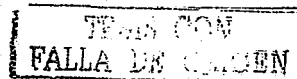
Por función liquidatoria o liquidación debe entenderse como una serie de actos llevados a cabo bien por la autoridad hacendaria bien por el sujeto administrado y que tienen por finalidad comprobar o verificar que el supuesto previsto en la norma se haya dado en la realidad y luego proceder a la cuantificación de la deuda. Liquidar una obligación en materia fiscal no es lo mismo que lo que quiere significarse cuando se habla de liquidar una obligación mercantil.

Existen dos momentos: uno, el de la constatación o verificación de la actualización del supuesto previsto en la norma como elemento objetivo de un hecho generador y al que se le denomina "fase de determinación tributaria. El otro consiste justamente en fijar el monto de la deuda mediante el desahogo de las fases del procedimiento liquidatorio.

La función liquidatoria dentro del proceso de nacimiento de la obligación juega dos importantes papeles: uno que atribuye al acto liquidatorio un efecto declarativo, es decir, que reconoce que la obligación nace al momento en que se actualiza el supuesto normativo limitándose al respecto la liquidación a declarar que ha nacido la obligación y a determinar su monto; la otra, atribuye al acto liquidatorio un carácter constitutivo, es decir, la liquidación se convierte de esta manera en el acto que da nacimiento a la obligación de tal manera que mientras no haya procedimiento liquidatorio no existe obligación.

3.4 Sujetos de la obligación tributaria.

3.4.1 Planteamiento general.



La multiplicidad de vínculos que comprende la relación jurídico tributaria, exige la existencia de un sujeto titular de poderes jurídicos que lo habiliten para exigir a otro sujeto el pago de la prestación debida a título de deuda tributaria o el cumplimiento de cargas de naturaleza no pecuniaria, como presentar avisos, declaraciones, tolerar la practica de visitas domiciliarias, etc. Sujeto a quien corresponde la posición jurídica activa y que se identifica con el Estado en cuanto titular de la función administrativa en materia tributaria.

La contracara de tal posición jurídica es la de obligado tributario, es decir; frente al sujeto activo deberá darse la presencia de una diversidad de sujetos respecto a los cuales se despliegan los poderes jurídicos que definen la posición acreedora y que por tal razón quedan definidos genéricamente como sujetos pasivos. La calidad de sujeto pasivo es una condición jurídica que conviene a una multiplicidad de sujetos por el solo hecho de tener que soportar el cumplimiento de una obligación o carga y si ésta es de naturaleza tributaria se estaría ante sujetos pasivos u obligados tributarios.

La condición de obligado trae aparejada la de responsable por lo que todo sujeto pasivo u obligado tributario es sujeto responsable en la medida que de no efectuarse el pago de la deuda a soportarse, el sujeto acreedor puede desplegar una serie de acciones tendientes a satisfacer su pretensión en los bienes patrimoniales del obligado.

La caracterización jurídica de los diversos sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria puede responder a las siguientes categorías:

- a) Sujetos pasivos u obligados tributarios. Corresponde a todo deudor tributario.
- b) Sujeto pasivo responsable tributario o deudor responsable. Conviene igualmente a todo deudor tributario.
- c) Sujeto contribuyente, deudor solidario, deudor subsidiario o deudor sustituto. Son cuatro subespecies dentro de la especie de los sujetos pasivos responsables tributarios y éstos a su vez constituyen especie dentro del genero de los obligados jurídicos.

3.4.2 · Sujeto activo de la obligación tributaria.

Toda norma jurídica, de acuerdo con su propia estructura, contiene la previsión de un supuesto el que, una vez realizado desencadena una serie de consecuencias jurídicas, mismas que son queridas y deseadas por el legislador. La norma tributaria no escapa a dicho esquema. El interés de la colectividad no se encuentra satisfecho con la sola emanación de la norma tributaria, sino que es menester una conducta posterior al acto de legislación por parte del Estado orientada a la aplicación de las normas a cada uno de los casos comprendidos en los supuestos normativos, asumiendo de esta manera en cada caso el carácter de sujeto titular del crédito. A todo el conjunto de actos por parte del Estado en ejercicio de la función administrativa y que tiene por finalidad la aplicación de las normas tributarias de denomina poder de imposición. Pues bien el Estado asume el carácter de sujeto activo de la obligación tributaria solo en los casos en que actúa en ejercicio de su poder de imposición.

En los términos del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Publica Federal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Publico sujeto activo de la obligación tributaria:

TEXIS CON
FALLA DE ORIGEN

ARTICULO 31.- Los contribuyentes de la renta y los de los impuestos sobre el consumo y el patrimonio, pagarán:

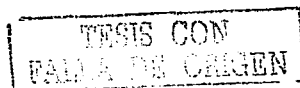
vi. Ocasion los impuestos, contribuciones de mejoras, de venta, producidos y consumidos dentro de los términos de las leyes municipales y pagar los impuestos de la renta, de la herencia y de familia.

3.4.3. Sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es aquella persona física o jurídica que por imperio de la ley asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria estando obligada cumplir con una prestación de dar a favor del sujeto activo consistente en la entrega de una suma de dinero siendo irrelevante que sea otro sujeto diferente.

En términos generales podemos afirmar que es sujeto contribuyente el sujeto deudor tributario a quien se imputa por previsión expresa de la ley tal carácter, por la única razón de ser el realizador del elemento objetivo o material del hecho generador de una obligación tributaria. En el caso de los deudores y responsables tributarios, solidarios, subsidiarios, sustitutos asumen tal carácter por imperio de la ley, pero por una causa siempre distinta de aquella por la que el sujeto contribuyente es tal. Nunca, a diferencia de este último, el resto de los deudores tributarios realiza el elemento objetivo o material de un hecho generador de una obligación tributaria, por lo tanto no evidencia estar en posesión de una capacidad de contribuir y por ende, no les corresponde la condición de sujeto contribuyente.

3.4.4. Sujeto pasivo obligado solidario.



Se le define como la personal física o moral, nacional o extranjera, que, en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición expresa de la Ley tributaria aplicable, adquiere concomitantemente con dicho obligado directo y a elección del Fisco, la obligación de cubrir una contribución originalmente a cargo del propio contribuyente directo.

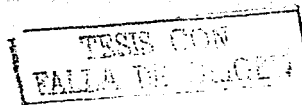
La obligación solidaria solo puede existir cuando la ley aplicable al caso así lo prevenga expresamente.

