

879309

10

29.



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

ESCUELA DE DERECHO

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

CLAVE: 879309

"EL SISTEMA TRIBUTARIO EN EL ESTADO DE GUANAJUATO"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A

ALVARO MARTINEZ MACIAS

ASESOR DE TESIS :

LIC. RODOLFO HERRERA AGUILAR

Celaya, Gto.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

INDICE

CAPITULO I

ESTABLECIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO DE GUANAJUATO

	Págs.
1.1 Fundamento de la Potestad Tributaria	1
1.2 Facultades Tributarias Federales y Estatales	2
1.3 Las Contribuciones en el Estado de Guanajuato	4
1.4 La Ley de Ingresos en el Estado de Guanajuato	18
1.5 La exención de Impuestos	21
1.6 Infracciones y Sanciones	24

CAPITULO II

ADMINISTRACION DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Facultades Administrativo Fiscales	28
2.2 Concepto de Administración Fiscal	28
2.3 Posición del Contribuyente frente a la Administración Fiscal	28
2.4 Nacimiento y extinción de la obligación Fiscal	30
2.5 Autoridades Fiscales	45
2.6 Procedimiento Administrativo de Ejecución	62

CAPITULO III

LA JUSTICIA EN MATERIA FISCAL

3.1 Medios de defensa	70
3.2 Organó de Impartición de Justicia en materia Fiscal	77

C A P I T U L O I V

PROBLEMATICA Y POSIBLES SOLUCIONES

Págs.

4.1 Problemática en materia de Procedimiento Administrativo de Ejecución	84
4.2 Problemática en materia de Recursos Administrativos	92
4.3 Problemática en virtud del atraso del Código Fiscal del Estado	99
4.4 Problemática en relación con el establecimiento del Tribunal Contencioso Administrativo del Estado de Guanajuato	100
CONCLUSIONES	102
BIBLIOGRAFIA	107
LEGISLACION CONSULTADA	109

C A P I T U L O I

ESTABLECIMIENTO DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1 Fundamento de la Potestad Tributaria. El fundamento para el pago de tributos en nuestro país lo encontramos estipulado en el artículo 31, Constitucional, en su Fracción IV, que expresamente señala: "Son obligaciones de los Mexicanos ... IV.- Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes". Al consignar este precepto la obligación de los mexicanos, establece de manera implícita la facultad que tiene la Federación y los Estados de imponer contribuciones.

Reviste igual importancia en cuanto a la potestad tributaria lo expresado en el artículo 73, Fracción VII, de nuestra Carta Magna, el cual determina expresamente lo siguiente: Artículo 73.- "El Congreso tiene facultad ... VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto". Como vemos en este artículo se faculta al Congreso de la Unión para que imponga las contribuciones necesarias que cubran el presupuesto, contribuciones éstas a que estamos obligados los mexicanos a cubrir según lo expresado anteriormente de conformidad con lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal.

Si bien, es cierto que el Congreso de la Unión está facultado para imponer contribuciones como ya señalamos, también lo es que estas contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad que la misma Constitución Federal señala.

Por lo que respecta a el Estado de Guanajuato, tenemos que el fundamento legal para la obligación de pago de contribuciones de los habitantes del Estado, la encontramos contemplada en el artículo 19 fracción II, de nuestra

Constitución Política el cual textualmente señala: "Artículo 19.- Son obligaciones de los habitantes del Estado ... II.- Contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio de su residencia en la forma que dispongan las leyes de la materia."

Ahora bien, estamos de acuerdo con el criterio doctrinal de que el fundamento de la potestad tributaria es la ley, pero creemos importante señalar que el Legislador para consignarlo así, se basó en la necesidad que el Estado tiene de allegarse de los medios suficientes para su subsistencia. Es por eso que gran parte de la doctrina impositiva esta de acuerdo en que es absolutamente necesario que el Estado tenga la seguridad de poseer los medios indispensables para satisfacer las necesidades públicas propias y tal seguridad no se puede obtener si el Estado no distribuye postestativamente sobre todos los contribuyentes la carga de la prestación pecuniaria precisa para satisfacer las necesidades públicas, de aquí entonces la obligatoriedad de las contribuciones.

1.2 Facultades Tributarias Federales y Estatales. Existen tres clases de contribuciones a saber desde el punto de vista territorial: Federales, Estatales y Municipales, establecidas para cubrir el gasto público que deben sufragar tanto la Federación, los Estados y los Municipios.

La Federación y los Estados gozan de potestad tributaria absoluta, ya que los mismos establecen sus contribuciones, destinando los mismos, partidas suficientes para cubrir su gasto público; no siendo lo mismo desafortunadamente para los Municipios, quienes a pesar de haberselos concedido cierta autonomía, en virtud a las reformas del artículo 115, Constitucional, siguen dependiendo éstos en cuestión tributaria de las contribuciones que establezca para los mismos el Congreso Estatal, conservando los Municipios, solo la facultad para administrar tales contribuciones.

Ya que hemos hecho referencia a que las contribuciones son

necesarias para cubrir el gasto público, consideramos oportuno dar un concepto sobre el mismo.

Coincidimos con las características señaladas por el autor Emilio Margain Manautou, respecto del gasto público.

Según este notable autor, de lo extractado de los artículos 31, fracción IV, de la Constitución Política Mexicana, en relación con los artículos 73, fracción VII, 74, fracción IV, y 126, del mismo ordenamiento legal, para que una erogación sea considerada como gasto público, debe tener las características siguientes:

1.- Que la erogación sea hecha a través de la Administración activa.- Esto es que la erogación se realice a través de las Secretarías y los Departamentos de Estado.

2.- Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Esto es que según las facultades de revisión concedidas a la Cámara de Diputados, ésta podrá rechazar toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado responsabilizando al funcionario que la hubiere autorizado.

3.- Que la erogación este prevista en el Presupuesto de Egresos. Esto quiere decir que no basta que un gasto se haga a través de la administración activa, para que se considere como gasto público, sino que es indispensable que tal gasto se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos. Cabe señalar que como excepción a lo anterior tenemos lo establecido por el artículo 75, Constitucional, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omite fijar la retribución que corresponda a un empleo que esta establecido por la Ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la Ley que estableció el empleo.

4.- Que la erogación se haga con cargo a la partida

destinada al renglón respectivo. Esta última característica se refiere a la necesidad de que el renglón que prevé un gasto, cuente con la asignación correspondiente. Esto es que la administración activa solo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos, ya que si esas erogaciones se exceden dejarían de ser gastos públicos.

Ahora bien, de las anteriores características podemos concluir la siguiente definición: "GASTO PUBLICO, es toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto". (1)

1.3 Las contribuciones en el Estado de Guanajuato. El Estado de Guanajuato, en función de su Soberanía y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV, de nuestra Carta Magna, establece dentro de su propia Constitución Política Estatal, concretamente en su artículo 19, fracción II, que: "Son obligaciones de los habitantes del Estado: II.- Contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio de su residencia en la forma en que dispongan las Leyes de la materia;"

De la transcripción anterior se deriva la obligación establecida para los habitantes del Estado de contribuir a los gastos públicos.

Por otra parte, consideramos conveniente señalar que, si bien es cierto, de la lectura de la fracción II, del mencionado artículo 19, de la Constitución Política de nuestro Estado, no se desprende que se deba cumplir al establecer contribuciones con los principios de proporcionalidad y equidad, éstos se derivan del señalamiento que de los mismos hace la Constitución Política de la República en su artículo

(1) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Edit. Universitaria. Sexta Ed. 1981. México D. F. Pág. 132 y S.S.

31, fracción IV. Más aún si tomamos en cuenta que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 133, de la Constitución Federal, ésta será la Ley Suprema de toda la Unión, obvio es que ninguna Ley Estatal podrá ir en contraposición de la misma, además de que, si bien es cierto que los principios antes aludidos, no se encuentran dentro del capítulo de garantías individuales, a que alude la Constitución General de la República, también lo es que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido jurisprudencia elevando dichos principios, al rango de Garantías Individuales; al considerar que para que un impuesto sea Constitucional debe satisfacer entre otros requisitos, el de ser proporcional y equitativo.

Sirve de apoyo a lo anterior, la Jurisprudencia número 57, sostenida por el Pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación visible a fojas 112 y 113, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985, que textualmente expresa: "IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un Impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por Ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de éstos tres requisitos, necesariamente el Impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.- Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, éste Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un Impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de Justicia Tributaria, en cambio, de algunas de la tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo

son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad".

En este orden de cosas, es conveniente analizar los conceptos de proporcionalidad y equidad. La palabra proporcionalidad, implica la idea de que el gravamen que se imponga debe atender a la capacidad económica del contribuyente; por equidad debemos entender que los gravámenes deben aplicarse a todos los individuos que coincidan en la misma situación o circunstancia que la Ley señale como hecho generador de créditos fiscales.

El maestro Ernesto Flores Zavala, opina que es imposible pretender separar las dos palabras, sino que debe interpretarse la expresión "Proporcional y Equitativa", como sinónimo de justicia, toda vez que la intención del Constituyente fué expresar que los impuestos debían ser justos. (2)

Al respecto la Jurisprudencia número 98, sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible a fojas 190 y 191, primera parte, Pleno del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1985, expresa: "PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION

(2) FLORES ZAVALA, ERNESTO. Elementos de Finanzas Públicas Edit. Porrúa. México, D.F., 1982. pág. 204.

IV CONSTITUCIONAL.- El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos.- La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos utilidades o rendimientos.- Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos.- El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos, expresado en otros términos la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.- El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria en todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad tributaria significa en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo

establece y regula".

De lo anterior podemos diferir de la opinión de algunos autores, como el propio maestro Flores Zavala, respecto de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no ha definido lo que es en sí la proporcionalidad y equidad ya que de la lectura de la Jurisprudencia transcrita con antelación, se desprende claramente el concepto de cada una de las acepciones, estableciendo la diferencia de las mismas y la forma de su aplicación.

Proceso de formación de las Leyes Tributarias en el Estado de Guanajuato.- Partiendo del principio que establece que no puede haber tributo sin Ley, el Congreso local tiene conferida la facultad de crear las Leyes Fiscales, que siguen el proceso de formación que las demás Leyes, esto es, que su elaboración consta de cinco etapas a saber: Iniciativa, discusión, aprobación, sanción y publicación.- El artículo 56, de la Constitución Política del Estado, dispone que el derecho de iniciar Leyes o Decretos compete en primer término al Gobernador del Estado, a los Diputados, al Congreso del Estado, al Supremo Tribunal de Justicia en el ramo de sus atribuciones; y a los Ayuntamientos o Concejos Municipales.

La aprobación de las Leyes Tributarias corresponde al Congreso Local en ejercicio de sus funciones legislativas, y de acuerdo con lo establecido por el artículo 63, fracción XIII, de nuestra propia Constitución local, es también atribución del Congreso fijar anualmente los gastos que requiera la administración pública del Estado, previo examen del presupuesto de egresos, presentado por el Gobernador y decretar posteriormente la Ley de Ingresos respectiva.

En cuanto a la publicación de la Ley, es requisito indispensable para que la Ley respectiva tenga carácter de obligatoria que la misma sea publicada en la forma prevista por la Constitución del Estado, esto es que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 77, fracción II, de la Constitución

del Estado, es obligación del Gobernador del Estado promulgar, publicar, cumplir, y hacer cumplir las Leyes y Decretos del Estado, reunidos estos requisitos es que se obtiene la obligatoriedad de las Leyes.

Clasificación de las contribuciones en el Estado.

Entendiendo genéricamente el concepto de contribuciones, podemos considerar como tales a todos los ingresos que ayudan en un momento determinado a sufragar los gastos del Estado.

Atendiendo al contenido del artículo 11, del Código Fiscal del Estado, tenemos que los Ingresos Públicos se clasifican en: Impuestos; derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos; así como las participaciones que de ingresos Federales correspondan de conformidad con las Leyes respectivas y los convenios de coordinación que se hayan suscrito o se suscriban para tales efectos.- Estos ingresos se clasifican a la vez, en ingresos ordinarios y extraordinarios, según lo dispone el artículo 12, del mismo ordenamiento Fiscal anteriormente señalado, el cual dispone que son ingresos ordinarios, los impuestos y derechos, productos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y participaciones Federales; los ingresos extraordinarios son aquellos cuya percepción se decreta excepcionalmente.

El Código Fiscal del Estado, define dentro de sus preceptos a cada uno de los ingresos públicos, entendiéndose por impuesto dentro del artículo 13, lo siguiente:

"Artículo 13.- Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Esta definición tiene gran similitud con la definición que de impuesto establecía el Código Fiscal Federal de 1967, que en su tiempo modificó la definición que de impuesto daba el

Código Fiscal de 1938.

El artículo 2, del Código Fiscal Federal de 1938, definía a los impuestos de la siguiente manera:

"Artículo 2.- Impuestos, son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

La definición posterior a esta es la que señalaba el Código Fiscal Federal anterior, vigente, hasta el 31 de diciembre de 1982, el cual definía a los impuestos en su artículo 2 como: "las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos;"

Indudablemente los cambios en relación con el anterior Código Fiscal Federal eran notables, en primer término se mejoraba la redacción, se suprimía la referencia al Estado como entidad que establecía el impuesto; incluía el concepto de generalidad que es más claro que la referencia del Código Fiscal anterior, al señalar "a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal"; tenía el mérito de reconocer que el destino de los impuestos era el de cubrir los gastos públicos, no obstante la exigencia Constitucional contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal; cambio el vocablo "individuos" por el de personas físicas o morales, lo cual adolece de un error, pues no incluye a las unidades económicas, que como sujetos pasivos de la obligación tributaria son reconocidos en el propio Código Fiscal Federal". (3)

En nuestra opinión la redacción de la definición de Impuestos que adopta nuestra Legislación Local, que como ya mencionamos es similar a la redacción que de los mismos señala el Código Fiscal Federal transcrito anteriormente, contiene una explicación clara y sencilla de lo que debemos entender por Impuesto, de esta definición obtenemos los siguientes elementos:

1).- Es una prestación.- Entendemos por esto que quien las eroga no recibe nada concreto a cambio, esto es que existe únicamente la obligación por parte del contribuyente de pagar el Impuesto y el Fisco a cambio de este pago no entrega nada inmediato, nada en concreto.

2).- Se paga en dinero o en especie.- Respecto a este segundo elemento del Impuesto creemos conveniente aclarar por lo que hace al Estado de Guanajuato, los Impuestos deberán ser cubiertos siempre en dinero, ya que los pagos en especie en Impuesto no puede ser cobrado a través de bienes, por ejemplo; en nuestra opinión este concepto de pago en especie debería ser suprimido de la definición que de Impuesto señala nuestra Legislación Estatal, porque simplemente en nuestro caso estos pagos no existen, consideramos que al tomar nuestro Código Tributario, esta definición del Código Fiscal Federal anterior, no consideró que los pagos en especie sólo pueden darse actualmente en la Legislación Federal, misma que está contemplada en el artículo 13 de la Ley de Impuestos y Fomento a la Minería, el cual señala los porcentajes que por cada mineral deberán ser cubiertos y en su caso exigidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

3).- Como tercer elemento de los Impuestos, tenemos que estos son fijados por una Ley con carácter general y obligatorio.- derivan de una Ley, que es creada por el Congreso del Estado, con la facultad que le es concedida por la misma Constitución Local, son de carácter general y

obligatorio, general porque se aplica a todos los particulares que concuerden con las situaciones o circunstancias que la propia Ley señala como generadores de Impuestos; la obligatoriedad estriba esencialmente en que no queda a la voluntad del particular cooperar o no con los gastos del Estado, es éste quien por medio de una Ley fija unilateralmente la obligación de pago y puede por lo mismo ejercer la coacción que sea necesaria para constreñir al particular para que cumpla con su obligación.

4).- El Impuesto está a cargo de personas físicas o morales.- Entendiendo como personas físicas a todo ente viable con capacidad de raciocinio, sujeto de derechos y obligaciones.- Personas morales son: Las Sociedades, negociaciones, Federación, Estados y Municipios, que estarán obligadas al pago de Impuestos cuando se ubiquen dentro de los supuestos que señalan las respectivas Leyes Fiscales, como hechos generadores de Crédito.

5).- Termina nuestra definición, diciendo que el Impuesto debe destinarse a cubrir los gastos públicos.- Esto quiere decir que el destino de los Impuestos será el de sufragar las erogaciones que tenga el Estado, siempre y cuando estén éstas contempladas en el presupuesto de egresos, requisito sin el cual perderían los Impuestos su legalidad.

Para concluir lo referente al concepto que de Impuestos adopta nuestra Legislación Local opinamos que tanto ésta como la que establecía el Código Fiscal Federal, vigente hasta el 31 de diciembre de 1982, son más acertadas en cuanto a redacción que la contemplada por el Código Tributario Federal en vigor en virtud de que, el artículo 2 de dicho ordenamiento legal, en su fracción I, expresa lo siguiente: "I.- Los Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren 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".- Estas fracciones se refieren a las aportaciones de seguridad social, a las contribuciones de mejoras y a los derechos, de lo cual se puede observar que, en realidad no define con claridad el concepto de Impuesto, pues podemos afirmar válidamente que el numeral antes mencionado, en la fracción que estamos comentando, no contiene definición alguna de lo que debemos entender por Impuesto, pues en principio tendremos que saber en que consisten las contribuciones a que se refieren las otras tres fracciones, para posteriormente, por exclusión, poder deducir o inferir que una carga tributaria establecida por el Estado, que debemos pagar es por concepto de Impuesto.

Afirmamos lo anterior, ya que al expresar la fracción I del referido precepto en forma lisa y llana que los Impuestos son "contribuciones", cae en supuesto de considerar como tales a todas aquellas contribuciones exigidas por el Estado, incluso las señaladas en las restantes fracciones del mencionado artículo, ya que el hecho de que en la fracción I pretenda excluir lo relacionado con las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, aún así no nos dice concretamente que debemos entender por Impuesto, ni nos da elemento alguno de diferenciación.

