

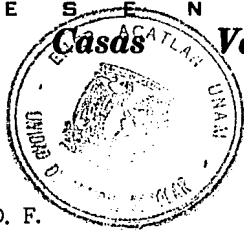


Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ACATLAN

EL EMBARGO PRECAUTORIO EN LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA

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



MEXICO, D. F.

1993



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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 está 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

ABREVIATURAS.....	1
INTRODUCCION.....	II y III

CAPITULO I.- INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

1.1. Generalidades.....	1
1.1.2 El tributo, su Concepto.....	2
1.1.3 La Contribución, su Concepto.....	3
1.1.4 Ingresos Tributarios, su Concepto.....	5
1.2. Fundamento Constitucional de La Obtención de - Contribuciones.....	7
1.2.1 Ant.31, fracción IV, de La Constitución Federal.....	7
1.2.2 Ant.131, primer párrafo, de La Constitu- ción Federal.....	8
1.2.3 Facultades del Congreso.....	8
1.2.3.1 Ant. 73, fracción VII, de La Constitu- ción Federal.....	8
1.2.4 Facultades Exclusivas de La Cámara de - Diputados.....	9
1.2.4.1 Ant. 74, fracción IV, de La Constitu- ción Federal.....	9
1.3. Impuestos.....	11
1.3.1 Antecedentes.....	11
1.3.2 Definición Doctrinaria y Definición Le- gislativa.....	13
1.3.2.1 Definición Doctrinaria.....	13
1.3.2.2 Definición Legislativa.....	14

1.3.3	Fundamento Constitucional y Fundamento-Sociológico.....	17
1.3.3.1	Fundamento Sociológico.....	17
1.3.3.2	Fundamento Constitucional.....	18
1.3.4	Características.....	20
1.3.5	Principios Doctrinarios y Principios -- Constitucionales.....	21
1.3.5.1	Principios Doctrinarios.....	22
1.3.5.2	Principios Constitucionales.....	24
1.3.6	Elementos Constitutivos y Cuantitativos	27
1.3.6.1	Elementos Constitutivos.....	27
1.3.6.2	Elementos Cuantitativos.....	29
1.3.7	Clasificación de Los Impuestos.....	30
1.3.8	Impuestos Federales.....	38
1.3.8.1	Impuesto Sobre La Renta, Antecedentes...	39
1.3.8.2	Impuesto al Valor Agregado, Antecedentes.....	43
1.3.8.3	Conveniencia del IVA para el Estado....	49
1.3.9	Los Impuestos Locales.....	51
1.3.10	Los Impuestos Municipales.....	52
1.4.	Apontaciones de Seguridad Social.....	53
1.4.1	Características de Las Contribuciones - Especiales.....	54
1.4.2	Apontaciones de Seguridad Social.....	55
1.4.3	Definición y Características.....	58
1.4.4	Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR)	59
1.4.4.1	Antecedentes.....	59
1.5.	Contribuciones de Mejoras.....	61

1.6. Derechos.....	62
1.6.1 Definición Doctrinaria.....	63
1.6.2 Definición Legislativa.....	64
1.6.3 Características.....	64
 CAPITULO II.- EL CREDITO FISCAL.....	 66
2.1. Naturaleza Jurídica del Crédito Fiscal.....	71
2.1.2 Crédito Fiscal, su Definición.....	71
2.2. La Determinación del Crédito Fiscal.....	75
2.3. Formas de Determinar el Crédito Fiscal.....	80
 CAPITULO III.- EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL	
3.1. Exigibilidad del Crédito Fiscal, su Concepto..	89
3.2. Notificación, su Definición Doctrinaria.....	95
3.3. Requerimiento: Su definición Doctrinaria y su importancia en el Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	95
3.4. La Facultad Económico-Coactiva.....	97
3.4.1 Su Definición.....	98
3.4.2 Su Constitucionalidad.....	100
3.4.2.1 Antecedentes.....	100
3.4.2.2 Fundamento de su Constitucionalidad....	104