La existencia de diversos preceptos legales dentro de nuestro Derecho Fiscal positivo (especialmente el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación) permite corroborar la existencia de una relación jurídica entre el causante directo y el obligado solidario; la necesidad de una norma legal que atribuya a dicha relación consecuencias solidarias para efectos tributarios; y el derecho de elegibilidad a favor del Fisco para hacer efectivo el crédito de que se trate, indistintamente con cargo al patrimonio de cualquiera de estos dos sujetos pasivos, según convenga a sus intereses.

3.4.5 Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución.

Podemos definirlo como aquella persona, generalmente física que se encuentra legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos o 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.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a:



I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

Los elementos más importantes del concepto de sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución, son los siguientes:

a) Se trata de una persona física, generalmente un fedatario o un funcionario público.

b) El sujeto pasivo sustituto siempre debe encontrarse investido de la facultad legal de autorizar, certificar o autenticar determinados actos jurídicos generadores de contribuciones, ej. Un Notario Público.

c) Los actos jurídicos llevados a cabo con la intervención del responsable subsidiario deben constituir hechos generadores de contribuciones.

d) El Fisco posee el derecho de efectuar el cobro de la contribución omitida o enterada incorrectamente, tanto al contribuyente directo como al responsable sustituto en forma indistinta.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Capitulo cuarto:

**Determinación,
liquidación,
declaración y
extinción**

Capítulo cuarto.

Determinación, liquidación, declaración y extinción.

4.1 Determinación y liquidación tributaria.

4.1.1 Concepto de determinación.

La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado en realidad y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria.

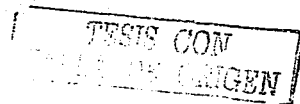
La determinación se sustenta en un acto de mera constatación y su conclusión, en caso de ser afirmativa, no permite ir más allá de afirmar el surgimiento de la obligación fiscal.

Sergio Francisco de la Garza refiere a la determinación de la siguiente manera:

"para nosotros la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero una vez valorizada y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley".¹⁸

4.1.2 Concepto de liquidación.

La liquidación es una fase posterior a la determinación. De acuerdo con Saíenz de Bujanda, la liquidación del tributo, abarca tanto la



comprobación del hecho imponible, como la determinación del importe del adeudo tributario, y va referido tan solo a la serie de actos a través de los cuales puede llegarse a la concreta determinación cuantitativa de la deuda fiscal.¹⁹

La liquidación aparece, ante todo como un procedimiento, esto es, como una serie de actos u operaciones, lógicamente engarzados, que se suceden entre si para llegar a un resultado: la determinación del importe de la deuda en los tributos de la cuota variable.

4.1.3 Fases de la determinación-liquidación.

1.- Comprobación del hecho imponible.

Todo procedimiento de determinación y liquidación en materia tributaria necesariamente arranca de la comprobación o verificación de si el supuesto previsto en la norma se ha dado en la realidad. Antes de iniciar el procedimiento tendiente a santificar el monto de la deuda a cargo de sujeto alguno se debe constatar si la obligación tributaria en relación a dicho sujeto ha nacido, para lo cual es indispensable la verificación de si la hipótesis prevista en la norma y a la cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación se ha dado en la realidad.

2.- Valoración del hecho imponible.

Una vez que se ha podido constatar que el hecho o la situación jurídica se ha dado en la realidad y que la obligación tributaria ha surgido se requiere como segundo paso dentro del procedimiento de determinación-liquidación asignar un valor al hecho imponible de acuerdo con las normas aplicables al caso.

¹⁹ De la Garza, Sergio F., Derecho Financiero Mexicano, México, 1973. p. 512

Si la determinación-liquidación se orienta a la cuantificación del monto de la deuda tributaria a cargo del obligado se requiere atribuir o precisar el valor de dicho hecho imponible al que aplicada la tasa da como resultado el monto del impuesto a pagar.

La fijación del valor del elemento objetivo del hecho generador de la obligación tributaria que deberá ser tomado en consideración para que al aplicarle la alícuota o tasa dé como resultado el monto del tributo a pagar, constituye un elemento reglado y previsto en sus fases procedimentales mediante una norma con rango de ley.

3.- Aplicación de la tasa alícuota.

La tercera fase dentro del procedimiento liquidatorio se integra con una operación de tipo mecánico. Consiste ésta en la aplicación de la tasa o alícuota fijada por la ley para cada tributo a las diferentes bases gravables o valores de los diferentes elementos objetivos de los hechos generadores de las obligaciones tributarias para ello obtener como resultado en cada caso el monto del débito tributario.

4.- Sujetos legitimados en la determinación y liquidación.

La determinación y liquidación tributarias como tales solo pueden provenir con todo rigor de la administración hacendaria, constituyendo tales operaciones el ejercicio de potestades propias del órgano de gestión tributaria.

En atención a lo anterior, el tratadista Sáinz de Buñanda manifiesta que: "si penetramos en el fondo del problema se advierten razones muy sólidas para mantener que la liquidación no llega propiamente a existir,

¹⁹ Sáinz de Buñanda, Fernando, Notas de Derecho Financiero, Madrid, 1975, Tomo I, p. 86.

mientras no se produzca un pronunciamiento administrativo sobre la cuantía de la deuda tributaria, y que ese pronunciamiento es lógico y jurídicamente insuprimible, cualquiera que sean las modalidades de participación del particular en el proceso liquidatorio y el tiempo y la forma de cumplimiento de las obligaciones que para él derivan directamente de la ley. Queremos con esto decir que la liquidación del tributo es por definición una función administrativa en la que la colaboración del contribuyente puede ciertamente adquirir grados diversos de intensidad, pero que en ningún caso esa colaboración destruya el carácter administrativo de la función mas concretamente aun su realización por la administración pública. Efectivamente si la declaración presentada por el particular es ajustada a derecho ello no supone sin embargo, que la declaración se convierta en liquidación por obra exclusiva del contribuyente que la ha practicado, sino merced a una decisión que puede ser tacita o presunta según los casos de la administración, que hace suyo el proyecto de liquidación ofrecido por el deudor. Sin pronunciamiento administrativo no hay en suma un acto que produzca los efectos jurídicos propios de la liquidación sino a lo más un acto en que el contribuyente propone a la autoridad pública el contenido de esa liquidación y que solo la autoridad pueda darle el expresado carácter.²⁰

De lo anterior se concluye que no obstante los actuales sistemas tributarios la tendencia es a dar una mayor participación al contribuyente dentro del procedimiento liquidatorio, sin embargo, existe una marcada resistencia apoyada en sólidas razones de lógica y jurídicas, a aceptar que como consecuencia de la referida participación en aumento la liquidación deje de constituir el ejercicio de una función pública ya que bajo el supuesto de que el particular presente con su declaración el pago

²⁰ Sainz de Bufanda, Fernando. Op. Cit., p. 97.

de los términos de la liquidación contenida en ella y ésta sea conforme a derecho requiere aun en tal caso por parte de la administración que la misma sea aceptada, lo que en sí constituye propiamente el acto liquidatorio. En caso que la autoridad modifique los terminos de la liquidación propuesta, justamente la emitida por la autoridad en ultimo termino constituye la autentica liquidación.