Por lo que es en este orden de ideas que reiteramos una vez más lo acertado, claro y concreto de la definición adoptada por nuestro Código Fiscal del Estado, respecto del concepto que el mismo señala sobre el Impuesto, así como también opinamos que la redacción del Código Fiscal anterior, es más acertada pues contiene un elemento que nos ayuda a diferenciar al Impuesto de las demás contribuciones, como lo es el que el Impuesto es una prestación, en oposición a las diversas contribuciones en las que existe contraprestación, esto es, pagamos por el beneficio obtenido por lo que consideramos que sería conveniente que el Legislador Federal, reconsiderara la supuesta definición que ha sido plasmada y adoptada en el Código Fiscal Federal actual.

Continuando con la clasificación que de ingresos del Estado, señala el Código Fiscal Local, tenemos a los derechos, que de conformidad con el artículo 14, de la misma Ley, son considerados como: "Una contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública", de esta definición, se desprende que el pago de un derecho, obliga sólo aquellas personas que hayan recibido o estén por recibir un servicio por parte del Estado a través de su Administración Pública, de ahí que la misma definición nos hable de contraprestaciones, en virtud de que la cantidad a pagar es siempre a cambio de un beneficio concreto.

Los servicios que presta el Estado a través de su Administración Pública, son múltiples y variados, al efecto la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato nos señala que el pago de derechos se efectuará por los siguientes servicios:

- a).- Trabajos Catastrales.
- b).- Servicios de Tránsito.
- c).- Servicios de Registro Civil.
- d).- Servicios del Registro Público de la Propiedad y de Comercio.
- e).- Servicios de Obra Pública y Desarrollo Urbano.
- f).- Certificados, Certificaciones, Inscripciones y Supervisión de Planteles Educativos.
- g).- Autorización de Libros.
- h).- Expedición, Registro y Legalización de Firmas y Documentos.
- i).- Servicios de Salud y Seguridad Social.

La importancia del pago de éstos derechos, radica esencialmente en que las sumas que por el pago de servicios obtiene la Administración Pública, la resarcan de las erogadas en la prestación de servicios y son auxiliares además para el sostenimiento de los medios por los cuales se prestan tales servicios.

La obligatoriedad del pago de derechos, se desprende del hecho de que los mismos son creados por una Ley, cosa que los hace semejantes a los Impuestos, aunque existen elementos que diferencian unos de otros, por ejemplo:

"a).- Los Impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales e indivisibles; los derechos se utilizan para cubrir servicios públicos particulares o divisibles.

b).- Los Impuestos pueden ser a cuota fija proporcional, progresiva, etc., los derechos son proporcionales a la extensión del servicio y excepcionalmente son de cuota fija, y además;

c).- Los Impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles, los derechos únicamente para los particulares." (4)

Por lo que hace a las contribuciones de mejoras, nuestra Legislación Fiscal los define en su artículo 15, como "la prestación de dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciban un beneficio particular producido por ejecución de una obra pública o que provoquen un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica", este tipo de contribución ha sido definida por algunos autores como Seligman estableciendo que es "una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para

(4) MARGAIN MANALITOU, EMILIO., ob. cit., pág. 112

el beneficio común." (5)

Estas contribuciones por mejoras normalmente se aplican en el ramo de la construcción, o ampliación de carreteras, calles, avenidas, parques y jardines, etc.

Dado que el caso de estas contribuciones es conocida en otras Legislaciones como contribución especial, señalaremos las características que en el caso le son aplicables:

- 1).- Este tipo de contribuciones son exigidas por una Ley.
- 2).- Su destino es para contribuir al costo de un servicio o una obra de interés general divisible.
- 3).- El costo de dicho servicio u obra, debe repartirse en forma proporcional entre los beneficiados, razón por la cual tiene un radio de aplicación geográfica.

Sin embargo, y a manera de comentario, creemos que este tipo de contribuciones de mejoras crea en algunos casos serios problemas en cuanto al costo y a la obligación de pagarlos por parte de los beneficiados, máxime si son éstos quienes tienen que cubrir la totalidad del costo de la obra, tal es el caso de la construcción del Boulevard Adolfo López Mateos, en esta Ciudad de Celaya, Guanajuato, obra con la que se pretendió que pagaran su cuota correspondiente los particulares que tenían su domicilio y centro comerciales en tal avenida, el problema en este caso fué, que si bien es cierto la Ley obligaba a contribuir lo correspondiente por las mejoras, realizadas con la creación del mencionado Boulevard, no menos cierto fué que la obra en cuestión no beneficiaba un área geográfica determinada, sino que por el contrario y como sucede en la realidad el beneficio fué para toda la Ciudad, pues independientemente del auge comercial que esto trajo como

(5) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO., ob. cit. Pág. 116.

consecuencia, también se creó una vía de comunicación más rápida, por lo que la inconformidad por parte de quienes tenían su centro de actividades a la orilla del Boulevard, resultó lógica, pues se alegaba que era injusto exigir el pago de la contribución por mejoras sólo a ellos, siendo que el beneficio resultaba común para toda la ciudadanía.

Para finalizar lo referente al estudio de las contribuciones por mejoras señaladas en nuestro Código Fiscal, citaremos las analogías y diferencias entre Impuestos, Derechos y Contribución de Mejoras.

En cuanto a las analogías tenemos que las tres se encuentran establecidas en una Ley, consecuentemente tienen las tres el carácter de obligatorios.

Por lo que hace a las diferencias entre estas figuras tenemos las siguientes:

1).- El Impuesto se establece para satisfacer servicios públicos generales, indivisibles, y cuando el interés público lo reclama para satisfacer servicios públicos generales divisibles y servicios públicos particulares; el derecho se exige en la prestación de servicios públicos particulares, y la contribución especial o por mejoras se exige en la prestación de servicios públicos generales divisibles.

2).- El Impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo e inmediato, el derecho se paga a cambio de un servicio inmediato particular; y la contribución especial o por mejoras se paga por un beneficio ya obtenido.

3).- El Impuesto puede contener como cantidad a pagar cuotas proporcionales, progresivas o regresivas; en los derechos la cuota a pagar normalmente es fija; y en la contribución de mejoras la cuota es proporcional.

Otro de los ingresos clasificados en el Código Fiscal del

Estado, son los productos de acuerdo a lo establecido por el artículo 16, del ordenamiento fiscal que nos rige; entendemos por productos; "a los ingresos que percibe el Estado, por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de Derechos patrimoniales".

Al referirse nuestra definición a las actividades que no corresponden a funciones de derecho público, ejercitadas obviamente por el Estado, se esta refiriendo a los casos en los que el Estado actúa como particular con respecto a sus bienes, ya sea arrendándolos, vendiéndolos o concesionándolos, estos productos son regulados normalmente por medio de contratos.

Por lo que hace a los aprovechamientos, el Código Fiscal Local, los define dentro del artículo 17, diciendo "Son aprovechamientos, los recargos, las multas, y todos los demás ingresos de derecho público que perciba el Estado y que no sean clasificables como impuestos, derechos, contribuciones de mejoras productos o participaciones federales".

Podemos concluir de la anterior definición que son los aprovechamientos por exclusión aquellos que no sean catalogados dentro de los restantes ingresos señalados por nuestro Código Fiscal.

Como último de los ingresos señalados por el Ordenamiento Tributario Estatal, tenemos a las participaciones Federales, las cuales son definidas por el artículo 18, como: "las cantidades que el Gobierno del Estado tiene derecho a percibir de los ingresos federales conforme a las leyes respectivas y a los convenios de coordinación que se hayan suscrito o se suscriban para tales efectos".

1.4 La ley de Ingresos en el Estado de Guanajuato. La subsistencia de la Ley de Ingresos, radica en la conveniencia práctica de que en ella se enumeren las contribuciones que ha

de percibir la Hacienda Pública, en un ejercicio Fiscal, ya que es precisamente una de las características de esta Ley, el que sea expedida cada año.

La Constitución Política del Estado de Guanajuato determina dentro de su artículo 51 que el Congreso del Estado tendrá cada año los Períodos Ordinarios de Sesiones que establezca su Ley Orgánica, cabe señalar que hasta el año de 1984, no se había expedido su Ley Orgánica, motivo por el cual se sujetaba a lo dispuesto por el artículo Segundo Transitorio de la Constitución Política Local el cual establece que el Congreso del Estado tendrá dos períodos ordinarios de sesiones, el primero que se inicia el día quince de Septiembre y el segundo que se inicia el quince de Junio, teniendo el primero una duración de tres meses prorrogable por un mes más y, el segundo con duración de dos meses.

Dentro de estas sesiones ordinarias el Congreso del Estado decretará la Ley de Ingresos respectiva, siendo éste un acto unilateral del Poder Legislativo Local por medio del cual se establecen los impuestos a recaudar en un año.

La existencia histórica de esta Ley de Ingresos radica fundamentalmente en el hecho de que si, como es sabido, el impuesto constituye una carga para los gobernantes, éstos son quienes deben intervenir en su establecimiento, por medio de su genuino representante, esto es el Poder Legislativo, razón por la cual el Congreso del Estado, según lo preceptúa el artículo 41 de nuestra Constitución Local, se compondrá de representantes populares que tendrán dentro del Congreso el carácter de Diputados, siendo éstos forzosamente quienes deban discutir en primer término los proyectos de Leyes sobre Impuestos, fijando anualmente los gastos que requiere la Administración Pública del Estado, previo examen del presupuestos de egresos presentado por el Gobernador decretando la Ley de Ingresos respectiva. (Art. 63 Fracc. XIII).

Ahora bien, en el Estado de Guanajuato, contrariamente a lo que sucede en la legislación federal, la forma en que se decretan los impuestos es haciendo en la Ley de Ingresos respectiva, una enumeración de las diversas contribuciones que deben cubrirse durante el año, especificando en la misma Ley el monto de los impuestos, los sujetos del mismo y las formas de causarse y recaudarse. Decimos que esta forma de creación de la Ley de Ingresos es distinta a la creación de la respectiva Ley Federal, porque en la Ley de Ingresos Federal, contiene por regla general un catálogo de los impuestos que han de cobrarse en un año fiscal, existiendo al lado de ella, Leyes Especiales que regulan los impuestos y que no se reexpiden cada año cuando la primera conserva el mismo concepto del impuesto; en el caso de Guanajuato la única Ley Especial que subsiste, es la de alcoholes, que tiene como fin regular lo referente al cobro de este impuesto por la venta y producción de alcohol y bebidas alcohólicas, así como el establecimiento de locales de tolerancia donde se vende el consumo de este producto y sus derivados.

Volviendo al estudio de la creación de la Ley de Ingresos, tenemos que, para su expedición es necesario llevar a cabo previamente un estudio de las condiciones particulares del Estado, y de las posibilidades que haya de satisfacer la carga del Impuesto, debiendo hacerse también, una estimación probable de su rendimiento, toda vez que, los ingresos que han de someterse a aprobación deben ser bastantes para cubrir el presupuesto de Egresos.

Dentro de nuestra Legislación Local, en el artículo 77 de la Constitución se dispone como una de las facultades del Ejecutivo del Estado ... fracción VI.- "Presentar al Congreso del Estado, la cuenta de gastos de la Administración Pública, en periodos de no más de tres meses, el presupuesto de Egresos y la iniciativa de la Ley de Ingresos ...", de lo cual se desprende que es el Gobernador del Estado quien presentará la iniciativa de Ley, la cual será revisada y aprobada como ya comentamos por el Congreso Local, a través de la Cámara de

Diputados.

1.5. La exención de impuestos. Entendiendo literalmente el significado de la palabra exención, tenemos que ésta se entiende como el privilegio que exime de un cargo u obligación; y efectivamente en cuestión de impuestos la exención significa dispensar del cumplimiento de la obligación de pagarlos.

La Constitución Política Federal, al referirse a la exención, dispone textualmente en su artículo 28 que: "En los Estados Unidos Mexicanos, quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos ...", la interpretación que de este precepto ha establecido la doctrina, en el sentido de que queda prohibida la exención de impuestos a título individual o particular, pero no las que se otorgan por disposiciones de carácter general. Al efecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que: "La prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favorecer intereses de determinada o determinadas personas, estableciendo un verdadero privilegio, no cuando por razones de interés social o económico se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que contienen un carácter general. (Tomo XVI, Pág. 461, Prontuario, Tomo VII Pág. 89)". (6)

El Maestro Flores Zavala, opina que la interpretación que del artículo 28 Constitucional hace la Suprema Corte de Justicia es incorrecta, ya que la prohibición Constitucional es terminante y no permite hacer distinciones, esto en obvio de que si se admitiera la posibilidad de que hubiera exención de impuestos, se rompería con el principio de generalidad de los mismos, el cual forma parte del de Justicia, principios éstos que son contemplados en la misma Constitución en su artículo 31 fracción IV.

Diferimos un tanto de la interpretación que de la Tesis Jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace el mencionado tratadista, toda vez que, creemos que a lo que nuestro más Alto Tribunal se refiere es al hecho de que quedan prohibidas las exenciones siempre y cuando estas se otorguen a título individual, más no a aquellas que se otorguen de carácter general, pues incluso la Ley de Monopolios en su artículo 13 establece: "Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados".

Cabe señalar, que no hay violación al artículo 28 Constitucional cuando se concede la exención de un impuesto a una persona, entendiéndola como la dispensa del cumplimiento de la obligación de pagar un impuesto, toda vez que, si como sabemos la obligación de pago se deriva de la capacidad contributiva de los sujetos para pagarlos, lógico es que, si el sujeto que percibe una renta mínima como es el caso de los asalariados que perciben el salario mínimo establecido por la Ley, legal es que no se exija el pago de determinados impuestos como el impuesto sobre productos del trabajo, ya que el pretender hacerlo sería violatorio del principio de proporcionalidad que establece nuestra propia Legislación Federal. Por lo que la exención que otorga la Ley en algunos casos como el señalado con antelación, no tiene otro valor que el de un reconocimiento por parte del Estado, de declarar la inexistencia de la obligación de pagar impuestos.

Por último, en lo que respecta a la materia Federal, tenemos que existen ciertas exenciones otorgadas en algunos artículos de Leyes Especiales, que reglamentan determinados impuestos como en los siguientes casos:

a).- Cuando se declaran exentas a personas que de interpretarse estrictamente con apego a la Ley que establece

el impuesto no quedarían comprendidas en sus términos. por ejemplo cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta declara exentas a las corporaciones benéficas, científicas, políticas, literarias, etc., que destinen sus ingresos a sus propios fines.

En este caso no existe propiamente exención, se trata sólo de un procedimiento para determinar el verdadero alcance de la Ley y por lo tanto no hay violación Constitucional.

b).- Cuando se declaran exentas a ciertas categorías de personas, en virtud de que el Estado reconoce que no tiene derecho a gravarlas, por lo estipulado en Tratados Internacionales o por otras causas, como por ejemplo, cuando el artículo 30 del Código Fiscal de 1938, declaraba exentas de impuestos a las Naciones Extranjeras, a los Diplomáticos, etc., en casos de reciprocidad, en forma similar el Código Fiscal Federal de 1966 en su artículo 16; así como el artículo 1 párrafo tercero del Código Fiscal en vigor.

Reconocer que el Estado no tiene derecho a gravar a ciertas personas, no es eximiras de un impuesto, porque no hay obligación preexistente que dispensar.

Desde luego en cualquier otra situación, la exención siempre será contraria a lo dispuesto por el artículo 28 Constitucional.

Por lo que respecta a la exención en el Estado de Guanajuato, tenemos que la Constitución Política local, no contempla lo relacionado con esta figura tributaria, pues dentro de la Legislación Guanajuatense no se encuentra definición alguna referente a la exención. Sin embargo el Código Fiscal del Estado en el artículo 64, nos señala el caso de las condonaciones que sin ser propiamente exenciones, si son una manera de eximir a determinados sujetos del pago de una obligación Fiscal, señala el precepto al que nos referimos que: "El Gobernador Constitucional del Estado, mediante

disposición de carácter general podrá condonar total o parcialmente los créditos derivados de las obligaciones fiscales cuando por causas graves se afecte la situación de alguna región o rama de actividad económica del Estado ..."; Es importante abundar sobre el párrafo siguiente de este mismo artículo, el cual de una manera tajante está prohibiendo o declarando nulas las condonaciones que sean otorgadas por otras personas no facultadas para ello, entendiéndose por consiguiente que el facultado para condonar créditos fiscales es el Gobernador del Estado; y las autoridades que el mismo faculte para ello. Señala el mismo artículo en el párrafo a que hacemos mención lo siguiente: "...Salvo los casos mencionados por este artículo, serán nulas de pleno derecho las condonaciones totales o parciales otorgadas por personas no facultadas para ello ...", una de estas autoridades facultadas es el Tesorero General del Estado, quien de conformidad con el último párrafo del artículo 66 del mismo Código Fiscal Local, podrá condonar parcialmente las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y las demás circunstancias del caso. Se habla de condonación parcial toda vez que, como lo señala el mismo artículo en su primer párrafo, la condonación total en el caso de multas impuestas por autoridades sólo se da cuando se demuestre que no se cometió la infracción, o bien, que la persona a quien se atribuye el pago no sea responsable.

Como conclusión de lo anterior, tenemos que, si bien es cierto, nuestra Legislación no habla de las exenciones de impuestos, si podemos afirmar que la figura de la condonación que se contempla en nuestra Legislación, tiene similitud con la exención, entendiéndose esta como la dispensa del pago de la obligación contributiva, la cual sólo se da en casos excepcionales como los señalados en el caso de la condonación que expresamos anteriormente.

1.6 Infracciones y Sanciones. Concepto de infracción en materia Fiscal se considera como tal a cualquier violación a

Leyes y Reglamentos Fiscales.