3.5. Formas para Garantizar el Interés Fiscal.....	106
3.5.1 Generalidades.....	106
3.5.2 Interés Fiscal, su Concepto.....	114
3.5.2.1 Procedimiento de Cobro.....	114
3.5.2.2 Suspensión de Procedimiento de Cobro.-- Aseguramiento del Interés Fiscal.....	114
3.6. El Embargo.....	116
3.6.1 Antecedentes.....	116
3.6.2 Su concepto.....	117
3.6.3 Supuestos para que proceda el embargo..	120
3.6.4 Procedimiento de la Diligencia de Embar go.....	122
3.7. El Embargo Precautorio.....	127
3.7.1 Medida Cautelar, su Concepto.....	127
3.7.2 Medida Cautelar, Generalidades.....	130
3.7.3 Embargo Precautorio, sus Características	133
3.7.4 Nuestra Opinión.....	135

CAPITULO IV.- EXTINCION DEL CREDITO FISCAL

4.1. El Pago.....	138
4.1.1 Antecedentes.....	139
4.1.2 Generalidades.....	139
4.1.3 Su Concepto.....	140
4.1.4 Quién debe efectuar el Pago.....	141
4.1.5 Medio y Forma de Pago.....	144
4.1.6 Efectos del Pago.....	145

4.2. La Compensación.....	147
4.2.1 Antecedentes.....	147
4.2.2 Su Concepto.....	148
4.3. La Condonación.....	153
4.3.1 Antecedentes.....	153
4.3.2 Su Concepto.....	154
4.4. La Prescripción.....	156
4.4.1 Generalidades.....	156
4.4.2 Su Concepto.....	156
4.4.3 Su fundamento.....	158
4.4.4 Su Término.....	158
4.4.5 Nuestra Opinión.....	159
4.5. Incontabilidad del Cobro.....	161

CAPITULO V. - MEDIO DE IMPUGNACION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

5.1. Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	164
5.1.1 El Recurso Administrativo, Generalidades.....	164
5.1.1.2 Su Concepto.....	165
5.1.1.3 Sus Elementos.....	166
5.1.1.4 Su Finalidad.....	169
5.1.1.5 Sus Efectos.....	169
5.1.1.6 Recurso de Oposición al Procedimiento Administrativo de Ejecución, Generalidades.....	169

<i>CONCLUSIONES</i>	181
<i>BIBLIOGRAFIA</i>	189

ABREVIATURAS

<i>Ant.</i>	<i>Artículo</i>
<i>CCF</i>	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
<i>CCDF</i>	<i>Código Civil para el Distrito Federal</i>
<i>CPCDF</i>	<i>Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal</i>
<i>etc.</i>	<i>etcétera</i>
<i>ej.</i>	<i>ejemplo</i>
<i>Ibidem.</i>	<i>igual</i>
<i>IEPS</i>	<i>Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
<i>ISR</i>	<i>Impuesto Sobre la Renta</i>
<i>IVA</i>	<i>Impuesto al Valor Agregado</i>
<i>IMSS</i>	<i>Instituto Mexicano del Seguro Social</i>
<i>INFONAVIT</i>	<i>Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores</i>
<i>ISFAM</i>	<i>Instituto de Seguridad Social para las -- Fuerzas Armadas</i>
<i>ISSSTE</i>	<i>Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio del -- Estado</i>
<i>LHDF</i>	<i>Ley de Hacienda del Distrito Federal</i>
<i>Ob. cit.,</i>	<i>Obra citada</i>
<i>RTFE</i>	<i>Revista del Tribunal Fiscal de la Federación</i>
<i>SAR</i>	<i>Sistema de Ahorro para el Retiro</i>
<i>SCJN</i>	<i>Suprema Corte de Justicia de la Nación</i>
<i>SGF</i>	<i>Semanario Judicial de la Federación</i>

I N T R O D U C C I O N

El presente trabajo expresa a través de cinco capítulos lo referente al embargo precautorio en materia fiscal.