4.2 Ejecución del crédito tributario: autotutela administrativa, declarativa y ejecutiva.

El régimen de derecho administrativo a que se halla sometida la administración publica, en lo general, y la administración hacendaria como sector de la misma, en lo particular, se caracteriza por el reconocimiento y atribución a su favor de una gama de poderes que no tienen su equivalente en el régimen de derecho privado y que configuran un régimen de prerrogativas.

El principio de la autonomía de la voluntad y el de la igualdad formal de las partes constituyen los ejes por donde discurre toda la construcción de la teoría del derecho civil, principios que se ven negados y contrariados por el derecho administrativo.

El régimen de derecho administrativo se erige en torno a los principios de la desigualdad de las partes y la sumisión incondicional a las normas que integran globalmente el denominado bloque de la juridicidad. El régimen de prerrogativas asegurado al órgano de la administración pública encuentra su concreción en un conjunto de poderes que le son atribuidos y que no encuentran su correspondencia en los construidos por el derecho privado.

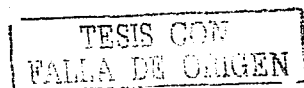
TEMA CON
FALLA DE ORIGEN

Uno de los signos que singulariza a tales poderes es el reconocimiento a favor de la administración pública del privilegio de exención de la tutela judicial, tanto en su aspecto declarativo como ejecutivo, privilegio del que no disfruta el sujeto de derecho privado. Conforme a esta prerrogativa el órgano de la administración pública no ha menester someter su pretensión a la calificación del poder judicial dado que sus actos se presumen legales, ni tampoco será preciso acudir a la tutela del mismo para cumplimentar sus determinaciones, sino que ella dispone de sus propios medios para conseguir su cumplimentación debida, lo que no acaece con las pretensiones del acreedor dentro de un régimen de derecho privado quien requiere someter a la tutela del poder judicial sus pretensiones para provocar su calificación y de encontrarlas éste ajustadas a derecho despachara la correspondiente ejecución.

El denominado procedimiento administrativo de ejecución y la correspondiente potestad económica coactiva que a través de él se activa constituye una manifestación en materia tributaria de la denominada autotutela administrativa que se traduce en una verdadera prerrogativa a favor de la administración hacendaria, permitiendo que el crédito tributario quede satisfecho mediante una vía excepcional y de franca ventaja frente a los créditos de derecho privado al no requerir de la vía jurisdiccional y de la sentencia correspondiente para su cumplimentación.

4.2.1 Presunción de legalidad del acto administrativo del crédito tributario.

El acto administrativo, categoria la que pertenece la resolución determinante de un crédito tributario, se encuentra revestido de la presunción de legalidad, lo que hace que toda decisión de tal naturaleza no requiere de la sentencia judicial que la declare ajustada a derecho



para empezar a producir sus efectos jurídicos. El acto administrativo, por su sola emisión, comienza a producir sus efectos jurídicos, reconociendo y atribuyendo los derechos e imponiendo obligaciones, sin requerir para ello de la tutela declarativa del juez.

Tal atributo del acto administrativo, que garantiza su inmediata aptitud productora de efectos jurídicos, ha sido únicamente reconocido por la doctrina e incorporado por la mayoría de los cuerpos legales, entre ellos el Código Fiscal de la Federación en su artículo 68:

Artículo 68.- los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

La presunción de legalidad implica el reconocimiento a priori del ordenamiento jurídico de que todos los actos administrativos por su mera expedición son acordes al ordenamiento jurídico y por tanto están en aptitud de producir de inmediato sus efectos. Se trata de una técnica jurídica para asegurar la inmediata e incondicional generación de efectos por parte del acto y articulada bajo la estructura de una presunción juris tantum y no definitiva, valor que solo tendría la sentencia.

La presunción juris tantum de legalidad implica la sobrevivencia de tal suposición mientras no se pruebe lo contrario, es decir, mientras no se desarticule dicha presunción mediante la prueba del padecimiento por parte del acto mismo de una irregularidad con efectos invalidatorios sobre el mismo, esto a través de la técnica de la interposición de los medios impugnatorios. Lo anterior explica el porqué la sola interposición del medio de impugnación no puede paralizar la producción de efectos jurídicos del

acto ni suspender su ejecución, dado que por sí solo no ha implicado la prueba de la invalidez del acto.

4.3 La declaración.

4.3.1 Introducción.

El acto de determinación y liquidación de las obligaciones fiscales se encuentra íntimamente vinculado a una institución jurídica de gran arraigo en los actuales sistemas tributarios como lo es la declaración. La relación entre ambas instituciones estriba precisamente en que normalmente la determinación y liquidación se contienen formalmente dentro de una declaración.

4.3.2 Naturaleza y función.

La declaración y su carga implícita de ser presentada jurídicamente se explican a partir de la noción de deber y no precisamente de obligación, lo anterior en virtud de que la obligación solo resulta comprensiva y referible a aquel vínculo jurídico entre el contribuyente y el fisco en virtud del cual aquél asume el carácter de sujeto deudor y éste el titular del derecho de crédito, debiendo por tanto, el resto de las relaciones jurídicas tributarias ser catalogadas como deberes.

4.3.3 El presupuesto del deber de declarar.

La carga que deben soportar determinados sujetos y que jurídicamente se traduce en la realización de una conducta consistente en una prestación de hacer y que se concretiza en la presentación de la declaración o declaraciones desde el punto de vista jurídico constituye el objeto de una relación jurídica dentro de la cual el órgano de la

administración hacendaria dispone de poderes suficientes para exigir a ciertos sujetos la realización de una conducta con el aludido contenido.