El Derecho Fiscal, entendido como el conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, hacer, de no hacer y de tolerar, debe estar previsto de los medios adecuados con que exigir al causante el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones, entre estos medios, encontramos a las sanciones constituyendo éstas el principal medio con que cuenta el Fisco para combatir la evasión y el que se cometan las infracciones previstas en las Leyes Fiscales.

En cuanto a la naturaleza jurídica de la sanción, existe diversidad de opiniones ya que mientras hay quienes las consideran como parte integrante del Derecho Penal, hay quienes creen en su autonomía, considerándolas parte del Derecho Penal Tributario o del Derecho Financiero Penal.

En nuestra opinión, creemos que no es acertado el querer hablar de un Derecho Penal Tributario, ya que tanto el Derecho Fiscal como el Derecho Penal son totalmente autónomos, considerando que lo correcto es hablar de infracciones y sanciones derivadas del incumplimiento de disposiciones Fiscales, las que en algunos casos como la comisión de contribuciones dan origen a la tipificación de las cuales en el caso de las infracciones serán sancionadas por la Administración Pública; y, en el caso de los delitos, serán sancionados por el Poder Judicial.

En cuanto a la constitucionalidad de las sanciones fiscales nos enfrentamos al problema derivado de la interpretación del texto del artículo 21 Constitucional, que expresa: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad Judicial... Compete a la Autoridad Administrativa el castigo de las infracciones a los Reglamentos Gubernativos y de Policía".

En efecto, este precepto consigna la imposición de penas como exclusiva de la autoridad judicial, haciendo la excepción

de que cuando se trate de las infracciones a los Reglamentos Gubernativos y de Policía, el castigo será aplicado por la autoridad Administrativa, ahora, de esta interpretación se desprende que, el mencionado precepto Constitucional no hace referencia a las infracciones y sanciones comprendidas por omisión a disposiciones fiscales.

Sin embargo, lo anterior no implica que las sanciones fiscales carezcan de base Constitucional, ya que si bien es cierto, el artículo 21 Constitucional, no hace mención de las sanciones de carácter fiscal, no menos es cierto que, de la interpretación del artículo 73 fracciones VII y XXIX se deduce su Constitucionalidad, ya que el mismo se refiere a la Constitucionalidad del establecimiento de las contribuciones, al facultar al Congreso para imponer las mismas, situación que trae implícita el establecimiento de sanciones como medios para hacer valer el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por lo que respecta a la imposición de sanciones en el Estado de Guanajuato, tenemos que el Título Sexto, Capítulo Único, Sección Primera del Código Fiscal del Estado, nos señala las reglas de aplicación de las sanciones, estableciendo que su aplicación se hará sin perjuicio de que se exija el pago de las prestaciones no cubiertas y de las penas que impongan las Autoridades Judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal, de lo anterior observamos que en la misma aplicación de las sanciones se atiende a la independencia de cada una de las ramas del derecho penal y del derecho fiscal, las cuales como apuntábamos en párrafos precedentes son independientes.

De las sanciones señaladas en el Código Fiscal del Estado, tenemos que para su aplicación deben seguirse una serie de reglas enumeradas en el mismo, las cuales denotan el cuidado que el Legislador tuvo de regular la debida fundamentación y motivación que toda sanción debe contener, evitando con estas disposiciones incurrir en violaciones a los artículos 14 y 16

Constitucionales referentes a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en tales preceptos.

En cuanto al monto de las sanciones, previstas en el Código Tributario Estatal, estas varían de un mínimo a un máximo considerando la gravedad de la infracción, especificando dentro del mismo Título Sexto, Sección Segunda que, las infracciones recaerán tanto en los sujetos pasivos de una prestación fiscal; como a los terceros responsables de determinadas situaciones que el mismo Código señala, así como también nos especifica las responsabilidades e infracciones en que pueden recaer los funcionarios y empleados públicos; así como las que recaen en los jueces, encargados de los Registros Públicos, Notarios, Corredores y en general, a los funcionarios que lleven la Fe Pública.

No entramos al estudio del monto de las sanciones especificadas para cada uno de los casos previstos por nuestra Ley, por considerar que dada la situación cambiante que la misma puede contener en cuanto a la cuantía de las sanciones, no queremos dejar en desuso el estudio que sobre la Potestad Tributaria en nuestro Estado pretendemos llevar a efecto.

C A P I T U L O I I

ADMINISTRACION DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Facultades Administrativo Fiscales. En el Estado de Guanajuato la Administración de la Hacienda Pública corresponde al Gobernador, el cual delega las funciones respectivas, tanto de cobro como de administración de los caudales públicos a la Secretaría de Administración Financiera.

La Secretaría de Administración Financiera tiene a su cargo todo lo referente a la Hacienda Pública, misma que se compone de lo siguiente:

I.- Los ingresos que determinen las Leyes de la materia; y

II.- Los ingresos que adquiera por subsidios, participaciones, legados, donaciones o cualquier otra causa.

La Constitución Local en su Artículo 100 legaliza la actividad de la Administración Fiscal al expresar que "El personal de dicha dependencia (La Secretaría de Administración Financiera) tendrá las facultades y obligaciones señaladas por las Leyes sobre la materia".

2.2 Concepto de Administración Fiscal. Podemos definir a la administración fiscal como la recaudación, el manejo y la inversión de los ingresos percibidos por el Estado, para el cumplimiento de sus fines.

2.3 Posición del Contribuyente frente a la Administración Fiscal. Es de una importancia vital para la obtención de una mayor o menor recaudación, la actitud que los contribuyentes guardan con respecto al Fisco.

En México ha existido siempre desconfianza hacia el Fisco, lo cual se ha acentuado en gran proporción en las últimas

administraciones, derivada en muchas ocasiones de la ignorancia y en otras tantas, por la defensa de sus intereses que realizan los contribuyentes en razón de que el fisco cada vez necesita obtener más ingresos, a fin de satisfacer el enorme y desproporcionado gasto público. Esa desconfianza y esa aversión se manifiesta en que algunos contribuyentes tratan de imitar aquellos que logran burlar las disposiciones fiscales y que consideran al Fisco como el enemigo a vencer, y esto es, en virtud, de que en el ejercicio de la potestad tributaria el Fisco lesiona la esfera patrimonial de los particulares. Tomando en consideración la situación actual, se han llevado y se llevan a cabo las llamadas campañas de "Conciencia Fiscal", que tienen como finalidad principal acabar con esa imagen que se tiene del Fisco.

El Estado como acreedor de las contribuciones debe realizar los actos que sean convenientes y oportunos para lograr una mayor eficacia en la recaudación de las contribuciones, siempre y cuando observe las reglas de la proporcionalidad y la equidad que establece el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, ya que si el Estado establece una exagerada cantidad de contribuciones, sin tomar en cuenta los principios anteriores (especialmente de impuestos), esta situación puede traer como consecuencia fuertes reacciones de los contribuyentes, que incluso pueden conducir a una revolución.

Ahora bien, el poder fiscal no recae solamente en los contribuyentes, sino sobre todos los Ciudadanos. Cuando se dice que los ciudadanos están sometidos a la Administración Pública y tienen el deber de colaborar con la misma, no debe considerarse esto como una consecuencia de que en el Derecho Tributario los ciudadanos estén sometidos al poder estatal, porque esta obligación de colaborar y soportar las ingerencias se refiere no a una categoría de personas, sino a todos los Ciudadanos, sean o no contribuyentes.

2.4 Nacimiento y Extinción de la Obligación Fiscal.

A).- Nacimiento de la obligación fiscal. El objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, el crédito fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales y jurídicos que hacen concreta la situación abstracta prevista por la Ley.

El Código Fiscal del Estado de Guanajuato en su Artículo 44 establece que: "La obligación fiscal nace cuando se realizan los supuestos jurídicos o de hecho previstos por las leyes fiscales."

Como podemos observar la posición del Código Fiscal del Estado respecto al nacimiento de los créditos fiscales, concuerda con la doctrina.

Al respecto, es menester aclarar que no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, este nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en algunos casos dicta la autoridad fiscal es únicamente declarativa de la existencia del crédito.

Para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que encuadre en la situación que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable.

Por ejemplo, nace el crédito fiscal, derivado del impuesto predial, cuando una persona física o moral adquiere la propiedad de un inmueble ya sea rústico o urbano, y por la sola adquisición de la propiedad nace el crédito fiscal, sin necesidad de una declaración previa de parte de las autoridades fiscales de que nació el mismo.

Consideramos necesario hablar de la aplicación del concepto que sobre el nacimiento del crédito fiscal ha sido expuesto, respecto a cada caso específico de contribución.

Por lo que se refiere a los impuestos, nace el crédito en el momento mismo en el que se realizan el hecho jurídico previsto por la Ley como su presupuesto, y el hecho jurídico siempre es un acto de particular.

En cuanto a los derechos, dice Sergio F. de la Garza que puede presentarse la duda si el crédito fiscal nace en el momento en que se solicita o en el que se recibe el servicio.

Los créditos fiscales nacen en tratándose de los derechos, cuando de acuerdo con el artículo 44 del Código Fiscal del Estado, se realiza el hecho jurídico, que en estos ingresos surge cuando se presta efectivamente el servicio. En tratándose de derechos, por costumbre o por Ley, el pago del crédito se hace previamente a la prestación del servicio, como una garantía a favor del Estado para que éste no corra el riesgo de que el servicio se otorgue sin que posteriormente se efectúe el pago.

Respecto de las contribuciones de mejoras, el crédito se genera a partir de su determinación, ya que basta que se concluya la obra se tendrán los datos exactos sobre su costo para fijar la cuota correspondiente a cada vecino, en relación con el beneficio recibido.

Consideramos imprescindible hacer algunos comentarios referentes a la determinación y liquidación de la obligación tributaria.

Giuliani Fonrouge define la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del

presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". (7)

Para Sergio F. de la Garza "la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable a 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 la base imponible y aplicada la tasa alícuota ordenada por la Ley." (8)

En la legislación impositiva mexicana e incluso en la doctrina, suelen emplearse como sinónimos las palabras de determinación y liquidación, aunque la primera se usa frecuentemente para referirse a la actividad de identificar la producción de un hecho imponible en la realidad; y la segunda se utiliza para la actividad de evaluar el hecho imponible de acuerdo con las bases y cuotas que las leyes establecen a fin de cuantificar la cantidad a pagar por concepto del crédito fiscal.

El Código Fiscal del Estado de Guanajuato establece en su artículo 50 "El crédito fiscal es la obligación determinada en cantidad líquida y debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas."

En algunas disposiciones, tanto el Código Fiscal de la Federación como en el Código Fiscal del Estado, se usan las expresiones "liquidación" y "determinación" como equivalentes, por ejemplo en el Código Fiscal del Estado en su artículo 51 señala que la obligación fiscal "se determinará y liquidará

(7) FONROUGE GIULIANI, C. M. Derecho Financiero, 2a. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1970.

(8) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Ob. cit. Págs. 543 y 544.

conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento."

Por otra parte, en otras disposiciones de estos mismos Códigos, parece que la determinación es una actividad distinta de la liquidación; refiriéndose a la determinación como la identificación de la existencia del hecho imponible o del crédito tributario, y dando como significado a la expresión liquidación, la actividad de cuantificación del crédito fiscal.

Los artículos que parece que dan un significado distinto a las expresiones de liquidación y determinación, son entre otros el artículo 50 del Código Fiscal del Estado.

Con mucho tacto Sergio F. de la Garza, dice que no cree, que el legislador haya optado por dar un significado específico a cada una de esas expresiones, dada la inconsistencia con que las utiliza por lo que se deben utilizar como sinónimos, los términos de liquidación y de determinación de la obligación tributaria, ya que la liquidación cumple la doble función de reconocer la existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de cuantificar el crédito fiscal.

El citado tratadista, hace un resumen muy acertado de los procedimientos de liquidación o determinación diciendo "En nuestro derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación." (9)

1.- La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directa o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la

(9) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Ob. Cit. Págs. 548 y 549.

autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, "Autodeterminación" y por algunos autores españoles "Autoimposición".

2.- La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento "normal" de liquidación.

3.- La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, llamada "liquidación de oficio", "determinación de oficio" o "liquidación estimativa".

4.- La liquidación que se hace por virtud de acuerdo, convenio o "concordato" celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

Existen diversos métodos para la determinación, pero los más comunes son: el indiciario y el declarativo. El primero se apega a los signos de capacidad económica, es decir, a todas aquellas circunstancias que la Ley señala como determinantes de la situación económica de los causantes.

El procedimiento más generalizado es el declarativo, o sea, el que se basa en las manifestaciones hechas por el Contribuyente. Se ha discutido la procedencia de este método desde el punto de vista jurídico, diciendo que el impuesto representa una deuda y compete al acreedor cargar con esa prueba. Sin embargo, este sistema ofrece una gran ventaja de tipo práctico, además hay que considerar que el Fisco tiene la posibilidad de revisión de las declaraciones.

Margain Manautou señala, cuando corresponde al causante la determinación del crédito, el método que la Ley le proporcione debe tener las características de sencillez, economía, comodidad y limpieza. Explica que el método será sencillo cuando el propio causante lo entienda e inclusive, lo pueda aplicar; así como económico si no obliga al contribuyente a

erogar honorarios elevados para su atención; la comodidad implica que la determinación evite molestias innecesarias e inútiles al contribuyente; y, que el método será limpio cuando evite el contubernio entre obligado y personal hacendario.

Es de nuestro parecer que de seguir la administración fiscal las formas que señala el maestro Margain Manautou facilitaría efectivamente a los causantes la determinación de los impuestos que les corresponden, ya que aunque es obligatorio pagar impuestos, éstos nunca deben de ser gravosos. Además, esta situación contribuiría a la disminución de la evasión fiscal en gran escala, ya que entre menos gravosos sean los impuestos, significarán menos molestias a los causantes y por lo tanto, cumplirán fiel y oportunamente con sus obligaciones fiscales.

b).- Extinción de la obligación fiscal. La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se generan, o bien cuando la Ley los extingue o autoriza su extinción.

Por regla general, se extinguen las obligaciones fiscales por los mismos medios que establece el derecho privado, aunque con modalidades especiales y propias que les otorga el Derecho Fiscal, haciendo la aclaración que determinadas formas de extinción del derecho común no son autorizadas por el Derecho Fiscal.

Las formas de extinción de la obligación tributaria son las siguientes: el pago, la compensación, la condonación, la cancelación y la prescripción.

De los modos de extinción del derecho privado que no son aplicables en materia fiscal, entre otros, son la rescisión, la novación y la muerte del obligado.

El pago. El principal medio de extinción de la obligación

fiscal es el pago y por lo que respecta al Código Fiscal del Estado existen las siguientes clases de pago:

- 1.- Liso y llano.
- 2.- Bajo protesta.
- 3.- En Parcialidad.

El pago liso y llano. Es el que realiza el contribuyente sin hacerle ninguna objeción al crédito fiscal. Este pago puede tener dos resultados; pago de lo debido y pago de lo indebido.

El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la Ley.

En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la que es debida o que no se adeuda.

En el primer caso, el causante es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entera por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor del crédito fiscal que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como puede observarse, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

La devolución de pagos indebidos, está regulada por los artículos 58 y 59 del Código Fiscal del Estado.

La fracción I del artículo 58 del citado ordenamiento legal señala "Cuando el pago de lo indebido, total o parcialmente se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades que determine la existencia de un crédito fiscal, lo fije en cantidad líquida o de las bases para su liquidación. El derecho a la devolución nace cuando

dicha resolución hubiere quedado insubsistente."

De lo anterior podemos desprender que la devolución del pago indebido que se realizó lisa y llanamente con base en una autodeterminación del causante, es posible solicitarla de inmediato sin necesidad de ningún requisito previo, solamente acreditando con la documentación correspondiente que se hizo un pago indebido. Por el contrario cuando el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de resolución de autoridades fiscales que fijen un crédito en cantidad líquida, o den las bases para su liquidación, el derecho a la devolución nace cuando dicha resolución hubiere quedado insubsistente por haber sido impugnada por el causante a través de cualquier medio de impugnación.

Por su parte la fracción II establece: "tratándose de créditos fiscales cuyo importe hubiere sido efectivamente retenido a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución solo corresponderá a estos."

La fracción III menciona "En los casos no previstos en las fracciones anteriores, tendrán derecho a la devolución de lo pagado indebidamente, quienes hubieren efectuado el entero respectivo."

Finalmente la fracción IV señala "No procederá la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el crédito fiscal haya sido recaudado por terceros, y repercutido o trasladado por el causante que hizo el entero correspondiente. Sin embargo, si la repercusión se realiza en forma expresa, mediante la indicación en el documento respectivo del monto del crédito fiscal cargado, el tercero que hubiere sufrido la repercusión, tendrá derecho a la devolución."

Estimamos que la recaudación por tercero y el traslado, deben ser tratados por la Ley, en los mismo términos que la repercusión, conforme a la última parte de la fracción IV del artículo 58 del Código Fiscal del Estado.

"Quien hace el pago de un tributo por cuenta de otro se subroga en el derecho del fisco y tiene, por lo tanto, una acción en contra del contribuyente original, pero ella se limita al derecho de repetir contra el deudor directo, aun cuando no mediante la vía, inejercitable por el subrogatorio, del sistema privilegiado que sólo al Estado corresponde. Se trata por lo tanto, de una transmisión del derecho sustantivo y no de la acción procesal; es decir, no existe una total y completa sucesión de los derechos del acreedor, que en su conjunto son un atributo de la soberanía financiera." (10)

El pago bajo protesta. El pago Bajo Protesta es reglamentado por el Código Fiscal del Estado en su artículo 57 que preceptúa: "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales 'Bajo Protesta' cuando la persona que lo haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se da cumplimiento.

Las autoridades, a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que este se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado, previa o simultáneamente al pago, exprese a la Oficina Receptora o a la Secretaría de Administración Financiera que el pago se efectúa bajo protesta. La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo, desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobrepagos, o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago y el causante no interponga ningún otro recurso y cause ejecutoria tal resolución."