La declaración constituye por lo tanto el objeto de una de las relaciones que integran el bloque de la relación jurídico tributaria y que por su contenido no patrimonial mas se asimila, por un sector de la doctrina, a la especie de los deberes que a las obligaciones.

La relación jurídica que tiene por objeto la presentación de declaraciones mantiene una estructura e identidad diversa al resto de los vínculos que integran el grueso de la relación jurídico tributaria y por supuesto es diferente de la relación tributaria sustantiva o principal. Cada una de ellas tiene en consecuencia su propia identidad y por ende su propio hecho generador en razón de lo cual es posible sostener que uno es el objeto de la relación principal, el pago de la deuda tributaria y otro el del resto de las relaciones en la especie la presentación de declaración. Puede por lo tanto surgir la relación que tiene por objeto la presentación de declaración y no la que tiene el pago del tributo.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación en lo conducente establece:

"a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración..."

Por otra parte el artículo 131 del mismo Código señala: "los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

4.3.3.1 La declaración como acto debido.

Siempre la declaración y por ende su presentación constituyen el cumplimiento de un deber previsto por el ordenamiento jurídico y no así un acto negocial o fruto del acuerdo de voluntades entre el sujeto administrado y el órgano de la administración hacendaria.

4.3.3.2 La declaración como confesión extrajudicial.

Una de las tesis que mas arraigo cobra dentro de la doctrina consiste en explicar jurídicamente la declaración a partir de la confesión y específicamente de la confesión extrajudicial; lo anterior en virtud de que precisamente la confesión extrajudicial constituye una manifestación emitida fuera del marco del proceso y se diferencia precisamente entre otras razones, por su diversa fuerza probatoria.

4.3.3.3 La declaración como manifestación de conocimiento y de voluntad.

Independientemente de los diversos contenidos o rubros que integran una declaración a merced a la voluntad de las autoridades hacendaria siempre está en el fondo, va a constituir por su propia naturaleza una manifestación de un conjunto de hechos de parte del administrado hacia la autoridad hacendaria, de ahí pues, que ciertos doctrinistas lleguen a la conclusión de limitar la naturaleza de la declaración a una mera manifestación de conocimientos y voluntad.

El deber formal a cargo de los administrados de presentar su declaración debe en principio entenderse como una conducta de colaboración.

En esencia toda declaración no es otra cosa que una transmisión de hechos.

Sin embargo, la declaración en si misma constituye una expresión de voluntad que en su acepción mas amplia se manifiesta como el deseo del declarante de que el contenido de la declaración sea aceptada por la autoridad hacendaria, lo que efectivamente debe acontecer de no mediar prueba en contrario de parte de la autoridad.

4.4 Definición.

Para el tratadista Sergio Francisco de la Garza, declaración es "el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito fiscal, mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, en algunos casos; además de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión en todo caso de que la autoridad tributaria reconozca como valida dicha liquidación" ²¹

4.4.1 La declaración y sus formalidades.

El acto declarativo en los diversos sistemas tributarios se halla sometido a una variedad de formalidades, como la forma escrita y la utilización de formularios autorizados ex profeso por la autoridad hacendaria. Esto prescribe el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.

Art. 31: "Las personas que conforme a las disposiciones fiscales tengan obligación de presentar solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones o avisos, ante las autoridades fiscales, así

²¹ De la Garza, Sergio F., Op. Cit., p. 528.

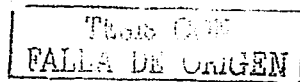
como de expedir constancias o documentos, lo harán en las formas que al efecto aprueba la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el numero de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran".

4.4.2 Lugar de presentación de la declaración.

Normalmente el ordenamiento jurídico establece que para que el deber de declarar se encuentre cumplido se requiere que la declaración sea presentada precisamente en los lugares que para tal efecto, prevea dicho ordenamiento. A este respecto existe en el Código Fiscal de la Federación provisión expresa en sus artículos 6º cuarto párrafo y 31 penúltimo párrafo:

Artículo 6º. "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo."

Artículo 31. "Las declaraciones, avisos, solicitud de inscripción del Registro Federal de Contribuyentes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales, se presentaran en las oficinas que al efecto autorice la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal la pieza certificada en los casos en que la propia Secretaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este ultimo caso, se tendrá como fecha de presentación la del día en que se haga la entrega en las oficinas de correo".



4.4.3 Plazo de presentación de la declaración.

Es evidente que el cumplimiento del deber de declarar a efecto de que sea tal debe darse dentro de los plazos previstos por el ordenamiento jurídico lo que inclusive prevén los diversos sistemas tributarios.

De acuerdo con el derecho tributario positivo mexicano la declaración deberá ser presentada precisamente dentro de la fecha o plazos establecidos por las disposiciones fiscales como lo indica el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º párrafo cuarto en el que se menciona que "las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Por tanto, para conocer el plazo en el cual deben presentarse las declaraciones deberá en primer lugar, remitirse a cada una de las leyes que regulan las diversas contribuciones y a falta de disposición expresa al respecto, estarse a lo que prevea el Código Fiscal de la Federación.

4.4.4 El ejercicio fiscal.

El ejercicio fiscal constituye una magnitud temporal o unidad de medida del tiempo fiscal. La vida fiscal de las personas, llámense físicas o jurídicas se divide en ejercicios con el objeto de tomar estas magnitudes como punto de referencia para calcular y someter a tributación la capacidad contributiva de las personas.

Las contribuciones deben ser soportados por las personas atendiendo a su diversa capacidad contributiva, misma que con todo rigor solo podría ser conocida al concluir la vida de aquellas, ya que solo en ese momento se podría tener la visión retrospectiva global y a partir de ahí compensar el resultado de los diversos momentos de la vida de la persona.

LESION
FALLA DE ORIGEN

Ante la inviabilidad de tal medida el legislador recurre a la técnica de seccionar la vida de la persona para efectos fiscales en unidades denominadas ejercicios.

El artículo 11 del Código Fiscal de la Federación consigna los criterios para definir los ejercicios fiscales:

"Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate".

4.4.5 La declaración y sus especies.

a) Declaración complementaria:

En esencia este tipo de declaración tiene como único propósito modificar los términos de las otras declaraciones con las limitaciones y dentro de los supuestos consagrados por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

b) Declaración del ejercicio.

El artículo 58 fracciones VIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un supuesto de este tipo de declaraciones:

c) Declaración parcial o provisional.

Se entiende por tal aquella declaración que comprende solo una fracción del ejercicio fiscal.

d) Declaración definitiva.

El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación atribuye tal carácter en principio a todas las declaraciones.

4.5 Extinción de la obligación tributaria.

4.5.1 El pago.

Diversas son las disposiciones legales que enmarcan el pago como forma de extinción de la obligación tributaria. Los artículos 6º, 20, 21, 31, 65, y 66 del Código Fiscal de la Federación son solo algunos que contienen referencia normativa explícita al pago.

El pago ostenta las siguientes notas definitorias de su naturaleza jurídica:

a) Es un acto debido. Siempre el pago constituye un imperativo legal una vez que ha surgido la obligación.

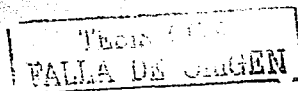
b) Es un acto jurídico. Es decir siempre el pago implica un acto volitivo e intencional de extinguir la obligación.

c) No es un negocio jurídico. Los efectos de pago jamás constituyen un derivado o consecuencia de la voluntad del sujeto deudor u obligado.

4.5.2 Sujetos.

4.5.2.1 Sujetos legitimados para recibir el pago.

Para que la entrega de la suma adeudada se constituya en pago y por ende produzca los efectos extintivos respecto a la obligación tributaria, se requiere que el órgano o entidad receptora de tal suma se halle habilitada jurídicamente para tal fin, lo que implica la existencia de una norma jurídica que confiera dicha potestad. El párrafo segundo del artículo 4º del Código Fiscal de la Federación así lo prevé:



"la recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice".

4.5.2.2 Sujetos legitimados para efectuar el pago.

La aptitud jurídica para efectuar el pago, a título de contribución adeudada, le corresponde al universo de los sujetos pasivos u obligados tributarios, bien en su condición de contribuyente, bien de deudor solidario, subsidiario o sustituto.

4.5.3 Requisitos formales del pago.

Dos formalidades se comprenden bajo tal rubro. Una la concerniente a la obligación de efectuar el pago mediante la utilización de moneda de curso legal y por vía de excepción se comprende la posibilidad de realizar el pago del tributo a través de moneda extranjera.

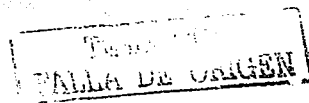
La segunda formalidad es la correspondiente a la posibilidad de utilizar como medio de pago los cheques tanto certificados, de caja o personales, así como los giros postales, telegráficos o bancarios, etc.

Todo ello tal y como lo prescribe el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación:

"las contribuciones y sus accesorios se causaran y pagaran en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate".

4.5.4 Requisitos temporales del pago.

a) Principio general.



La deuda tributaria ha de pagarse dentro de la fecha o plazo establecido en las disposiciones tributarias, como lo establece el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación:

"Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentara ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enteraran a mas tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación".

b) Plazo genérico.

El propio legislador en el artículo 65 del citado ordenamiento establece un plazo genérico para el pago de las contribuciones liquidadas como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación o bien para aquellas contribuciones que no tengan previsto un plazo específico. Dicho plazo es de cuarenta y cinco días hábiles posteriores a aquel en que haya surtido efecto la notificación de la resolución liquidatoria.

"Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación".



4.5.5 Pago diferido y pago en parcialidades

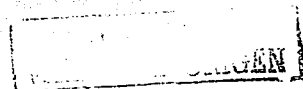
El legislador confiere a la autoridad hacendaria la potestad de autorizar discrecionalmente el pago de las contribuciones fuera de los plazos establecidos en las disposiciones tributarias, bien difiriendo la totalidad del pago o bien posibilitando su pago en parcialidades.

El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación somete tal figura a las siguientes exigencias y modalidades:

- a) Autorización previa: el pago diferido o en parcialidades deberá ser antecedido de una autorización expresa.
- b) Limite de plazo: nunca podrá exceder el plazo de diferimiento de 48 meses.
- c) Actualización: Deberá someterse el monto del adeudo al procedimiento de actualización prescrito por el artículo 17A del CFF.

Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicara el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al mas reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al mas antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizaran por fracciones de mes.

- d) Recargos: el disfrute del beneficio que implica el diferimiento de pago genera recargos de prorrogas a cargo del sujeto beneficiario y



recargos de mora en caso de incumplimiento de pago en la fecha establecida.

e) Garantía del interés fiscal: el disfrute del beneficio esta condicionado al otorgamiento de la garantía correspondiente en los términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 141.- los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la secretaria de hacienda y crédito publico mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-a.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozara de los beneficios de orden y excusión.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptaran al valor que discrecionalmente fije la secretaria de hacienda y crédito publico.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este

periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

4.5.6 La prueba del pago.

La prueba respecto al cumplimiento de la obligación tributaria debe soportarla el sujeto obligado al pago y acreditarla mediante el recibo correspondiente, impresión de la maquina registradora o bien la constancia del acuse de recibo dependiendo de los supuestos previstos por el artículo 6° del CFF.

4.5.7 Aplicación del pago.

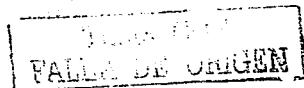
El supuesto de pago parcial del adeudo del crédito tributario plantea la cuestión referente a los criterios de aplicación de dicha suma, tomando en consideración que el adeudo tributario puede estar conformado por diversos conceptos como tributo adeudado, recargos por mora, recargos por prórroga, sanciones pecuniarias, gastos de ejecución, etc.

La definición de los criterios se halla en el artículo 20 del CFF, según los cuales el pago deberá aplicarse primero a los créditos más antiguos y dentro de ellos, en primer lugar, a los rubros que integran los accesorios tales como los gastos de ejecución, recargos, multas, etc.

Artículo 20.-Los pagos que se hagan se aplicaran a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución y antes al adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.



III. Multas.

IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código.

4.5.8 Prescripción del pago.

La prescripción constituye una institución llamada a servir al valor seguridad jurídica, aportando sobre todo certidumbre.

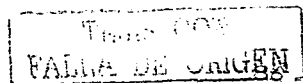
Se encuentra consagrada en materia tributaria por el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

"El crédito fiscal se extingue por prescripción en el termino de cinco años".

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este código que refiere a los medios de impugnación, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales".