Esta clase de pago el autor Margain Manautou la define de la siguiente manera: "El pago bajo protesta es aquel que el

(10) CORTINA, ALFONSO. La obligación tributaria y su causa. Edit. Porrúa. México, D. F. 1976. Pág. 20.

causante hace bajo inconformidad, respecto de un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá." (11)

El pago liso y llano constituye el cumplimiento de la obligación, pero debe ser independiente del consentimiento, ya que si el pago se hizo el primer día del término legal y no se determinó previa o simultáneamente el protesto, en los términos del artículo 57, ya no proceden los recursos legales, situación que es injusta, en razón a que niega la garantía constitucional de ser oído y vencido en juicio a quien ha cumplido debidamente, pero se ha visto afectada en sus derechos por la actuación culpable del Fisco, descubierta con posterioridad.

Frente a una disposición de esta naturaleza, un causante que realizara todos sus pagos "bajo protesta", tuviere o no deseos de intentar recursos o defensas, estaría siempre protegido.

El pago en parcialidades. La última forma de pago que menciona el Código Fiscal del Estado, es el pago en parcialidades que está regulado por los artículos 60 y 61 que establecen, la Secretaría de Administración Financiera podrá conceder prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, no podrá exceder de un año, a menos que se trate de créditos cuantiosos en los cuales el plazo podrá ser hasta de dos años.

Existen varios supuestos en que la prórroga o la autorización de pagar en parcialidades termina, siendo por lo tanto exigible inmediatamente el crédito fiscal.

La Compensación. No es un modo ordinario de extinguir la obligación tributaria, se da únicamente por casos excepcionales, ya que los créditos fiscales del contribuyente

(11) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Ob. cit. Pág. 293

en contra del Estado pueden derivar exclusivamente pagos indebidos o excesivos.

En el derecho privado es un medio normal de extinción de las obligaciones, en razón de que es mucho más común que dos personas tengan el carácter o reúnan la calidad de deudores y acreedores.

En el Código Fiscal del Estado la compensación esta reglamentada por el artículo 63.

La condonación. La condonación de tributos únicamente puede hacerse a título general y nunca particular, porque ello implicaría un tratamiento desigual a los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de las autoridades fiscales.

Debe hacerse la distinción entre la condonación de tributos y la condonación de multas, esta puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.

Al respecto el Código Fiscal del Estado en su artículo 64 establece que el Gobernador del Estado podrá condonar total o parcialmente los créditos, única y exclusivamente cuando se afecte por causas graves la situación de alguna región o rama de actividad económica del Estado.

Para solicitar este beneficio es indispensable:

I.- Presentar escrito dirigido al Secretario de Administración Financiera del Estado, debidamente fundado y motivado; y

II.- La solicitud deberá efectuarse en forma directa al sector que pretenda resultar beneficiado o el representante legal debidamente acreditado".

La cancelación. Procede que el Secretario de Administración Financiera cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteables, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el Erario proceder a su cobro.

La Prescripción. En el Derecho común, encontramos dos especies o clases distintas de prescripción, la positiva y la negativa.

La prescripción positiva o adquisitiva, llamada por los romanos usucapión, es un medio de adquirir el dominio mediante la posesión en concepto de dueño, pacífica, continúa, pública y por el tiempo que marca la Ley.

Se denomina prescripción negativa o extintiva, la exoneración de obligaciones por no exigirse su cumplimiento mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la Ley. El efecto que tiene la prescripción es librar al deudor de su obligación, la cual extingue.

La Institución jurídica a que hacemos referencia, nace en el Derecho Civil, pero es adoptada únicamente la prescripción negativa por el Derecho Fiscal, desde luego con las particularidades que este último le va imprimiendo.

Ahora bien, como forma de extinción de la obligación tributaria, la prescripción es la segunda en importancia después del pago.

Se considera que el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en exigir que los contribuyentes cumplan puntualmente con sus obligaciones fiscales, así como la del sujeto pasivo en virtud de no reclamar en su oportunidad la devolución de lo pagado indebidamente.

El Artículo 69 del Código Fiscal del Estado, establece la prescripción negativa en los siguientes términos: "Las obligaciones ante el Fisco del Estado y los créditos a favor de éste por impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos y aprovechamientos, se extinguen por prescripción en el término de cinco años. En el plazo de cinco años se extingue también por prescripción, la obligación del Fisco de devolver las cantidades pagadas indebidamente.

La prescripción del crédito principal extingue simultáneamente los recargos y los gastos de ejecución.

La prescripción se inicia a partir de la fecha en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos y será declarada por la Secretaría de Administración Financiera a petición del interesado".

La prescripción establecida en el artículo anterior, está sujeta a interrupción según lo preceptuado por el artículo 71 del Ordenamiento legal citado que dice: "La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro del acreedor notificada o hecha saber al deudor o por el reconocimiento de éste, expreso o tácito, respecto de la existencia de la obligación de que se trate. De los requisitos señalados en éste artículo deberá existir constancia por escrito".

En relación al artículo transcrito, podemos observar que en los dos requisitos que precisa la norma: gestión de cobro y constancia por escrito, la palabra tácito es contraria a estos supuestos, por lo que consideramos se debe tener por no puesta.

Intimamente relacionado con el artículo 69 del Código Fiscal del Estado, encontramos el artículo 28 del mismo ordenamiento, en razón de que éste último precepto establece la caducidad de las facultades procesales de la Secretaría de Administración Financiera, para determinar la existencia de

obligaciones fiscales, créditos, sanciones y verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones que los establezcan; en efecto el artículo 28 dispone: "Las facultades de las autoridades de la Secretaría de Administración Financiera para determinar la existencia de obligaciones fiscales, señalar las bases de su liquidación o fijarlas en cantidad líquida, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, así como las facultades de verificar el cumplimiento de dichas disposiciones, se extinguen en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión. La caducidad operará de oficio o a petición de parte. Dicho término empezará a correr a partir:

I.- Del día siguiente al en el que se hubiere vencido el plazo establecido por las disposiciones fiscales para presentar declaraciones, manifestaciones y avisos;

II.- Del día siguiente al en que se produjo el hecho generador del crédito fiscal, si no existiera obligación de presentar declaraciones, manifestaciones o avisos; y

III.- Del día siguiente al en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales, pero si la infracción fuere de carácter continuo, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiere cesado. Las facultades de las autoridades de la Secretaría para investigar hechos de delito en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo".

La palabra caducidad deriva del término latino cado, que significa caer, terminar, extinguir, perder fuerza o vigor. Caducidad es un medio de extinción por efecto de su no ejercicio, durante el término establecido por la Ley.

Sergio F. de la Barza ha opinado que en la caducidad opera la extinción de la acción por el simple transcurso del tiempo, de modo automático, por ser de esta manera, no se admiten causas de suspensión o interrupción del plazo mientras que en

la prescripción si. Puede hacerse la distinción entre prescripción y caducidad sobre la base de que la primera se refiere exclusivamente al crédito fiscal y la segunda a las facultades y poderes de la autoridad fiscal, y menciona lo siguiente: "En las notas de anteproyecto del Código Fiscal de la Federación se afirma que se separa la prescripción como institución de derecho sustantivo, de otra de carácter procesal que es la extinción de las facultades de las autoridades fiscales. La pérdida de facultades no debe confundirse con la prescripción, ya que ésta supone la existencia de un crédito que se extinga y las facultades de la autoridad para actuar no suponen necesariamente la existencia de créditos. La pérdida de facultades por falta de ejercicio dentro de un plazo corresponde más bien al concepto procesal de caducidad". (12)

Por el contrario Margain Manautou señala: "La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung.

En efecto, dicha doctrina distingue entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso debería hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.

Sin embargo, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la Ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. En otras palabras, al coincidir el particular en la situación que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en ese momento y no por actos posteriores de la administración, surge la obligación tributaria a su cargo". (13)

(12) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Ob. cit. Pág. 612.

(13) MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Ob. cit. Pág. 307

Coincidimos totalmente con la postura adoptada por Sergio F. de la Garza y por nuestra parte, consideramos necesario y acorde a la técnica jurídica y principios de la teoría de la obligación fiscal el distinguir entre caducidad y prescripción, porque de acuerdo a lo expuesto anteriormente, la prescripción es una institución de derecho sustantivo y la caducidad de carácter procesal; la institución de la caducidad da seguridad jurídica al causante, en el sentido de que la Ley impide a la autoridad fiscal por el transcurso del tiempo, ejercitar su acción para determinar o liquidar créditos fiscales, en consecuencia, no se excluyen en materia fiscal las categorías jurídicas de la prescripción y la caducidad, ni la caducidad es extraña a la teoría general de la obligación tributaria.

2.5 Autoridades fiscales. Las Autoridades Fiscales del Estado se encuentran establecidas en el artículo 19 del Código Fiscal del Estado el cual menciona a las siguientes:

- I.- El Gobernador del Estado.
- II.- El Secretario de Administración Financiera.
- III.- El Director General de Ingresos.
- IV.- El Director General de Fiscalización.
- V.- El Director General de Egresos.
- VI.- El Director de Administración Fiscal.
- VII.- El Director de Catastro e Impuestos a la Propiedad Real.
- VIII.- El Director de Recaudación y Oficinas Recaudadoras.
- IX.- El Director de Auditoría Fiscal.

X.- El Director de Servicios Jurídicos.

XI.- Los Jefes de las Oficinas Recaudadoras del Estado.

XII.- Los Auditores e Inspectores de la Secretaría de Administración Financiera.

La Secretaría de Administración Financiera siendo una Dependencia del Poder Ejecutivo Estatal conocerá de los asuntos que expresamente le confiere la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Guanajuato, así como de los reglamentos, decretos, acuerdos, planes rectores del desarrollo y cualquier otro que le ordene el Gobernador del Estado.

Alguna de las atribuciones que le otorga la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado a la Secretaría de Administración Financiera son:

I.- Elaborar y proponer al Ejecutivo, los proyectos de leyes, reglamentos y demás disposiciones de carácter general que se requieran para el manejo de los asuntos tributarios del Estado;

II.- Elaborar el proyecto de Ley Anual de Ingresos y someterlo al Ejecutivo para su aprobación y, en su caso enviarlo a la Legislatura del Estado;

III.- Recaudar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, que al Estado correspondan tanto por ingresos propios, como los que por Ley o Convenios reciba por ingresos federales;

IV.- Imponer sanciones por infracciones a las leyes y reglamentos fiscales;

V.- Ejercer la facultad económico coactiva, conforme a las leyes relativas;

VI.- Controlar las actividades de todas sus oficinas recaudadoras;

VII.- Llevar el control de la deuda pública del Estado, informando al Ejecutivo periódicamente sobre el estado de las amortizaciones de capital y pago de intereses;

VIII.- Vigilar que los empleados que manejen fondos del Estado, caucionen debidamente su manejo.

IX.- Intervenir en los juicios de carácter fiscal que se ventilen ante cualquier tribunal, cuando tenga interés la Hacienda Pública del Estado; etc.

Ahora bien, para el mejor desempeño de sus funciones la Secretaría de Administración Financiera tiene la siguiente estructura orgánica, misma que se establece en el Reglamento Interior de dicha Secretaría, y que se detalla a continuación:

I.- Secretario;

II.- Dirección General de Ingresos;

a).- Dirección de Administración Fiscal;

b).- Dirección de Catastro e Impuestos a la Propiedad Raíz; y

c).- Dirección de Recaudación y Oficinas Recaudadoras;

III.- Dirección General de Fiscalización;

a).- Dirección de Auditoría Fiscal; y

b).- Dirección de Auditoría Interna;

IV.- Dirección General de Egresos;

a).- Dirección de Administración Financiera;

b).- Dirección de Contabilidad;

c).- Dirección de Pagos.

V.- Coordinación Administrativa;

VI.- Coordinación de Inversiones;

VII.- Dirección de Servicios Jurídicos;

VIII.- Dirección de Informática;

IX.- Oficinas Recaudadoras;

X.- Comisión Interna de Administración y Programación.

Atribuciones de la autoridades fiscales. Expondremos las principales atribuciones de cada una de las dependencias de la Secretaría de Administración Financiera, basándonos en su Reglamento Interno.

Al Secretario le corresponde la organización, planeación, dirección, control y evaluación de los asuntos de la competencia de la Secretaría, así como representar a la misma. Sus atribuciones principales son:

I.- Acordar con el Gobernador del Estado los asuntos relevantes encargados a la Secretaría;

II.- Proponer al Ejecutivo Estatal los proyectos de iniciativas de la Ley y de reglamentos, decretos, acuerdos y circulares de ámbito de competencia de la Secretaría;

III.- Proponer al Ejecutivo del Estado las políticas de Administración Financiera y Tributaria de la Hacienda Pública del Estado;

IV.- Ejercer las atribuciones derivadas de los Convenios de Coordinación Fiscal, que celebre el Gobierno del Estado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del Gobierno Federal y con los Municipios;

V.- Informar al Congreso Estatal, de acuerdo con la legislación vigente o cuando éste lo solicite, la situación que guarda el despacho de los asuntos de la Secretaría;

VI.- Suscribir los informes de situación Financiera e Ingresos y Egresos de la Hacienda Pública Estatal;

VII.- Formular y proponer anualmente al Ejecutivo del Estado, el proyecto de iniciativa de Ley de Ingresos del Estado.

Corresponden a los Directores Generales las siguientes atribuciones:

I.- Planear, programar, organizar, dirigir, controlar y evaluar el funcionamiento de las Áreas a su cargo, de acuerdo con las políticas y objetivos de la Secretaría;

II.- Someter al acuerdo del Secretario los asuntos relevantes encomendados a la Dirección General y desempeñar las comisiones y funciones específicas que le confiera;

III.- Participación en la contratación, desarrollo, capacitación, cese, sanciones y promoción del personal de su responsabilidad, de conformidad con la normatividad vigente;

IV.- Formular los anteproyectos de programas presupuesto de la Dirección General y verificar su correcta y oportuna ejecución;

V.- Expedir copias certificadas de documentos en el ámbito de su competencia en los términos de las disposiciones legales aplicables.

El Director General de Ingresos tiene las siguientes atribuciones:

I.- Formular la política de ingresos de la Secretaría de Administración Financiera, bajo los lineamientos que expide el Secretario;

II.- Elaborar y proponer al Secretario el Pronóstico anual de ingresos y el de recaudación del Estado;

III.- Participar en la formación de la política de Coordinación Fiscal con la Federación y Municipios;

IV.- Analizar y evaluar sistemáticamente el comportamiento de la recaudación y de los ingresos en relación con el programa financiero global anual del Gobierno del Estado;

V.- Establecer los mecanismos idóneos para la captación de ingresos públicos;

VI.- Condonar multas y recargos en el Area de su competencia en los términos de las disposiciones legales y los lineamientos establecidos por el Secretario;

VII.- Proponer al Secretario los proyectos de cancelación de créditos incobrables que estén a favor del Estado;

El Director de Administración Fiscal tendrá las siguientes atribuciones:

I.- Solicitar de los contribuyentes los datos, documentos e informes relacionados con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aplicar cuando proceda los medios de apremio necesarios para su cumplimiento;

II.- Recibir, actualizar y controlar los créditos fiscales y las multas impuestas por Autoridades Federales no Fiscales;

III.- Intervenir en la materia de su competencia en la elaboración de Convenios y Acuerdos de Coordinación Fiscal con la Federación y los Municipios;

IV.- Conceder previo acuerdo con la Dirección General prórrogas y autorizaciones para el pago en parcialidades de los créditos fiscales, verificando la existencia de garantía del interés fiscal;

V.- Calificar y autorizar la aceptación, sustitución y cancelación de las garantías del interés fiscal y resolver sobre la solicitud de dispensas para su otorgamiento;

VI.- Determinar la existencia de los créditos fiscales, dar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida e imponer las sanciones administrativas que procedan por infracciones fiscales;

VII.- Condonar las multas y recargos que se impongan en el Área de su competencia en los términos legales aplicables y las políticas dictadas por el Secretario de Administración Financiera;

VIII.- Proporcionar a los contribuyentes los servicios de orientación y asistencia para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

El Director de Catastro e Impuesto a la Propiedad Raíz, tiene las atribuciones siguientes:

I.- Proponer para aprobación superior las actividades políticas, procedimientos, programas y en general los sistemas administrativos que se requieran para el buen funcionamiento del catastro, generar y coadyuvar a la recaudación de los impuestos a la Propiedad Inmobiliaria;

II.- Realizar los trabajos de levantamiento topográfico, deslindes, localización de claves y demás operaciones catastrales en el Estado;

III.- Formar y mantener actualizado, tanto el Padrón Estatal de la Propiedad Inmueble como el plano general catastral del Estado;

IV.- Establecer tablas de valores de terrenos y construcción de acuerdo a las zonas económicas del Estado;

V.- Dictar las disposiciones administrativas y técnicas a que deben sujetarse los trabajos de valuación y estimación de rentas;

VI.- Abrir, fusionar y cancelar las cuentas de registro de los predios ubicados en el Estado, en los términos de las disposiciones legales aplicables;

VII.- Establecer la clasificación de los predios para efectos fiscales en urbanos, suburbanos y rústicos en los términos de las disposiciones legales aplicables;

VIII.- Controlar el registro de peritos fiscales autorizados por la Secretaría para practicar avalúos.

Las siguientes atribuciones corresponden al Director de Recaudación y Oficinas Recaudadoras:

I.- Formular y proponer, para aprobación superior, la política, sistemas y procedimientos de recaudación eficaz de los ingresos que deba percibir el Estado;

II.- Supervisar y controlar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos de recaudación de ingresos en las Oficinas Recaudadoras;

III.- Intervenir en la celebración de convenios con las sociedades nacionales de crédito, para el cobro de impuestos y derechos cuya recaudación esté a cargo de la Secretaría;

IV.- Formular los pronósticos anuales de recaudación e

ingresos del Erario Estatal;

V.- Notificar al contribuyente de las cantidades a su cargo por concepto de créditos fiscales y, en su caso, ejercer la facultad económico coactiva tendiente a hacerlos efectivos;

VI.- Integrar y mantener actualizado el registro federal de contribuyentes;

VII.- Intervenir en la integración de la cuenta diaria y mensual de los ingresos coordinados, que la Secretaría debe rendir a la Administración Fiscal Regional del Centro.

Corresponde al Director General de Fiscalización las atribuciones que detallamos enseguida:

I.- Proponer al Secretario los programas de visitas domiciliarias de auditoría y establecer los métodos y procedimientos para su ejecución;

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros para que exhiban la contabilidad, declaraciones, avisos, datos y otros documentos e informes, que se les requieran a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que se encuentran sujetos;

III.- Recoger los libros y registro de contabilidad y demás documentos relacionados con la revisión que se practique, para examinarlos en las Oficinas de la Secretaría conforme a las causales o supuestos previstos en las Leyes Fiscales;

IV.- Reunir y presentar al Secretario los elementos necesarios para denunciar ante las Autoridades competentes la presunta comisión de delitos fiscales que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones;

V.- Ordenar y practicar revisiones para cerciorarse de la veracidad de los datos contenidos en los dictámenes emitidos por Contadores Públicos registrados, cuando se refieran a contribuciones estatales;

VI.- Revisar las declaraciones de contribuyentes y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones en materia de contribuciones fiscales estatales y federales coordinadas.

El Director de Auditoria Fiscal, tiene las siguientes atribuciones:

I.- Proponer para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que deben ajustarse las auditorias, revisiones, verificaciones y demás actos de comprobación de obligaciones fiscales de los contribuyentes;

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y terceros para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las Oficinas de la propia Secretaria, la contabilidad, documentos, datos e informes que se le requieran a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

III.- Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal y cuando a su juicio, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte los bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda;

IV.- Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que le confieren las Leyes, Convenios y Reglamentos.

El Director de Auditoría Interna tiene las siguientes atribuciones:

I.- Formular y proponer para aprobación superior, las políticas y programas de actividades en materia de auditorías y revisiones a las Unidades Administrativas de la Secretaría;

II.- Asesorar y supervisar la implantación de sistemas, métodos y procedimientos en las Unidades Administrativas de la Secretaría;

III.- Formular con base en las auditorías y evaluaciones que realice, observaciones y recomendaciones a las Unidades Administrativas de la Secretaría, tendientes a incrementar la eficiencia de sus acciones y, en su caso, establecer el seguimiento en la aplicación de dichas observaciones y reconocimientos;

IV.- Requerir a los funcionarios y empleados para que exhiban los libros, registros, documentos, datos e informes que se les soliciten para verificar el cabal desempeño de sus funciones.

El Director General de Egresos, tiene las siguientes atribuciones:

I.- Administrar los fondos y valores del Estado de conformidad con los lineamientos establecidos por el Secretario;

II.- Establecer los sistemas y procedimientos para el control y ejecución del Presupuesto de Egresos, coordinando y supervisando las actividades necesarias para su desarrollo;

III.- Llevar el control de la Deuda Pública del Estado conforme a la Ley y a los lineamientos establecidos por el Secretario y, en su caso, proponerle las alternativas de

negociación que permitan una mejor administración de los recursos e informar periódicamente sobre el estado de las amortizaciones de capital y pago de intereses;

IV.- Organizar y llevar la contabilidad de la Hacienda Pública Estatal de conformidad con las normas fijadas por el Secretario en coordinación con la Secretaría de Planeación;

V.- Elaborar, para aprobación del Secretario, los informes financieros que conforman la Cuenta Pública del Estado de conformidad con las disposiciones legales aplicables;

VI.- Formular, para aprobación superior, los programas de flujo de ingresos y egresos públicos y la política de pagos y disponibilidades bancarias.

Las siguientes atribuciones corresponden al Director de Administración Financiera:

I.- Llevar a cabo los trámites administrativos y de autorización para la ejecución del gasto público, de acuerdo con las disposiciones legales aplicables y los sistemas y procedimientos establecidos;

II.- Efectuar, aplicar y controlar los pagos autorizados que afecten el Presupuesto de Egresos del Estado;

III.- Formular la nómina de los Servidores Públicos al Servicio del Estado de acuerdo a las indicaciones de la Dirección General de Administración y Desarrollo de Personal;

IV.- Tramitar las partidas que afecten las cuentas de gasto corriente, así como elaborar las órdenes de pago de participaciones a los Municipios;

V.- Expedir y proteger los cheques que se elaboren para cubrir los gastos públicos del Gobierno del Estado;

VI.- Revisar y registrar cheques, pólizas y órdenes de compra.

El Director de Contabilidad tiene las siguientes atribuciones:

I.- Planear, ejecutar, supervisar y mantener actualizados los procedimientos de control contable y financiero, coordinando sus actividades con las áreas involucradas para el cierre de sus períodos contables;

II.- Supervisar la elaboración de las pólizas de diario, de Egresos y de la cuenta documentada correspondiente a la recaudación de Impuestos Federales Coordinados;

III.- Efectuar el cálculo de las Participaciones en el Fondo General y Fondo Financiero Complementario, correspondiente a los Municipios con sus respectivos descuentos, en coordinación con la Dirección General de Ingresos y la Dirección General de Egresos;

IV.- Efectuar el cálculo de la Participación del Fondo de Fomento Municipal y la recaudación de Impuestos Inmobiliarios correspondientes a los Municipios, en coordinación con la Dirección General de Ingresos;

V.- Realizar cortes mensuales para obtener información sobre el avance financiero que tenga cada Departamento por programas y Municipio;

VI.- Revisar la documentación relativa a multas federales no fiscales de cada Municipio.

Corresponden al Director de Pagos las siguientes atribuciones:

I.- Concentrar, custodiar y vigilar los fondos

provenientes de la aplicación de la Ley de Ingresos del Estado en vigor y los que por Ley o Convenios se recaben por Impuestos Federales;

II.- Recibir las fichas de depósito de los ingresos diarios efectuados por las Oficinas Recaudadoras en las Instituciones Bancarias que correspondan;

III.- Realizar y coordinar los traspasos de una Institución Bancaria a otra, así como elaborar informe de la disponibilidad Bancaria diaria;

IV.- Distribuir los cheques correspondientes de nómina, gasto corriente y gasto de obra de Gobierno del Estado;

V.- Revisar y cancelar, en su caso los cheques no cobrados, así como elaborar una relación de los mismos por Municipio;

VI.- Conciliar los depósitos, estados de cuenta y relaciones de ingresos que se reciban con los registros de los libros auxiliares;

VII.- Controlar al auxiliar de cuentas Bancarias de la Secretaría de Administración Financiera.

El Coordinador Administrativo contará con los apoyos administrativos y de asesoría autorizadas de conformidad a la normatividad que para el efecto exista.

Corresponde al Coordinador de Inversiones analizar y proponer al Secretario las mejores alternativas de inversión de los recursos e ingresos de la Secretaría de Administración Financiera y efectuarlas de acuerdo con los lineamientos que establezca el mismo.

La Dirección de Servicios Jurídicos, dependerá del Secretario; y su titular tendrá las siguientes atribuciones:

I.- Asesorar y representar jurídicamente a la Secretaría de Administración Financiera y actuar como órgano de consulta en la interpretación de las disposiciones legales de su competencia;

II.- Formular, para aprobación del Secretario, los Convenios en que intervenga la Secretaría de Administración Financiera;

III.- Tramitar y resolver los recursos administrativos estatales y federales en materia de su competencia;

IV.- Tramitar las solicitudes de devolución por pago de lo indebido de Impuestos Federales Coordinados, así como de revisar y aprobar, en su caso, las devoluciones de contribuciones locales efectuadas por las Oficinas Recaudadoras;

V.- Proponer al Secretario los Proyectos de Leyes, Decretos, Convenios, Acuerdos y demás disposiciones legales competencia de la Secretaría;

VI.- Declarar la prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de las Autoridades Fiscales;

VII.- Proponer la condonación de multas y recargos de acuerdo a los lineamientos establecidos;

VIII.- Instrumentar los informes en los juicios de amparo e interponer toda clase de recursos, intervenir como corresponda, en los juicios en que la Secretaría sea demandada, así como en el cumplimiento de las resoluciones respectivas;

IX.- Vigilar la debida garantía del interés fiscal en Recursos Administrativos o en Juicio.

La Dirección de Informática, dependerá del Secretario; y

su titular tendrá las siguientes atribuciones:

I.- Promover la utilización de los recursos del proceso electrónico de datos en las diversas Áreas;

II.- Supervisar la operación y la ejecución de los programas de procesamiento electrónico de datos y teleproceso coordinando técnicamente a las Áreas sustantivas usuarias de los sistemas; y

III.- Brindar asesoría y servicios externos a organismos dictados por el Secretario.

Las Oficinas Recaudadoras del Estado, tienen las siguientes atribuciones:

I.- Recaudar del contribuyente los ingresos fiscales que por Ley deba percibir el Gobierno del Estado a nombre propio o de los gravámenes Federales y Municipales coordinados;

II.- Recibir de los contribuyentes, y en su caso requerir las declaraciones, solicitudes, avisos, manifestaciones, y demás documentos que conforme a las disposiciones fiscales deban presentarse ante las mismas;

III.- Determinar la existencia de créditos fiscales, dar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se encuentran sujetos los contribuyentes;

IV.- Imponer las multas que correspondan por infracciones a las Leyes fiscales que sean descubiertas por dichas Oficinas con motivo del ejercicio de sus facultades y que no consistan en omisiones de impuestos determinados por Autoridad competente;

V.- Elaborar órdenes de valuación generadas por movimientos de traslación de dominio y demás avisos que modifiquen los valores de los bienes inmuebles registrados;

VI.- Llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, enajenar fuera de remate cuando se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro así como practicar el embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando se lo soliciten las autoridades competentes;

VII.- Recibir, controlar y aplicar los certificados de depósito y las garantías judiciales, administrativas, fiscales y otras que se otorgan en favor del Gobierno del Estado;

VIII.- Informar a la Dirección de Recaudación de los hechos de que se tenga conocimiento con motivo del ejercicio de sus facultades, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos en el desempeño de sus funciones.

La Comisión Interna de Administración y Programación será presidida por el Secretario con la participación de los Directores Generales y de Área, con el fin de coordinar la ejecución de los programas a desarrollar, así como su mejoramiento, buscando su eficacia y contribuir, además a la del Sector Público Estatal en su conjunto.

La Comisión Interna de Administración y Programación realiza sus funciones de acuerdo a los lineamientos que fije el Secretario; tendrá invariablemente las siguientes atribuciones:

I.- Organizar, planear, coordinar y evaluar los programas a desarrollar por la Secretaría;

II.- Apoyar al Secretario en la preparación de los programas de modernización administrativa, racionalización del gasto público, renovación moral y simplificación administrativa; y

III.- En general todo tipo de acciones que coadyuven en la consecución de los objetivos de la Secretaría.

2.6 Procedimiento administrativo de ejecución. Hay lugar al procedimiento administrativo de ejecución cuando no este satisfecho un crédito fiscal dentro del plazo que para el efecto señalen las Leyes fiscales, así lo establece el Código Fiscal del Estado en su artículo 120.

La finalidad de este procedimiento es la recaudación del importe de lo debido, por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, ya sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, substituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad.

Esta actividad administrativa que lleva a cabo el Estado para hacer efectivo en la vía de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor, se ha conocido tradicionalmente como facultad económico coactiva y tanto el Código Fiscal de la Federación como el Código Fiscal del Estado de Guanajuato la regulan con el nombre de procedimiento administrativo de ejecución.

Miguel Fenech nos da el concepto de ejecución forzosa, en su obra Principios de Derecho Procesal Tributario citado por Sergio F. de la Garza, diciendo que: "es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independiente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad". (14)

.En cuanto a la facultad económico coactiva se ha atacado como anticonstitucional. Se llegó a comentar que fué una fatal invención de la dictadura y que ella no puede ser aceptada

(14) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. Dh. cit. l'ag. 756.

por Gobierno liberal alguno; incluso se ha estimado el ejercicio de la facultad económico coactiva como un despojo cometido por los Agentes Administrativos contra los particulares, queriendo situar dicha circunstancia bajo el imperio de las Leyes Civiles.

En defensa de estas severas criticas a la facultad económico coactiva, se hace necesario citar un valioso trabajo que fundamenta perfectamente la constitucionalidad y justificación de dicha facultad; es el realizado por Ignacio L. Vallarta, con el titulo de " Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico Coactiva". Algunos de sus sólidos fundamentos son que "la facultad económico coactiva es la imperiosa exigencia de una necesidad politica regida por el Derecho Administrativo, constituye servicios públicos, que se ha considerado como exigencia tan apremiante de todo sistema fiscal bien organizado, que sin ella son inútiles las mejores providencias, las leyes más sabias". (15) Pero, Don Ignacio L. Vallarta más que explicar la constitucionalidad de la facultad económico coactiva, encontró una serie de argumentos que justifican el establecimiento de la misma en cualquier régimen.

Nosotros consideramos que la facultad económico coactiva es constitucional. Tiene su fundamento en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece como deber de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos tanto de la Federación del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes Fiscales, o sea, que no es optativo el contribuir para los gastos públicos, es un deber que es necesario hacer respetar, aún en contra de la voluntad de los particulares, porque ello representa la obtención del bien común.

Ahora bien, es necesario establecer la naturaleza jurídica

del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Existen diversas opiniones en cuanto a su competencia, tratadistas opinan que esta institución es de carácter jurisdiccional por lo que su aplicación sería exclusivamente del Poder Judicial; por otra parte están los autores que sostienen que dicha institución es de naturaleza administrativa, en este caso, su aplicación correspondería sólo al Poder Ejecutivo. Posición esta última que apoyamos, por considerar que son administrativas las facultades para recaudar las contribuciones, el órgano que lo ejecuta es la administración, además porque no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia.

En cuanto a las fases o etapas del procedimiento administrativo de ejecución, podemos observar, de acuerdo al Código Fiscal del Estado, las siguientes:

- a).- Requerimiento de Pago.
- b).- Secuestro o Embargo.
- c).- Remate.
- d).- Aplicación del producto del remate.

Explicaremos brevemente cada una de estas etapas.

Por lo que se refiere al requerimiento de pago, la autoridad fiscal debe dictar la resolución fundada, ordenando que se proceda a emplazar al deudor de un crédito por medio de notificación, es la que obre en resúmen de la liquidación, para que dentro del plazo de tres días siguientes haga el entero en la Oficina Recaudadora correspondiente, apercibido que de no hacerlo, se le embarguen bienes suficientes para garantizar el importe del crédito insoluto. Este requerimiento deberá hacerse personalmente al deudor si fuere encontrado en su domicilio, si no, se entenderá con la persona que se halle en él. Cuando no se encuentre al deudor en la primera

búsqueda el ejecutor lo citará para hora determinada del día siguiente dejándole citatorio con la persona que se encuentre en el domicilio del deudor, y si no lo hubiere, con el vecino más inmediato o con un agente de policía. Si no espera el deudor a la hora señalada, la diligencia de requerimiento se practicará con cualquier persona que se encuentre en la casa, o bien con cualquiera de las personas anteriormente mencionadas. En dicho ordenamiento se prevee la notificación por edictos, en caso de que la persona a quien debe requerirse haya desaparecido, se ignore su domicilio o se encuentre fuera del Estado sin haber dejado representante legal acreditado ante las autoridades fiscales de la Entidad.

La autoridad fiscal procederá a la práctica del secuestro o embargo, cuando transcurrido el término del emplazamiento no se haya efectuado el pago respectivo. Inicialmente se promoverá mandamiento de ejecución, ordenando que el ejecutor pase al domicilio del deudor a trabar embargo sobre bienes del mismo, suficientes para cubrir la cantidad insoluta, más los recargos, gastos de cobranza y ejecución, avalúos y demás que se originen con el procedimiento, a no ser que el deudor opte por depositar el importe de la cantidad por la que se requiere o la garantice en la forma prevenida por el Código Fiscal Estatal.

Si el deudor no es encontrado, se emplearán las mismas formalidades que se establecen para el requerimiento de pago. El deudor o en su defecto la persona con quien se entienda la diligencia, tendrá derecho a designar los bienes que deben embargarse, sujetándose al orden señalado por el artículo 127 del Código Fiscal de la Entidad.

Estan exceptuados de embargo; el lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares; los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo; los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor; la maquinaria, enseres y

semovientes propios de las actividades de las negociaciones industriales, comerciales, avícolas, agrícolas o ganaderas en cuanto fueren necesarios para su funcionamiento, pero podrán ser objeto de embargo cuando éste recaiga en la totalidad de la negociación; las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes; los granos mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras; el derecho de usufructo, pero no los frutos de éste; los derechos de uso o de habitación; los sueldos y los salarios de los trabajadores, en los términos que establece la Ley Federal del Trabajo; y las pensiones alimenticias.

El artículo 132 del Código Fiscal del Estado dispone lo anterior, siendo casi igual al contenido del artículo 157 del Código Federal, con la diferencia que éste último consigna dos casos más que el Código Estatal no menciona y que a nuestro parecer son de suma importancia, que son: El patrimonio de familia, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad; y los ejidos.

Consideramos que es pertinente hacer notar en esta etapa, otra diferencia entre los Códigos anteriormente citados y que consiste en lo siguiente: El Código Federal con justa razón establece en el segundo y tercer párrafo del Artículo 145, lo siguiente:

Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado, o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite,

dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolución en la que determine créditos fiscales..."

Ahora bien, el Código Fiscal del Estado en su artículo 125 menciona: "el aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución, procederá:

I.- II.- III.- Cuando a juicio de la autoridad fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. En estos casos, si el crédito fiscal se cubre dentro de los plazos legales, el deudor no estará obligado a pagar gastos de ejecución".