De lo anterior podemos destacar las siguientes líneas definitorias de la prescripción:

a) Efectos extintivos. La prescripción tributaria solo se configura como institución con efectos liberatorios.

b) Créditos fiscales y obligación de devolución. En base a tal institución el sujeto obligado tributario puede liberarse de la obligación de pago, igual que la autoridad hacendaria de devolver las cantidades pagadas en demasía o en forma indebida.

c) Ingredientes. La prescripción produce sus efectos extintivos solo mediante el transcurso del tiempo, es decir es menester que entre la fecha de inicio de la exigibilidad del crédito tributario y aquella en que se haga valer la institución haya transcurrido el termino de cinco años, tiempo computable por días de calendario por tratarse de un plazo expresado en periodos.

d) Interrupción. El plazo es susceptible de interrupción mediante cualquiera de estos eventos: cualquier gestión de cobro llevada a cabo por la autoridad o por el reconocimiento explicito o implicito por parte del obligado respecto a la existencia de la obligación. El requerimiento de pago o la solicitud de autorización para efectuar un pago en parcialidades constituyen ejemplos de ambas eventualidades.

e) Vías. La institución se puede hacer valer mediante instancia elevada a la autoridad por el sujeto administrado, como reacción ante las gestiones de cobro de la autoridad mediante la interposición de los medios de impugnación.

TABLA DE CONTENIDOS

Capítulo quinto:

**Inconstitucionalidad
del embargo
precautorio sobre
créditos fiscales no
exigibles**

Capítulo quinto. Inconstitucionalidad del embargo precautorio sobre créditos fiscales no exigibles.

5.1 Procedimiento administrativo de ejecución.

5.1.1 Introducción.

El llamado procedimiento administrativo de ejecución no es otra cosa sino uno de los diversos medios de que dispone la Administración Pública y concretamente la autoridad fiscal para hacer cumplir sus resoluciones.

Por su parte el tratadista Hugo Carrasco Iriarte, lo define como el conjunto de actos encaminados al cobro forzado de un crédito fiscal, practicado por la autoridad tributaria.²²

El procedimiento administrativo de ejecución debe ubicarse dentro del contexto de las prerrogativas o privilegios de que se encuentra investida la Administración Pública y entre los cuales sin lugar a dudas, dos son los más importantes: uno, la presunción de legitimidad o legalidad de sus actos y otro la ejecutoriedad de los mismos.²³

El procedimiento administrativo de ejecución puede entenderse y explicarse solo a partir de la noción de ejecutoriedad que como característica esencial tienen todos los actos administrativos y como privilegio los órganos de la Administración Pública.

²² Carrasco Iriarte, Hugo. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Segunda Serie. Volumen 3. Ed. Oxford. México 2002. P. 678.

²³ Pérez de Ayala, José Luis. Curso de Derecho Tributario. I. Madrid. Edersa. P. 227.

5.1.2 Marco legal del procedimiento administrativo de ejecución.

El Código Fiscal de la Federación es el cuerpo normativo que prevé la existencia y regula el procedimiento administrativo de ejecución en materia fiscal federal, concretamente a partir del artículo 145 y hasta el 196-b se encuentra prevista dicha regulación.

De esta manera inicia de conformidad con el artículo 145 del CFF al referir que:

"Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución."

5.1.3 Presupuestos del procedimiento administrativo de ejecución.

Para que la autoridad fiscal esté jurídicamente en posibilidades de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de un sujeto deudor determinado, se requiere que se satisfagan al menos los siguientes requisitos que constituyen auténticos presupuestos del mismo:

1.- La existencia de una obligación de pago a cargo de sujeto determinado.

2.- Que la obligación haya sido debidamente liquidada.

3.- Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.

4.- Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible, es decir, cuando se habla de exigibilidad de la obligación nos referimos a aquella cualidad de que queda revestida la misma y a través de la cual se determino no solamente que la obligación puede exigirse, cobrarse por el acreedor, sino también su aspecto correlativo es decir la obligación ya puede y debe pagarse por el deudor.

5.1.4 Etapas del procedimiento administrativo de ejecución.

Al hablar del procedimiento administrativo de ejecución, como procedimiento que es, necesariamente se presupone la referencia a una serie concatenada de actos vinculados, es decir, la gran diversidad de actos que conforman el llamado procedimiento administrativo de ejecución se encuentran orientados hacia un mismo y único fin: el pago de una obligación fiscal insatisfecha.

Al referirnos al procedimiento administrativo de ejecución, podemos descubrir tres importantes fases:

- 1.- El requerimiento.
- 2.- El embargo.
- 3.- El remate.

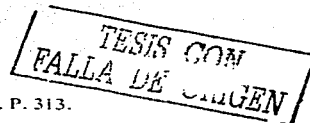
5.2 El requerimiento.

El requerimiento es un acto de carácter administrativo emanado del órgano ejecutor y que tiene por finalidad compeler al destinatario del mismo a efectuar el pago del crédito fiscal no cubierto.²⁴

Desde el punto de vista procedimental, el requerimiento marca el inicio o primera etapa del procedimiento administrativo de ejecución, es decir, a través de él la autoridad hacendaria pone en ejercicio la facultad económica coactiva.

El artículo 151 del Código Fiscal de la Federación precisamente otorga al requerimiento el rango señalado:

²⁴ Cortes Domínguez, Matías. Ordenamiento Tributario Español. Tecnos, Madrid. P. 313.



"Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue":

Por ser el requerimiento un acto administrativo que debe producir sus actos en el tiempo y en el espacio, está llamado a satisfacer los requisitos que como elemento de eficacia debe tener todo acto administrativo como lo es la publicidad del mismo. Es decir, el requerimiento para que produzca efecto alguno debe darse a la publicidad lo que se logra a través del acto de la notificación.

Por tratarse el requerimiento de un acto recurrible, éste debe ser notificado en forma personal tal y como lo establece el artículo 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación, debiendo dicha diligencia de notificación apegarse a las exigencias del artículo 137 del Código citado:

"Art.- 134: Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

- I. Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos."

"Artículo 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejara citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o

para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales."

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijara en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina receptora.

De acuerdo con lo anterior podemos decir que las notificaciones deben satisfacer los requisitos siguientes:

- a) Deberá entenderse la diligencia con la persona en contra de la que se despachó ejecución o su representante legal;
- b) De no encontrarse el destinatario del requerimiento o su representante legal deberá dejarse citatorio para que a una hora determinada del día siguiente espere en el domicilio al ejecutor;
- c) Apersonado el ejecutor el día y hora señalada en el citatorio entenderá la diligencia de notificación con el destinatario del requerimiento, su representante legal o cualquier persona en caso de que aquellos no se encuentren presentes.

De la diligencia de notificación del requerimiento la autoridad ejecutora deberá levantar acta pormenorizada, copia de la cual se entregará a la persona con quien se entiende la diligencia, tal y como lo establece el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación:

FEEDERACIÓN: CCH
FALLA DE ORIGEN

"Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que esta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si esta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación."

De acuerdo con lo anterior en la misma deberá observarse al menos lo siguiente:

- a) Constar por escrito;
- b) Señalar la autoridad que la lleve a cabo; y
- c) Ostentar la firma del notificador.

En materia de notificación del requerimiento la regla que rige es que el mismo debe ser notificado en forma personal, según lo establece el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación:

"El ejecutor designado por el jefe de la oficina receptora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este código."

No obstante lo anterior si el crédito fiscal fue notificado a través de edictos la diligencia de requerimiento se entenderá con la autoridad municipal, a no ser que al momento de iniciarse la diligencia se presente el deudor caso en el cual la citada diligencia se entenderá con él. Lo anterior

encuentra su apoyo jurídico en lo previsto por el artículo 152, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación:

"Si la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él."

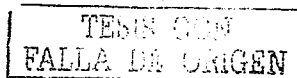
Resulta relevante para efectos de la legalidad del requerimiento que éste se realice dentro del ámbito de las exigencias legales, entre las que se encuentran las referentes al lugar en que el mismo debe llevarse a cabo.

A efecto de determinar en un momento dado cual debe reputarse jurídicamente como domicilio del deudor, hay que remitirse al contenido del artículo 10 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 10.- se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- d) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.



II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Tanto para la diligencia de requerimiento de pago como para el resto de actividades practicadas por autoridades fiscales, rige el principio que las mismas deben llevarse a cabo en día y hora hábiles, de acuerdo a lo que establece el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 13.- la practica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se consideraran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día."

Las autoridades fiscales para la practica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días

y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

5.3 Embargo.

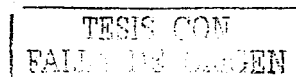
Constituye el embargo el segundo momento dentro de la secuencia del procedimiento administrativo de ejecución.

A efecto de que la autoridad ejecutora proceda a la practica del embargo de bienes del deudor se necesita que previamente se den una serie de supuestos:

- a) Que exista un crédito fiscal a cargo del sujeto.
- b) Que el crédito fiscal haya sido debidamente notificado al deudor;
- c) Que el deudor haya incurrido en incumplimiento de la obligación de pago;
- d) Que se haya practicado requerimiento de pago al deudor;
- e) No obstante existir el requerimiento de pago, el deudor al momento de la diligencia de no efectúa el pago.

Lo anterior encuentra su apoyo en lo previsto por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación:

“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que este no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:



I. A embargar bienes suficientes para, en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco.

II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales."

En relación a los bienes susceptibles de embargo podemos referir que el órgano ejecutor puede jurídicamente proceder al embargo de todo tipo de bienes propiedad del sujeto deudor, lo que se desprende de los términos del ya citado artículo 151.

Por su parte el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación prevé limitativamente qué bienes no obstante constituir parte del patrimonio del deudor, se consideran exceptuados de embargo para efectos fiscales:

"Artículo 157.- quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro público de la propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

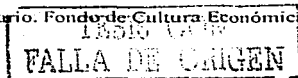
XII. Los ejidos.”

5.4 El remate.

El remate viene a ser prácticamente como la conclusión o coronación del procedimiento administrativo de ejecución entendiendo por tal la venta llevada a cabo por el órgano executor de los bienes embargados al sujeto deudor ejecutado.²⁵

La enajenación de los bienes embargados se llevara a cabo cuando se actualicen los supuestos del artículo 173 del Código Fiscal de la Federación que establece que:

²⁵ Cortina Gutiérrez, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario. Fondo de Cultura Económica, México 1981. Pág. 131.



"La enajenación de bienes embargados, procederá:

I. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este código.

II. En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo 145 de este código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

III. Cuando el embargado no proponga comprador dentro del plazo a que se refiere la fracción I del artículo 192 de este código.

III. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer."

En atención a la subasta publica podemos afirmar que la regla que rige a este respecto es que los bienes embargados deben enajenarse en subasta publica, como lo establece el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, previéndose por vía de excepción que la venta puede llevarse a cabo fuera de remate cuando se dé cualquiera de los supuestos contemplados por el artículo 192 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 174.- salvo los casos que este código autoriza, toda enajenación se hará en subasta publica que se celebrara en el local de la oficina ejecutora.

La autoridad podrá designar otro lugar para la venta u ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas."

"Artículo 192.- Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

I. 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.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se pueden guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

IV. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores."

Del lugar para la venta podemos afirmar que la venta de los bienes embargados deberá hacerse en el recinto de la Oficina Ejecutora, salvo las excepciones consagradas por el propio Código, supuestos en los cuales la venta podrá hacerse en el lugar designado por la autoridad ejecutora, lo anterior con fundamento en el ya citado artículo 174.

Por su parte el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación prevé las diversas maneras de determinar el precio base que deberá servir de punto de partida para la enajenación de los bienes embargados, dependiendo en cada caso de la naturaleza de estos:

"La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este código y en los demás casos, la que fijen de común acuerdo la autoridad y el

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicara avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado."

Para la fecha del remate el órgano ejecutor deberá convocar para remate, fijando tal cualquier día dentro de los treinta siguientes a aquel en que se haya fijado el precio que sirva de base para el remate.

La convocatoria viene a constituir el acto jurídico a través del cual la autoridad ejecutora hace un llamado a todas las personas que tengan interés en concurrir a la subasta de los bienes embargados, dicho documento deberá ser fijado en lugar visible y usual de la oficina ejecutora y además en lugares públicos que se juzgue convenientes.

Por su parte la autoridad ejecutora con anterioridad a la celebración del remate deberá obtener un certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, procediendo a continuación a la citación para el remate de todas aquellas personas, que del certificado respectivo se desprenda tiene el carácter de acreedores del sujeto ejecutado.