En la fracción V del mismo numeral, menciona que "En los demás casos que prevengan las leyes. En los casos de las fracciones III y IV la autoridad deberá iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar el Crédito Fiscal en un plazo que no excederá de treinta días."

Consideramos que la forma en que trata el Código Federal este punto, es más adecuada en virtud de que el hecho que la autoridad cuente con el tiempo determinado para establecer y liquidar el crédito, da mayor seguridad al contribuyente, no así el que a la autoridad se le otorgue un término para iniciar el procedimiento tendiente a determinar o liquidar un crédito fiscal. Porque que sucedería si la autoridad inicia dicho procedimiento para determinar el crédito y por una u otra razón no lo continúa, el contribuyente nada puede hacer en razón a que el único requisito que menciona la ley es que el procedimiento se inicie dentro de los treinta días siguientes de trabado del embargo, lo cual se hizo.

Cualquier dificultad, por otra parte, que se suscite durante el embargo deberá ser subsanada discrecionalmente por el ejecutor, a reserva de lo que disponga el jefe de la oficina ejecutora.

Se lleva a cabo, posteriormente, la tercera fase del procedimiento, o sea el remate de los bienes embargados despues de transcurrido el décimosexto día hábil de haberse practicado el embargo si en contra de este no hubiere objeción, o cuando quedare firme la resolución que, en su caso se dicte". (Artículo 150 del Código Fiscal Estatal).

El remate deberá ser convocado dentro de los treinta días siguientes a la determinación del precio que deberá servir de base. La convocatoria será siempre anterior a la fecha que se señale para la almoneda y se publicará por una sola vez en el Periódico Oficial del Estado; y dos veces, de diez en diez días, en uno de los diarios de mayor circulación de la entidad. La última publicación de la convocatoria se efectuará por lo menos dentro de los diez días antes de la fecha del remate, y se fijará también en los lugares visibles y usuales de la Oficina Ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

Las personas que se interesen por los bienes ofrecidos en remate deberán formular un escrito dirigido a la Oficina Ejecutora, en el que expresen su postura, debiendo hacer depósitos por el importe cuando menos del 10 por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria, de lo contrario, no será tomada en consideración. El día y la hora señalados en la convocatoria, el remate se llevara a cabo en las oficinas de la autoridad ejecutora, llevándose éste a efecto únicamente con las posturas que hayan sido consideradas como legales, lo que se les hará saber a los interesados. Si no se finca el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda en la que la base para el remate se determinará deduciendo un 20% de la señalada en la primera. Si tampoco se finca el remate, siguiendo las mismas reglas de la segunda, se convocará a una tercera almoneda en la cual, la base para el remate será fijada deduciendo un 20% a la segunda. Pueden las Oficinas Recaudadoras vender fuera de subasta, cuando se trate de bienes de fácil descomposición o

deterioro, o materiales inflamables o semovientes y cuando despues de celebrada una almoneda desierta, se presente con posterioridad un comprador o bien, si se trata de bienes muebles, que hayan salido a subasta por lo menos en dos almonedas y no se hubieren presentado postores, se venderán al mejor comprador previa autorización de la Secretaría de Administración Financiera.

Para la aplicación del producto del remate, en la última fase del procedimiento administrativo de ejecución se expresa en el artículo 171 del Código de la Entidad que se aplicará el pago del crédito fiscal, en el orden siguiente:

- a).- Los gastos de ejecución;
- b).- Los recargos y multas;
- c).- Los impuestos, derechos, aprovechamientos, productos y contribuciones de mejoras que dieron lugar al embargo; y
- d).- Los vencimientos ocurridos durante el procedimiento de ejecución.

C A P I T U L O I I I

LA JUSTICIA EN MATERIA FISCAL

3.1 Medios de Defensa. En un Estado de Derecho, es imprescindible la existencia de un control de legalidad sobre los actos que emanan de la Autoridad Administrativa, con el objeto de que su función se apegue estrictamente a lo que establece la Ley y los particulares que resulten lesionados en sus intereses cuenten con una protección o tutela.

A los medios de defensa, que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa, se les denomina genéricamente recursos administrativos.

Dichos recursos son un medio en la propia administración, esencialmente de carácter administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin intervención alguna de autoridades judiciales o de controles legislativos.

El ilustre Jurista Emilio Margain Manautou, define el recurso administrativo como "Todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida." (16)

El maestro Gabino Fraga los define de la siguiente manera: "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque. lo

(16) MARGAIN MANAUTOU, ENILIO. Ob. cit. Pág. 152

anule o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo." (17)

Existen varias clasificaciones respecto a los recursos administrativos, consideramos que los más importantes son los siguientes:

a).- Los que resuelve la autoridad que emitió los actos impugnados y los que resuelve una autoridad distinta, que pueda ser la jerárquicamente superior a la que dictó el acto reclamado o un órgano administrativo especial. A los primeros se les conoce como recursos de reconsideración y a los segundos como recursos de revisión.

El Código Fiscal del Estado únicamente establece el recurso de reconsideración.

b).- Recursos Optativos y Obligatorios. Son optativos cuando se puede elegir entre agotarlo primero y después, acudir a juicio, si es necesario, ante los Tribunales, o bien, acudir directamente al juicio. Es obligatorio cuando necesariamente debe agotarse esa instancia antes de acudir a juicio.

Al respecto la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato en su Artículo 29 establece que, cuando las Leyes o Reglamentos determinan algún recurso, será optativo agotarlo, o bien, desistirse del mismo o desde luego intentar el juicio contra el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. De lo anterior se desprende que los recursos establecidos en las Leyes Fiscales del Estado son optativos.

En cambio, haciendo una equiparación con el Código Fiscal Federal, este considera únicamente como recurso optativo el de revocación siendo el restante obligatorio.

(17) FRAGA, GABIND. Derecho Administrativo, Edit. Porrúa, S.A. Décima Séptima Ed. 1977. México Pág. 439.

El Código Fiscal del Estado en el Título Noveno denominado De los Recursos Administrativos, establece en el capítulo primero y único, exclusivamente el recurso de Reconsideración previsto en los artículos 188 a 190.

El artículo 188, menciona que para que proceda un recurso debe estar legalmente establecido. Dicho Artículo dice: "Contra las resoluciones dictadas en materia Fiscal, procederá el recurso de reconsideración; cuando no exista recurso administrativo será improcedente cualquier instancia que se promueva.

Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente serán nulas".

Es muy importante lo que establece el artículo anterior. En virtud del vicio que existe entre los particulares para pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, apoyados en el derecho de petición que consagra el artículo 8 de la Constitución Federal, es decir, no obstante que en ocasiones las Leyes Fiscales no prevén recursos para impugnar los actos de la Administración, es muy común que los contribuyentes, animados por el contenido del precepto constitucional aludido, formulen instancias de inconformidad. Si bien es cierto que la Autoridad debe dar respuesta a la inconformidad presentada, no está obligada a contestar en determinado sentido, ni mucho menos el fondo de la cuestión planteada. Por lo que el derecho de petición no es la vía adecuada para presentar una inconformidad si no está establecida en la Ley como un recurso administrativo.

Ahora bien, el artículo 189 del Código Tributario Estatal, menciona los casos en que procede el recurso, y señala:

"Este recurso procederá:

I.- Contra las resoluciones administrativas que establezcan las bases para determinar un crédito Fiscal.

II.- Contra las resoluciones administrativas en las que se determinen créditos Fiscales.

III.- Contra el procedimiento ejecutivo cuando se afirme:

a).- Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualesquiera de los medios que para el efecto establece el Código.

b).- Que el monto del crédito es inferior al exigido.

c).- Que el procedimiento ejecutivo no se ha ajustado a la Ley.

En este último caso, el recurso no podrá hacerse valer sino contra la resolución que aprueba el remate, salvo que se trate de resoluciones cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

IV.- En los casos en que las notificaciones se hicieren en contravención a las disposiciones legales.

La declaratoria de nulidad de notificaciones, traerá como consecuencia la de las actuaciones posteriores a la notificación anulada y que tengan relación con ella".

El Código Fiscal del Estado únicamente menciona el recurso de reconsideración, pero las causales de procedencia del mismo, en general, coinciden con las señaladas por el Código Federal para los recursos que establece.

Así, la Fracción I del Artículo 189 transcrito, se identifica con la llamada inconformidad, prevista por el Artículo 54 del Código Federal; la Fracción II se relaciona con el recurso de revocación, (artículo 117 Fracc. I C.F.F.); la Fracción III corresponde al recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución (Art. 118 Fracc. I y II C.F.F.); y por último la Fracción IV estaba relacionada con

el recurso de nulidad de notificaciones (Art. 119 C.F.F.) actualmente derogado.

Al respecto tanto la doctrina como la legislación Federal tratan como sinónimos la instancia de inconformidad y la reconsideración fundándose para ello simplemente en el derecho de petición que se consagra en el artículo 8 Constitucional.

Sobre esta cuestión, y haciendo un análisis de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, nos manifiesta las ideas contradictorias que han prevalecido acerca de la naturaleza y efectos de la reconsideración.

Este Tribunal ha examinado el problema que consiste en que si por el hecho de solicitarse la reconsideración se interrumpe el término de quince días que marca la Ley para interponer el juicio de garantías, en virtud de que solamente proceda cuando se han agotado todos los recursos ordinarios.

La Suprema Corte en una primera época sustentó que "siendo práctica constante de las oficinas administrativas admitir a reconsideración las resoluciones que dicten, no debe decirse que un negocio este resuelto en definitiva mientras no se le comunique al interesado lo que se haya resuelto respecto de la reconsideración". (18)

Con posterioridad, encontramos un cambio radical en las tesis de la Jurisprudencia; a partir del año 1929, se sostuvo que "como la reconsideración de actos o resoluciones administrativas, no es un recurso legal de que puedan hacer uso los interesados, ni es suficiente para darle ese carácter el hecho de que sea una práctica administrativa o una costumbre muy generalizada que los que se crean perjudicados

(18) S. J. de la Federación., T. XI, pag. 1021; T. XIII, pag. 424; T. XIV, pag. 1615; T. XV, pags. 247 y 1160.

con una resolución administrativa pidan reconsideración de ella ante la misma autoridad que la pronuncie, práctica por demás viciosa y que pugna contra la teoría de la fijeza de las resoluciones administrativas y, por tanto, contra la estabilidad misma de la propiedad y de los intereses particulares, es evidente que la reconsideración no puede tener por efecto interrumpir el término de quince días que la Ley Orgánica del Amparo señala para interponerlo". (19)

Esta Jurisprudencia ha sufrido varias críticas, en las que se sostiene que: "es legal en principio la reconsideración; puesto que quien la pide ejercita un justo derecho de petición, que al solicitar la reconsideración se destruye la presunción de conformidad con el acto."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la Jurisprudencia 398, visible a foja 687, Tercera Parte, Segunda Sala del Apéndice al Semario Judicial de la Federación, 1917-1985, sostiene criterio diferente de los anteriores, al expresar: "RECONSIDERACION.- Cuando la reconsideración no esta expresamente establecida por la Ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir amparo y puede desecharse de plano; pero cuando es interpuesta dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y sustanciada, debe conceptuarse que el término para interponer el amparo, ha de contarse desde la fecha de notificación de la resolución que recaiga a tal reconsideración, pues hasta entonces tiene el acto el carácter de definitivo para los efectos de la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, toda vez que hubo posibilidad de revocarlo o reformarlo."

Esta última Jurisprudencia, como puede observarse, es mucho más imprecisa que las anteriores, ya que mientras la primera partía de la base de que la reconsideración debía

(19) S.J. de la Federación., T. XXV, pag. 183; T. XXVI, pags. 468, 827, 1722 y 1869.

estimarse como un recurso de carácter consuetudinario y la segunda estimó que no tenía los caracteres de recurso, esta tercera, dejó la cuestión en la mayor incertidumbre, ya que el carácter que tenga la reconsideración dependerá de que la Administración discrecionalmente quiera o no admitirla a trámite y resolver la solicitud que le presente el particular, con la agravante de que la Administración no está en ninguna forma obligada a hacer conocer su parecer al respecto dentro de un término menor del que la Ley concede para interponer el amparo.

En cuanto a la tramitación del recurso operan las siguientes reglas:

a).- El recurso debe interponerse dentro de los quince días al en que surta efectos la notificación, debiendo presentarse ante la autoridad que dictó o realizó el acto impugnado, debe acompañar una copia de la resolución combatida, expresar los agravios que le cause y ofrecer las pruebas que se proponga rendir.

En el supuesto de que no acompañe copia de la resolución, se le prevendrá para que en el término de cinco días exhiba dicha copia, apercibido que de no hacerlo el recurso será desechado.

b).- No será admisible la prueba de confesión de autoridades.

c).- Las pruebas deben relacionarse con cada uno de los hechos controvertidos.

d).- La prueba documental se tendrá por no ofrecida si no se acompañan los documentos al escrito en que se interponga el recurso.

e).- La autoridad encargada de resolver el recurso acordará sobre la admisión de las pruebas, si son admitidas

ordenará su desahogo dentro del plazo de quince días.

f).- Vencido el plazo anterior la autoridad debe dictar la resolución en un término que no excederá de treinta días.

Es a nuestro parecer, de suma importancia, hacer notar que en el Código Fiscal del Estado no se establece la suplencia de la queja por lo que la autoridad, ante quien se promueve el recurso administrativo tome en consideración las promociones con los errores respecto de la cita de los preceptos que se consideran violados. En cambio en el Código Fiscal Federal sí se menciona esta circunstancia, en el artículo 132 segundo párrafo de dicho Ordenamiento legal se establece: "La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso."

Es indispensable que el Código del Estado contemple esta situación puesto que por un error (generalmente mecanográfico) en la cita de los preceptos que el recurrente considere violados por la Autoridad que emitió el acto, tenga ésta una salida y no estudiar el fondo de la cuestión planteada.

3.2 Órgano de Impartición de Justicia en Materia Fiscal.
Estimamos esencial en el presente capítulo formular breves comentarios acerca de la creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en el Estado; el cual mediante la Ley de Justicia Administrativa publicada en el Periódico Oficial del Estado el día 24 de Septiembre de 1985, instauró dicho Tribunal, estableciendo su competencia, su estructura orgánica así como la tramitación del procedimiento contencioso.

Es muy importante la creación de este Tribunal en virtud de que el control que la Administración ejerce sobre sus propios actos con motivo del recurso de reconsideración, mencionado anteriormente, es insuficiente para la debida protección de los derechos de los administrados, en razón a que no existe la imparcialidad necesaria para considerar al propio acto o el acto del jerárquicamente inferior como ilegal para dejarlo, en consecuencia sin efecto.

Ahora bien, como lo afirmamos anteriormente el particular puede optativamente interponer el recurso, o bien, acudir directamente a intentar el juicio ante el Tribunal.

Dicho Tribunal es un órgano de control de legalidad de mera anulación, esto es, sus fallos carecen de ejecución.

El Tribunal estará integrado por el Pleno, por la Presidencia y por tres Salas Unitarias pudiendo ser aumentados de acuerdo a las necesidades de trabajo a juicio del Ejecutivo, también tendrá un Secretario General de Acuerdos quien será el Secretario del Pleno, los Secretarios y un Actuario para el despacho de los negocios de las Salas.

Para ser Magistrado se requiere: ser Ciudadano Guanajuatense en el ejercicio de sus derechos civiles y políticos; gozar de buena reputación; ser Licenciado en Derecho, con título expedido cuando menos cinco años antes de la fecha de su designación y tres años de práctica en materia Administrativa. Será nombrado por el Ejecutivo del Estado con aprobación del Congreso o, en su caso de la Diputación Permanente.

Para que pueda efectuar sesiones el Pleno se requiere la presencia de los Magistrados en ejercicio, quienes no podrán abstenerse de votar para dictar las Resoluciones a menos que tengan impedimento.

Algunas de las atribuciones del Pleno son:

- 1).- Designar al Presidente del Tribunal;
- 2).- Fijar la adscripción de los Magistrados;
- 3).- Expedir y reformar el Reglamento Interior del Tribunal y dictar las disposiciones necesarias para el buen funcionamiento del mismo;
- 4).- Hacer uso de los medios de apremio e imponer correcciones disciplinarias; etc.

Por lo que respecta al Presidente sus atribuciones, entre otras son:

- 1).- Representar al Tribunal ante toda clase de Autoridades;
- 2).- Dirigir debates y conservar el orden de las sesiones del Pleno;
- 3).- Tramitar asuntos de la competencia del Pleno;
- 4).- Autorizar en unión del Secretario General de Acuerdos, los actos en que se haga constar las deliberaciones del Pleno y los acuerdos que dicte; ect.

Algunas de las atribuciones de las Salas del Tribunal, conocer de los Juicios que se promueven contra:

- 1).- Las resoluciones definitivas dictadas por cualesquiera de las Autoridades Fiscales del Estado o de los Municipios y de sus Organismos Descentralizados cuando estos últimos actúen como Autoridades Fiscales, en las que se determine la existencia de una obligación Fiscal, se fije esta en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación, nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido o cualquiera otra que cause agravio en Materia Fiscal;

2).- Los actos administrativos que impliquen su negativa ficta, configurándose esta cuando las instancias o peticiones que se formulen ante las autoridades no sean resueltas en los plazos que la Ley o el Reglamento fijen, a falta de dicho plazo, en el de noventa días; etc.

Corresponde al Secretario General de Acuerdos:

1).- Acordar con el Presidente lo relativo a las sesiones del Pleno;

2).- Dar cuenta de los asuntos en las sesiones del Pleno, tomar las votaciones de los Magistrados, formular el acta relativa y comunicar las decisiones que se acuerden;

3).- Llevar el turno de los Magistrados que deban formular Ponencias para Resolución del Pleno y el registro de las substituciones; etc.