5.5 Embargo precautorio.

El embargo con carácter precautorio o provisional lo prevé el legislador para ciertos supuestos limitativamente previstos en ley y no obstante no presentarse dentro del contexto del procedimiento administrativo de ejecución.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

En el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, prevé el legislador los supuestos en que procede el embargo precautorio:

"Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

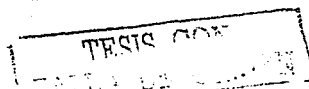
Se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando:

I.- El contribuyente se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales o no se pueda notificar su inicio por haber desaparecido o por ignorarse su domicilio.

II.- Después de iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente desaparezca o exista riesgo inminente de que oculte, enajene o dilapide sus bienes.

III.- El contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que se esta obligado.

IV.- El crédito fiscal no sea exigible pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En este caso, la autoridad trabara el embargo precautorio hasta por un monto equivalente al de la contribución o

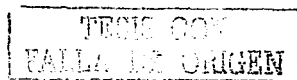


contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

V. Se realicen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y dichos contribuyentes no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes, ni exhibir los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que vendan en esos lugares. Una vez inscrito el contribuyente en el citado registro y acreditada la posesión o propiedad de la mercancía, se levantará el embargo trabado.

Podemos observar que en el caso de la fracción IV del citado ordenamiento basta para proceder a la práctica del embargo precautorio con que la autoridad hacendaria juzgue que se actualiza dicho supuesto, no obstante que el crédito fiscal aun no sea exigible por no haber transcurrido el periodo para su pago voluntario, contraviniendo el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación al establecer que:

"Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación..."



5.5.1 Terminación del embargo precautorio.

El artículo 145 del Código Fiscal de la Federación a este respecto establece que:

"El embargo precautorio quedara sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos a que se refieren los artículos 46-a (seis meses) y 48 (20 días) de este Código en el caso de las fracciones II y III y de 18 meses en el de la fracción I, contados desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro de los plazos señalados la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá el procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este capítulo".

En el caso de la fracción IV del artículo 145, el antepenúltimo párrafo del mismo establece que:

"El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicara el procedimiento administrativo de ejecución."

Es de esta manera como concluyo este capítulo debatiendo la inconstitucionalidad de la fracción IV del numeral que prevé el embargo precautorio en mi capítulo de conclusiones.

conclusiones

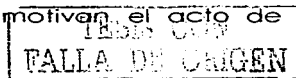
TEAM ONE
FALSA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

El embargo precautorio previsto por el artículo 145 fracción IV del Código Fiscal de la Federación resulta totalmente inconstitucional y por ello violatorio de garantías individuales por las razones que a continuación señalo:

En los términos en que se encuentra redactado el art. 145 del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV se autoriza la traba del embargo precautorio sobre los bienes del contribuyente, sin que se encuentre determinada la obligación de enterar dicha contribución por no tener el carácter de exigible, con lo que se infringe el artículo 16 Constitucional ya que se crea sobre el contribuyente un estado de incertidumbre y molestia total, ya que desconoce la justificación del aseguramiento de bienes para garantizar un crédito fiscal que aun no puede ser ejecutado por no tener el carácter de exigible en razón de que aun no han transcurrido los plazos para su debido cumplimiento. Por esta razón contraviene totalmente los principios de legalidad constitucional y fiscal.

Además de que si bien es cierto que el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación en su fracción IV faculta a las autoridades fiscales para la practica del embargo precautorio cuando a juicio de esta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento, esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 Constitucional; esto es, la autoridad esta obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado, sin que sea suficiente expresar como motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco puede alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de



molestia, y por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos pues la autoridad esta obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos.

La finalidad que según el legislador establece en dicho precepto que es la de garantizar el interés fiscal carece de justificación en virtud de que la exigibilidad de una contribución constituye un requisito indispensable para la ejecución del cobro del crédito fiscal lo que implica que si esto no se actualiza no existen razones objetivas para aplicar dicha medida precautoria pues hablamos de aseguramientos abstractos, por ello resulta inconstitucional el dicho precepto al otorgar facultades omnímodas a la autoridad fiscal que decreta el embargo en esas circunstancias al dejar a su arbitrio la ejecución del crédito.

Considero que debe ser reformado el artículo 145 en su fracción IV y establecer como requisito de procedibilidad para aplicar dicha medida precautoria la exigibilidad al pago de una contribución enunciando de manera limitativa, concreta y específica en que casos resulta necesaria la aplicación de dicha medida cautelar, y no dejar al libre arbitrio de la autoridad fiscal los casos en que debe aplicarse la misma.

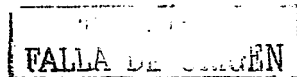
FALLA DE ORIGEN

García Maynes, Eduardo
Introducción al estudio del Derecho
Décima octava edición
Ed. Porrúa
México, 1984
P.p. 444

Jiménez González, Antonio
Lecciones de Derecho Tributario
Ed. ECAFSA
México, 1997
P.p. 517

Margain Manautou, Emilio
Introducción al estudio del derecho tributario
Mexicano
Fondo de cultura económica
México, 1978
P.p. 326

Serra Rojas, Andrés
Derecho administrativo
Sexta edición, tomo I
Ed. Porrúa
México, 1974
P.p. 315



BIBLIOGRAFIA

Arrijo Vizcaino, Adolfo

Derecho Fiscal

Ed. Themis

México, 1998

P.p. 387.

Bielsa, Rafael

Compendio de Derecho Fiscal

Sexta edición, tomo I

Ed. Porrúa

México, 1976

P.p. 517

Calvo Nicolau, Enrique

Comentarios a la reforma fiscal para 1996

Ed. Themis

México, 1996

P.p. 176

Carretero Pérez, Adolfo

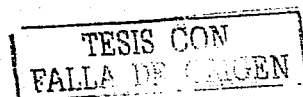
Derecho Financiero

Primera edición

Ed. Santillana

Madrid, 1968

P.p. 386



Smith, Adam

Investigación de la naturaleza y causas
de la riqueza de las naciones

Publicaciones Cruz O

Libro V, tomo II

México, 1978

P.p. 698

Sommers, Harold M.

Finanzas públicas e ingreso nacional

Tercera reimpresión

Fondo de cultura económica

México, 1970

P.p 298

OTRAS FUENTES

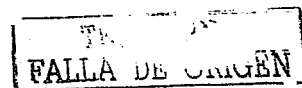
Carrasco Iriarte, Hugo

Diccionarios jurídicos temáticos

Segunda edición, volumen III

Ed. Oxford

México, 2002



LEGISLACION

Código Fiscal de la Federación

Ley de Impuesto sobre la Renta

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