El procedimiento para la tramitación de los juicios ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo está estructurado de acuerdo con los principios de un verdadero juicio y no como los de un recurso, marcando esta instancia el momento en que se inicia el procedimiento contencioso fiscal.

Este procedimiento forma un título especial de la Ley de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato, con arreglo al cual se sustanciarán y resolverán los juicios ante el Tribunal. Se señalan que serán partes en tal procedimiento; el actor, el demandado, teniendo ese carácter la Autoridad, tanto ordenadora como ejecutora, de los actos que se impugnan; el Ayuntamiento o el titular de la Dependencia Estatal o del Organismo Descentralizado, a la que se encuentra subordinada la Autoridad mencionada; y el tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del actor (Art. 37).

La demanda deberá presentarse dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación

del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo, cuando no exista notificación legalmente hecha (Art. 43); debiendo contestarse la demanda dentro de los diez días hábiles siguientes al emplazamiento.

Si se establece algún recurso administrativo, el afectado puede optar por agotarlo o intentar desde luego el juicio ante el Tribunal, lo cual nos parece anormal, pues es un principio generalmente admitido que el contencioso Administrativo se abre cuando el acto es definitivo en la esfera administrativa. Sin embargo, como lo indicamos con anterioridad, hay una tendencia a prescindir del recurso administrativo en virtud de su insuficiencia.

La Ley de Justicia Administrativa no da un plazo en el cual deba llevarse a cabo la audiencia Final, pero una vez practicada esta, se debe dictar la sentencia en un plazo de diez días (Art. 82).

Contra las resoluciones de trámite procede el recurso de reclamación y contra las resoluciones administrativas, el recurso de revisión (Arts. 88 a 91).

Se menciona que cuando se dicta sentencia, el Tribunal suplirá las deficiencias de la queja que se haya planteado en la demanda, pero únicamente en los siguientes casos:

"I.- Cuando el acto impugnado se haya dictado Fuera de procedimiento; o habiéndose dictado dentro de un procedimiento legal, afecte a la libertad personal del actor; y

II.- Cuando el actor manifieste suma ignorancia y cuando el asunto planteado no rebase la cantidad que resulte de multiplicar por 150 el salario mínimo general diario obligatorio más alto vigente en el Estado de Guanajuato."

Exclusivamente en estos casos procede la suplencia de la

queja, en ningún momento se menciona el hecho de que por error en la cita de los preceptos que se consideren violados por el recurrente, opere dicha suplencia de la queja deficiente.

La importancia de este Tribunal, radica en que, no debe perderse de vista, en el propósito de su establecimiento, lo que actualmente es la Administración Pública Estatal y Municipal. En virtud a que, la reciente reforma al artículo 115 Constitucional ha establecido la Municipalización de ciertas materias administrativas como son: determinados servicios públicos, áreas de urbanismo y áreas de carácter hacendario, en los cuales no tendrán ingerencia alguna la Federación y los Estados, por ello estimamos que este Tribunal debe conocer de materias contencioso-administrativas locales por un lado y municipales por el otro.

En suma, la materia contencioso-administrativa en el Estado, se presenta con características muy complejas en razón de lo siguiente: por una parte, la que podríamos llamar local; por otra, la concurrente o coincidente con la Federación; la coadyuvante con la propia Federación, y por último, la de carácter estrictamente municipal, debiéndose por lo tanto, determinar con precisión cuales son los campos contenciosos Estatales y los Municipales y evitar el examen de cuestiones que son de índole Federal.

Por otra parte, un Tribunal Administrativo, puede nacer por Ley pero esta no es nutriente bastante para hacerlo crecer y vivir cumpliendo con sus funciones propias. Dos ingredientes fundamentales hacen falta para lograr el desarrollo normal de la Institución. Por un lado la autonomía Jurisdiccional del Tribunal que no solamente debe reconocerse en la Ley sino que debe ganarse o conquistarse por los Magistrados del mismo, como lo hicieron en su momento los fundadores del Tribunal Fiscal de la Federación de 1936.

Por otro lado, debe garantizarse la autonomía económica del Tribunal y no hacerlo dependiente de la autoridad

administrativa a la que se juzga, para evitar el natural condicionamiento que esto puede representar o implicar. Esto significa no solamente sueldos adecuados para quien juzgue, sino también evitar el regateo en los recursos para la misma administración de la justicia que son: Local adecuado, equipo, personal, etc. Sería nugatoria totalmente la institución si sólo se establece jurídicamente y no se le dan los recursos económicos y morales que demandan por esencia.

Por último, consideramos que no debe desconocerse por el Gobernador del Estado ni por las Autoridades que lo auxilian, que finalmente serán como se dice en el lenguaje procesal la parte demandada, que el Juez o Magistrado que imparte Justicia Administrativa realiza inevitablemente funciones políticas al dictar sus sentencias administrativas.

Es decir, el Juez no puede separar de su función propia que al momento de dictar una sentencia también tendrá que valorar y apreciar el alcance y naturaleza de la función o del servicio público, involucrado en el caso que se juzga, claro esta a través de la aplicación del derecho.

No es fácil juzgar al poder público, esto siempre tendrá implicaciones riesgosas en el status personal para el juzgador, por ello sentimos que los Jueces o Magistrados deben ser inamovibles para evitar las desagradables experiencias que se producen en otros Tribunales, en que aquellos tienen que gestionar políticamente su refrendo al final de su periodo y que les hace perder la tranquilidad de ánimo que los grandes procesalistas como Carnelutti y Couture consideran como vital a la función de todo Juez Auténtico.

C A P I T U L O I V

PROBLEMATICA Y POSIBLES SOLUCIONES

En este capítulo procederemos a hacer un análisis comparativo del Código Fiscal del Estado, en relación con su correlativo el Código Tributario Federal y de la Ley de Justicia Administrativa, respecto de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación por considerar que ambos temas para los estudiosos del derecho, son de suma importancia, así como para aquellos que en forma específica se dedican al litigio en esta materia.

4.1 Problemática en Materia de Procedimiento Administrativo de Ejecución.

4.1.1 En primer término, haremos algunas consideraciones respecto al término que se otorga al contribuyente una vez que se le ha requerido de pago, establecido en el artículo 125 fracción I que textualmente dice:

"El aseguramiento de bienes en la vía administrativa de ejecución, procederá:

I.- Transcurrido el plazo de tres días del requerimiento de pago, si el deudor no ha cubierto totalmente el crédito a su cargo;"

Sobre el particular, estimamos que no tiene razón de ser ese término de tres días que tiene el contribuyente de pagar su crédito fiscal, a partir del requerimiento de pago, en virtud, de que, si ya transcurrió el plazo que la Ley otorga para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de cada contribuyente, creemos que sería conveniente modificar esta fracción y adecuarla a lo que menciona el Código Fiscal Federal en su artículo 151 fracción I, que dice:

"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 no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

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

Esto es, la modificación que proponemos al artículo 125, es en el sentido de que realizado el requerimiento de pago, si en ese momento no se cubre totalmente el crédito, deberá procederse de inmediato al embargo de bienes; y, no proporcionar otros tres días al deudor para que pague y que, transcurridos estos se proceda a llevar a cabo el embargo, pues como ya lo señalamos en los párrafos que anteceden, tal plazo de tres días es obsoleto, pues el contribuyente ya contó con el tiempo suficiente para efectuarlo, como lo es el término que la Ley le concede en cada caso, o bien, aquellos de que nos habla el artículo 55 del Código Tributario Estatal, más aún si consideramos que el artículo 125 cuya reforma proponemos, está inspirado en el artículo 112 del Código Fiscal Federal vigente en los años de 1967 a 1979, reformado en el año de 1980, el cual derivó en el actual artículo 151 fracción I del Ordenamiento legal en vigor, precepto éste, en el que se suprimió el plazo de tres días a que hacía alusión el Código de 1967, así como el plazo de cinco días establecido en el propio cuerpo de leyes vigente de 1980 a 1982, todo ello con la finalidad de agilizar el procedimiento para satisfacer el interés fiscal, como puede verse en la exposición de motivos del H. Congreso de la Unión, relativo al año de 1982, en que se aprobó el actual Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, es por lo que proponemos la reforma al artículo 125 fracción I del Código Tributario Local, a fin de que se adecúe al correlativo del Código Fiscal Federal).

4.1.2 Por lo que respecta a la procedencia del remate de

bienes, dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución encontramos grandes diferencias en cuanto a lo que establece el Código Fiscal del Estado en su artículo 150 menciona:

"Las Autoridades Fiscales procederán al remate de los bienes embargados despues de transcurrido el decimosexto día hábil de haberse practicado el embargo si en contra de éste hubiere objeción, o cuando quedare firme la resolución que, en su caso, se dicte."

Opinamos que en el Artículo anteriormente transcrito, el plazo que se otorga de dieciseis días hábiles es demasiado y en realidad lo único que sucede, es que, el Procedimiento Administrativo de Ejecución, se ve supeditado a una serie de plazos que al igual que en el comentario vertido en el punto anterior, son absoletos.

En cambio el Artículo 173 del Código Tributario Federal establece:

"La enajenación de bienes embargados, procederá:

I.- A partir del día siguiente a aquél en que se hubiere 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 172 de este Código.

IV.- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubieron hecho valer."

Como podemos observar el Legislador Federal, atinadamente especificó, con toda claridad, los diversos supuestos, en los cuales, en un momento dado, nos encontramos y obviamente no les podemos dar el mismo término de procedencia para el remate de los bienes. Por lo que consideramos, que el Código Fiscal vigente en el Estado debe adecuarse al Federal en este aspecto, en razón a que se ha quedado muy atras en la evolución de los Ordenamientos Fiscales, sobre todo el Federal. A mayor abundamiento de que, el artículo 150 del Código Fiscal de nuestro Estado se inspiró en el correlativo 132 del Código Tributario Federal de 1967, el cual sufrió posteriores reformas, por lo que en su parte conducente, le es aplicable la consideración vertida en el inciso que antecede.

4.1.3 Ahora bien, en cuanto a la enajenación, deberá ser mediante subasta pública.

Al respecto el Código Fiscal del Estado menciona que convocará a una primera Almoneda, si en esta no se hubiere fincado el remate, se fijara nueva fecha y hora, para que se lleve a cabo una segunda Almoneda, deduciendo la base en un 20% de la señalada para la primera; pero si tampoco se fincara el remate en esta segunda Almoneda, se procederá a convocar a una tercera Almoneda, con los mismos requisitos que para la segunda, con la salvedad que la base se deducirá un 20% a la de la segunda.

Con lo anterior el valor de remate puede ser muy bajo y por consecuencia no sea suficiente para que se cubra el crédito fiscal que se encuentra insoluto.

En cambio, en el Código Fiscal Federal encontramos una modificación en cuanto a la tercera Almoneda, ya que en este Ordenamiento legal no esta prevista dicha tercera Almoneda, así lo señala el artículo 191 tercer párrafo que dice:

"Si tampoco se fincare el remate en la segunda Almoneda se considerará que el bien fué enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo, para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia."

Por lo que se refiere a las dos primeras Almonedas, ambos Códigos las tratan de una manera similar.

Pero en cuanto a la tercera Almoneda, consideramos que es más apropiado lo que establece el Código Federal, en virtud de que el Fisco puede obtener con mayor rapidez ya sea el bien o el producto de su enajenación, por lo que proponemos la adecuación correspondiente.

A mayor abundamiento de que, el artículo 174 del Código Tributario Local se inspiró en el correlativo 153 del Código Tributario Federal de 1967, el cual sufrió posteriores reformas.

4.1.4 Por otra parte, estimamos que es muy importante hacer algunas consideraciones respecto al embargo precautorio de bienes, dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, contenido en el Artículo 125 Fracciones III y V del Código Fiscal vigente en el Estado; en virtud de que, a nuestro juicio, contiene algunas irregularidades que mencionaremos a continuación, dicho artículo establece:

"El aseguramiento de bienes en la Vía Administrativa de Ejecución procederá:

III.- Cuando, a juicio de la autoridad Fiscal, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a dejar insoluto el crédito. En estos casos, si el crédito fiscal se cubre

dentro de los plazos legales, el deudor no estará obligado a pagar gastos de ejecución;

V.- En los demás casos que prevengan las Leyes. En lo casos de las fracciones III y IV la autoridad deberá iniciar el procedimiento tendiente a determinar el crédito fiscal en un plazo que no excederá de treinta días."

Por lo que se refiere a la fracción III del Artículo mencionado, observamos, que esta redactada de una forma deficiente, ya que cae en contradicciones con la fracción V.

Partiendo del principio de que es obligación de todo mexicano pagar sus impuestos, dentro de los plazos legales y que el Estado tiene la obligación de cobrar dichos impuestos desde el momento en que estos sean exigibles; nos encontramos con que esta fracción, por principio de cuentas menciona en dos ocasiones "el crédito fiscal" como si este ya estuviera determinado, o bien, fuere exigible, pero en realidad no existe en ese momento tal crédito sino que existe la obligación del contribuyente de pagar sus respectivas contribuciones, naciendo esta obligación desde el momento en que dicho contribuyente se ubicó en el supuesto que la Ley señala como hecho generador de la obligación Fiscal, siendo al caso que el crédito fiscal, no existe en el momento que establece esta fracción, sino cuando se determine y liquide, o bien, cuando sea exigible.

Por su parte el Código Fiscal Federal en su Artículo 145, segundo párrafo establece: "Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el Crédito Fiscal este determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo.

Como podemos observar, el Legislador Fiscal si contempló las dos situaciones de que adolece el Código Tributario Estatal, esto es, que se realice el embargo precautorio antes de que el Crédito Fiscal este determinado, o bien, antes de que sea exigible.

Ahora bien, en cuanto a la Fracción V del citado Artículo, es anticonstitucional, en razón a que es violatoria de los artículos 14 y 16 de la Carta Magna, ya que no es posible que la Ley otorgue a la Autoridad Administrativa un plazo máximo de 30 días con el objeto de iniciar el procedimiento tendiente a determinar y liquidar un Crédito Fiscal, realizado el embargo precautorio.

En virtud de que, si la Autoridad Administrativa inició dicho procedimiento dentro del término legal, pero por alguna razón lo suspende (pensemos por exceso de trabajo e incluso mala fe), el contribuyente que ha sido embargado precautoriamente quedará en completo estado de Indefensión e Inseguridad Jurídica puesto que la Ley no señala a la Autoridad un plazo en el cual determine y liquide el Crédito Fiscal; por lo que el contribuyente deberá esperar "únicamente" a que transcurra el término de cinco años a efecto de que opere la figura jurídica de la caducidad con respecto al citado crédito.

Lo anterior, no lo establece de esa manera el Código Fiscal Federal, ya que en los párrafos tercero y cuarto del Artículo 145 señalado anteriormente, nos menciona:

"El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. Si dentro del plazo señalado la autoridad los determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución conforme a las disposiciones de este Capítulo, debiendo dejar

constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal en los términos del artículo 141, se levantará el embargo.

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

En este último párrafo el Ordenamiento legal del Estado, ni siquiera menciona este supuesto, el cual es muy importante, para la debida aplicación del derecho.

En nuestra opinión, el Legislador Fiscal en el Estado ha quedado muy rezagado en cuanto a la evolución y modificación de este artículo y en general del Código Fiscal Estatal con relación al Código Tributario Federal y principalmente con la realidad fiscal de nuestro Estado, por lo que estimamos que es fundamental la creación de un nuevo Código, o bien, una reestructuración del ya existente.

4.1.5 Por último, en lo que se refiere al procedimiento administrativo de ejecución, relativo a los bienes inembargables, al respecto el Código Fiscal del Estado, en su artículo 132 hace una enumeración de los bienes que quedan exceptuados de embargo, que como ya lo mencionamos en el Capítulo Segundo, no contempla dos supuestos que son de suma trascendencia, como lo son el patrimonio de familia, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad, y los ejidos, que si bien es cierto, por su naturaleza tienen la característica de inembargables, creemos que el Código Tributario Estatal debe contemplarlos, en virtud de que si se establece casuísticamente los supuestos respecto de los bienes en los que no procede el embargo, definitivamente es conveniente incluir los aspectos citados anteriormente. Así lo hace el Código Fiscal Federal en su Artículo 157 que contempla en las fracciones IX y XII tales supuestos.

4.2 Problemática en materia de recursos administrativos.

4.2.1 Como ya lo señalamos en el Capítulo anterior, en lo referente a los Recursos Administrativos, el Código Fiscal del Estado, sólo contempla la existencia y procedencia del Recurso de Reconsideración, el cual en cuanto a su procedencia, se divide en cuatro supuestos, según lo dispone el artículo 189 del Ordenamiento legal en cita, precepto en el que se contemplan situaciones similares a las previstas en los tres recursos a que aludía el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1987.

Ahora bien, en nuestro concepto, consideramos que a fin de evitar confusiones entre los particulares, desconocedores en algunos casos de la debida interpretación de los preceptos legales, como puede suceder en el caso del mencionado recurso, que al no saber el particular en un momento determinado en que fracción del artículo que estamos comentando se ubica, para la debida interposición del recurso, creemos conveniente sugerir se reforme el mencionado artículo 189 del Código Tributario Local, a efecto de suprimir el único recurso existente, para dividirlo o clasificarlo, tal y como lo hace el Código Fiscal Federal, esto es, en tres distintos medios de defensa, como ya lo hemos manifestado en el Capítulo precedente, toda vez que, como ya se señaló, las fracciones del recurso que nos ocupa, tienen gran similitud con los supuestos previstos como causales de procedencia de los recursos de revocación, oposición al procedimiento administrativo de ejecución y nulidad de notificaciones.

Ahora bien, si bien es cierto, el recurso mencionado en último término, ha desaparecido del Código Tributario Federal, no nos atrevemos a sugerir lo mismo en nuestra Legislación Local pues al ser esta reforma reciente, no sabemos aún, que efectos dentro del procedimiento puede tener en cuanto a la problemática que pueda representar al impugnar la nulidad de una notificación y estar obligado a hacer dicha impugnación

conjuntamente con los otros medios de defensa, por lo que en este punto, sólo haremos alusión al aspecto de que se reforme el Código Fiscal Local, en lo relativo a la clasificación que en los incisos del recurso existente se mencionan.

El Código Fiscal Federal señala expresamente la procedencia de los recursos a que hemos hecho mención, en sus artículos del 116 al 124, los cuales como ya demostraremos posteriormente, se asemejan en gran parte con lo establecido en nuestra legislación, por lo que consideramos conveniente sugerir la reforma de que se habla, a fin de hacer nuestra Legislación Tributaria más completa, sin pretender desde luego, copiar fielmente lo establecido en la Legislación Federal, ya que si como se desprende de nuestros comentarios, apoyamos en gran medida lo que el mismo establece, también defendemos la soberanía que en materia de Legislación tiene nuestro Estado, por lo que sólo a manera de sugerencia nos atrevemos a proponer las reformas, esperando que en un momento dado, se pudieran tomar en consideración, de acuerdo a los razonamientos expresados.

Al respecto, para el efecto de hacer más clara nuestra propuesta, transcribiremos el contenido del artículo 189 del Código Fiscal Local, haciendo una comparación en lo aplicable, de cada un de sus fracciones, con la procedencia que de cada uno de los distintos recursos administrativos establece la Ley en materia Federal.

"El recurso de Reconsideración procederá:

I.- en contra de las resoluciones administrativas que establezcan las bases para determinar un crédito fiscal;

II.- Contra las resoluciones administrativas en las que se determinen créditos fiscales;"

El Código Fiscal Federal, en su parte relativa, establece

en el artículo 117 lo siguiente:

"El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- determinen contribuciones o accesorios."

En este aspecto, consideramos similares ambos recursos, toda vez que, no hay diferencia entre las resoluciones administrativas que establezcan las bases para la determinación de un crédito, o determinen un crédito fiscal, que como lo señala el Recurso de Revocación se determinen contribuciones o accesorios.

Sigue diciendo el Código Fiscal Local en el artículo 189 fracción III:

"Contra el procedimiento ejecutivo cuando se afirme:

a).- Que el crédito que se les exige se ha extinguido por cualesquiera de los medios que para el efecto establece este Código;

b).- Que el monto del crédito es inferior al extinguido;

c).- Que el procedimiento ejecutivo no se ha ajustado a la Ley.

Similares casos de procedencia, señala el Código Fiscal Federal, en su artículo 118 para el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, (con la salvedad de que en el inciso b), debe decir "exigido" y no "extinguido" como se encuentra redactado el Código Local), que dice:

"El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procederá contra los actos que:

I.- Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alega

que estos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

II. Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley."

Este precepto consagra aún dos casos más de procedencia del recurso, los cuales no señalamos por no adecuarse a lo que dispone nuestra Legislación Local, pues los supuestos a que alude la fracción III del artículo 118 que venimos comentando, el Código Local, los prevée en el Capítulo Segundo, denominado "Del Procedimiento Administrativo de Ejecución", Sección Cuarta intitulado "Tercerías" y que es una diversa instancia prevista en el mismo.

Como podemos observar de las transcripciones anteriores, existe gran similitud entre recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, establecido en la Legislación Federal, con la salvedad apuntada, con lo previsto en la fracción III del Código Local, ya que ambos hablan de la procedencia que en su caso existe, para cuando se considera que un crédito fiscal se ha extinguido, su cuantía es inferior a la exigida, o bien, no se ha ajustado a la Ley.

En su fracción IV, el artículo 189, en comento, establece:

"En los casos en que las notificaciones se hicieren en contravención de las disposiciones legales.

"La declaratoria de nulidad de notificaciones, trae como consecuencia la de las actuaciones posteriores a la notificación anulada y que tengan relación con ella."

De la simple lectura de esta fracción, se desprende que se

trata de un medio para anular una notificación considerada ilegalmente hecha, lo cual tiene íntima relación con el Recurso de Nulidad de Notificaciones que contempla el Código Fiscal Federal, anterior a las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Enero de 1988, el cual en su artículo 119 ahora derogado, establecía:

"El recurso de nulidad de notificaciones procederá en contra de las que se hagan en contravención de las disposiciones legales."

Por lo antes señalado, es por lo que proponemos reformar en este aspecto el Código Fiscal del Estado de Guanajuato, todo ello, en busca de una mayor claridad para los contribuyentes así como de una adecuada técnica legislativa, pues los particulares estarán en una mejor posibilidad de impugnar los actos o resoluciones que emitan las autoridades fiscales locales, y no como puede llegar a suceder, el que el recurrente alegue dos o más supuestos de los previstos en el artículo 189, y en un momento determinado, el recurso proceda respecto de algunos aspectos, y otros no, lo cual pudiera dar el caso, de que no se resuelva la cuestión efectivamente planteada, sino que la autoridad resolutora, tomará en su beneficio lo que le conviniere y dejar de estudiar otros aspectos que a los intereses del Fisco Estatal no convenga, haciendo de dicho recurso, una trampa procesal.

4.2.2 Otra cuestión a tratar en cuanto a la tramitación del Recurso de Reconsideración lo encontramos en lo referente a la suplencia de la queja, lo cual consideramos es conveniente ponerlo a consideración de este trabajo, pues si tomamos en cuenta que los Recursos Administrativos han sido creados para el efecto, entre otras cosas, de que sean considerados como medios de defensa que los particulares tienen a su alcance para impugnar las resoluciones de las autoridades que consideren son ilegales, y que su interposición sea sencilla y que en un momento determinado, no

se conviertan en trampas procesales, así como para eliminar en cierta forma los rigorismos que en ocasiones exigen las Leyes y las Autoridades, justo es que se establezca en nuestro caso concreto, la procedencia de la Suplencia de la Queja, ya sea en el trámite y resolución del recurso de que venimos tratando y que esta previsto en nuestra Legislación Local, o bien, al establecerse los recursos que proponemos en el inciso anterior.

Pues consideramos que hasta cierto punto, no sería de justicia el hecho de que por un error en la cita de un precepto que el particular considera violado o le causa perjuicio, o bien, por no señalar correctamente la causal de procedencia del o de los recursos de que hablamos, estos sean desechados de plano, sin entrar al estudio del fondo del asunto, ya que si como apuntábamos anteriormente, por lo mismo que al Recurso de Reconsideración actualmente previsto en nuestra Legislación Local, se trata de abarcar en él, la procedencia de todos los casos posibles de inconformidad por parte de los particulares que se consideren afectados por un acto de autoridad, lo cual trae consigo la posibilidad de confusión y desacuerdo para los contribuyentes, ya que si no cuentan con una adecuada asesoría fiscal puede no interpretar debidamente los preceptos de la Ley Tributaria, quedando así en un total estado de indefensión, lo cual no sería justo ni legal.

Además de que, si como doctrinalmente se ha establecido, los escritos de los particulares presentados ante cualquier órgano de impartición de justicia, deben ser estudiados como un todo jurídico, lo procedente sería que si el afectado señala con exactitud el acto de autoridad que estima violado pero se equivoca u omite señalar la fracción del precepto legal aplicable a su caso concreto, o no señala en cual de las causales de procedencia del recurso se ubica o incluso es omiso en la cita de dichos preceptos, cabría en estos casos, hacer la Suplencia de la Queja, ya que estamos hablando sólo de la cita de preceptos aplicables a un caso concreto, lo cual

no sería violatorio de la misma Ley; debiendo quedar claro que proponemos una suplencia que desde luego no intentara cambiar los hechos planteados en la promoción presentada por el particular, sino que sólo se avoque a la suplencia, en lo relativo a la cita de preceptos aplicables.

Sirve de apoyo a nuestras consideraciones anteriores el criterio sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible a foja 8, Tercera Parte, Tribunales Colegiados, del informe de labores rendido por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1973, que a la letra dice:

"RECURSOS ADMINISTRATIVOS, PROCEDENCIA DE LOS.- No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aún siendo opinable la cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios y medios de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculizan la defensa de tales derechos. La intención del Legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios de lograr en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias."

La tesis anterior, inspiró al Legislador Federal, para que en algunas Leyes de tal naturaleza, se estableciera la Suplencia de Queja, como la que estamos proponiendo, como puede advertirse entre otras en la Ley de Amparo, y en el caso específico de la Materia Fiscal, en el Código Tributario Federal, en su artículo 132, que en su parte conducente expresa:

"La resolución del recurso se fundará en derecho y

examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios, pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución."

Como puede apreciarse, tanto de lo que hemos expuesto en este apartado, de la tesis transcrita de nuestro más Alto Tribunal y del precepto de la Legislación Federal a que nos referimos anteriormente, no pretendemos una Suplencia total de la deficiencia de la Queja, como se da en materia del juicio de amparo, en algunas materias como puede ser en el aspecto laboral, cuando el quejoso es el trabajador, o en el caso de la materia penal, o cuando el quejoso es un menor de edad, o bien, en asuntos agrarios cuando el quejoso lo es el ejidatario, el comunero, los núcleos de población ejidal, ect., sino que la Suplencia que proponemos, es cuando se incurre en error en la cita de los preceptos que se consideran infringidos por el acto de autoridad, o los que se refieren a la procedencia del medio de defensa, o bien, a la denominación del recurso o medio de impugnación.

4.3 Por último en relación al Código Fiscal para el Estado de Guanajuato, como puede apreciarse de lo ya señalado anteriormente, en muchos aspectos de su contenido resulta obsoleto, por carecer de una técnica jurídica adecuada a los avances que en la actualidad en materia fiscal prevén

similares ordenamientos como por ejemplo el Código Fiscal de la Federación en aspectos que ya han comentado, así como el correlativo por el Estado de México.

En efecto, del análisis comparativo que se realice de dichos ordenamientos en relación con el Código Tributario Local, podemos advertir que este último, se ha estancado, pues como ya se indico en diversas partes de este Capítulo, el mismo es una copia del Código Fiscal Federal de 1967, el cual sufrió un sin número de reformas hasta llegar al actual Código vigente a partir del 1o. de Enero de 1983.

Para ejemplificar el atraso que existe en nuestro Ordenamiento Local, basta ver lo relativo al Título Sexto, Sección Segunda, la cual se refiere a las infracciones y sanciones, para darnos cuenta de ello, sobre todo en lo que se refiere a la cuantificación de las multas por omisión de contribuciones, en el cual se conservan cantidades que oscilan entre un mínimo y un máximo, cuando en otros ordenamientos como los ya comentados, se ha superado esta circunstancia, al establecer porcentajes fijos a imponer por concepto de multas, dándose diversas hipótesis para el porcentaje a aplicar.

Por lo anterior, nuevamente en este punto, consideramos conveniente se abrogue al actual Código Tributario del Estado, y en su lugar, se expida uno nuevo acorde a la realidad tanto Jurídica como económica que se requiere en esta época.

4.4 Problemática en relación con el establecimiento del Tribunal Contencioso Administrativo en el Estado.

Por lo que respecta a la creación del Tribunal Contencioso Administrativo en el Estado de Guanajuato, es bien merecido señalar, que tal hecho nos congratula, pues creemos y así lo esperamos, que el mismo se convierta en un órgano de impartición de justicia, para bien de los guanajuatenses, que como particulares sujetos a la obligación establecida por

nuestra propia Constitución, de contribuir para los gastos públicos del Estado, podemos ser sujetos de algunas violaciones cometidas por los órganos administrativos encargados de hacer efectiva tal obligación.

Podemos afirmar válidamente, que el funcionamiento del Tribunal a que venimos haciendo referencia, es relativamente joven, pues su creación legislativa ocurrió en el año de 1985; y, aunque a diferencia de otras Entidades Federativas que cuentan con ese tipo de Organos de Impartición de Justicia Administrativa, la Ley de Justicia que lo establece, incluye lo que se conoce como la parte Orgánica del Tribunal y el proceso contencioso, lo que consideramos un acierto del Legislador Local.

No obstante lo anterior, consideramos de suma importancia hacer notar la escasa difusión que se le ha dado a un Tribunal de estas características, ya que es esencial que los contribuyentes que se crean lesionados en sus derechos por alguna resolución, conozcan acerca de la existencia de este órgano de impartición de Justicia en Materia Fiscal.

C O N C L U S I O N E S

De los temas desarrollados en este trabajo de Titulación, hemos llegado a las siguientes:

C O N C L U S I O N E S

PRIMERA.- Consideramos que es más clara y precisa la definición que de Impuesto adopta la Legislación Tributaria Estatal en relación al Código Fiscal Federal, esto, toda vez que el ordenamiento citado en último término, no define en forma clara lo que es el ingreso público denominado Impuesto, sino que por exclusión de las demás contribuciones, debemos tratar de definirlo, tal y como sucede en el caso de la redacción que se contiene en el Ordenamiento Tributario de la Federación en vigor.

SEGUNDA.- En nuestra opinión, si bien es cierto, como afirmamos anteriormente es acertada la redacción que de Impuesto hace el Código Fiscal Guanajuatense, es necesario aclarar que dentro de su contenido es un tanto obsoleto el que se siga hablando de prestaciones en especie, toda vez que este tipo de pagos de contribuciones en especie, sólo pueden darse en el ámbito Federal, en lo relativo a los Impuestos a la Minería.

TERCERA.- En lo referente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, contenido en el Código Tributario Local, sostenemos las siguiente consideraciones:

A).- En la fracción I del artículo 125 del Código Fiscal del Estado que establece, el término de tres días a partir del requerimiento de pago, para la procedencia del embargo, proponemos la modificación de dicha fracción en los siguientes términos:

1.- "Una vez realizado el requerimiento de pago, si el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo."

B).- Por lo que hace a la fracción III del propio artículo 125 de dicho Ordenamiento Legal, que se refiere a la procedencia del embargo precautorio, proponemos la siguiente modificación:

III.- "Se podrá practicar embargo precautorio antes de la fecha en que el crédito fiscal este determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad, hubiere peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento. 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."

C).- En relación a la fracción V del mencionado precepto Estatal, que establece el procedimiento tendiente a determinar el crédito fiscal respecto del embargo precautorio, hacemos la siguiente propuesta de reforma:

V.- "En los demás casos que prevengan las Leyes. En los casos de las fracciones III y IV, el embargo precautorio quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fué practicado, resolución en la que determine créditos fiscales. El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal."

D).- En cuanto al artículo 132, que hace la enumeración de los bienes que quedan exceptuados de embargo, proponemos se adicionen dos fracciones para quedar como sigue:

XI.- "El patrimonio de familia, en los términos que establezcan las Leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

XII.- Los Ejidos."

E).- Por último, en lo que respecta a lo establecido en el artículo 150 que se refiere a la procedencia del remate de bienes, proponemos la siguiente reforma:

I.- "A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 153.

II.- En los casos de embargo precautorio a que se refiere la fracción III del artículo 125 de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.

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

CUARTA.- Sugerimos la reforma del artículo 189 del Código Tributario Estatal, a fin de suprimir el único recurso administrativo existente, y en su lugar, establecer la procedencia de tres medios de defensa, como son, los recursos de: Revocación, Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución y Nulidad de Notificaciones.

QUINTA.- Proponemos que se adicione al Código Fiscal Estatal un precepto que contemple, dentro del trámite y resolución de los recursos, la procedencia de la Suplencia de la Queja, quedando en los siguientes términos:

"La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto."

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en

su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

SEXTA.- Dado lo obsoleto que resulta en la actualidad el Código Fiscal Local, en algunas de sus disposiciones, proponemos se abrogue el mismo, y se expida uno nuevo acorde a la realidad tanto jurídica como económica de nuestra época.

SEPTIMA.- No podemos dar por terminado este trabajo, sin mencionar que para beneplácito nuestro, la Ley de Justicia Administrativa de Guanajuato a diferencia de otras Entidades Federativas que cuentan con este tipo de Ordenamientos Legales la Legislación de nuestro Estado, incluye en un mismo Ordenamiento la parte orgánica del Tribunal y el Proceso Contencioso, lo cual es un notable acierto, ya que no es necesario remitirse a otro dispositivo legal para conocer ambas reglamentaciones.

B I B L I O G R A F I A

Ahumada, Guillermo.- Tratado de Finanzas Públicas.- Volúmenes I y II.- Edit. Plus Ultra.- Buenos Aires, 1969.

Briseño Sierra, Humberto.- Derecho Procesal Fiscal.- Cárdenas, Editor y Distribuidor.- México, 1975.

Burgoa, Ignacio.- Las Garantías Individuales.- Edit. Porrúa, S.A., México, 1985.

Carrillo Flores, Antonio.- La Defensa Jurídica de los Particulares Frente a la Administración en México.- Edit. Cultura.- México, 1939.

Cortina, Alfonso.- La Obligación Tributaria y su Causa.- Edit. Porrúa. México, 1976.

De la Garza, Sergio Francisco.- Derecho Financiero Mexicano.- Edit. Porrúa. México, 1978.

Flores Zavala, Ernesto.- Elementos de Finanzas Públicas.- Edit. Porrúa. México, 1982.

Fraga, Gabino.- Derecho Administrativo.- Edit. Porrúa, S.A., México, 1958.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.- Derecho Financiero.- Volúmenes I y II.- Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1970.

Margain Manautou, Emilio.- Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.- Edit. Universitaria Potosina.- México, 1981.

Rodríguez Lobato, Raúl.- Derecho Fiscal.- Edit. Harla.- México, 1983.

Vallarta, Ignacio L.- Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva.- Imprenta de Hospicio. México, 1885.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución General de la República.

Constitución Política del Estado de Guanajuato.

Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal del Estado de Guanajuato.

Ley de Monopolios.

Ley de Hacienda del Estado de Guanajuato.

Ley de Ingresos del Estado de Guanajuato.

Ley de Justicia Administrativa del Estado de Guanajuato.

Ley Orgánica del Poder Ejecutivo del Estado de Guanajuato.