La finalidad del mismo es el estudio y análisis de una de las formas para garantizar el interés fiscal.

Por tal motivo, se perfila el presente trabajo, con el fin de dilucidar y desarrollar la exposición, en cinco capítulos a saber:

En el capítulo primero, hacemos referencia a cada una de las contribuciones (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos) de las cuales en determinado momento se deriva el crédito fiscal, en favor del Estado.

El capítulo segundo, contiene las dos primeras etapas del crédito fiscal, es decir, su nacimiento y su determinación en cantidad líquida.

Por otro lado, en el capítulo tercero, se desarrolla la tercera etapa del crédito fiscal que incluye la Facultad -- Económico-Coactiva, que es la vía de cobro privilegiado a favor de la Hacienda Pública, que le permite a ésta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su favor sin la intervención de la autoridad judicial, así como las diversas formas para garantizar el interés fiscal, destacando entre ellas el -- embargo precautorio.

Asimismo, en el capítulo cuarto, se realiza el examen de la cuantía y última etapa del crédito fiscal, misma que se refiere a los modos de extinción de éste.

Por último, en el capítulo quinto, se desarrolla lo referente a los medios de defensa o recursos legales con que cuentan los contribuyentes para impugnar las actuaciones que conculcan sus derechos por parte de la autoridad administrativa de que se trate, cuando sus resoluciones no se encuentren debidamente fundadas y legalmente motivadas.

C A P I T U L O 1

INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

I.- INGRESOS TRIBUTARIOS DEL ESTADO

1.1. GENERALIDADES

Como sabemos, el Estado es una creación social y se ha constituido para servicio de la misma sociedad, pero, como el Estado no tiene recursos propios para mantener su organización, se requiere que todos los que integramos una comunidad y en la medida de nuestros recursos contribuyamos al sostenimiento de esta Institución a la que se le han asignado tan elevados fines.

En este orden de ideas las contribuciones aparecen como un deber, una obligación, un principio ineludible de la vida social. Por lo tanto podemos decir que el Estado actúa en materia impositiva como autoridad revestida de un poder soberano y coactivo que ejerce sobre una comunidad social que tiene intereses y necesidades comunes y asume la obligación de atenderlas.

Mas antes de continuar con nuestro estudio, deseamos, hacer referencia siguiente de una manera general, a los conceptos de contribución y tributo.

1.1.2. EL TRIBUTO, SU CONCEPTO

"El tributo, (1) en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos".

Faya Viesca, (2) define al tributo como "las prestaciones obligatorias que el Estado exige en virtud de su potestad de imperio, dentro de los más estrictos cánones de la jurisdicción" y que tienen como finalidad atender los gastos públicos y el pleno cumplimiento de los fines políticos, económicos y sociales del Estado.

Giuliani Fonrouge, (3) define al tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".

Para Blumenstein, (4) "tributos son las prestaciones pecuniarías que el Estado, o un ente público autorizado - al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, - exige de sujetos sometidos a la misma".

En la actualidad el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original.

(1) Serra Rojas Andrés, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, México, 1988, Tomo II, p. 37.

(2) Faya Viesca Jacinto, *Finanzas Públicas*, Ed. Porrúa, México, 1981, p. 105.

(3) Giuliani Fonrouge Carlos M., *Derecho Financiero*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987, Vol. I, p. 309.

(4) Blumenstein Ernst, *Sistema di Diritto delle Imposte*, Cita do por De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 1983, p. 300.

1.1.3. LA CONTRIBUCION, SU CONCEPTO

La contribución es un concepto muy amplio con el -- cual se alude a todo lo que contribuye para los gastos públicos del Estado.

Los tratadistas de Derecho Tributario, han escrito diversas definiciones de la contribución, de las cuales vamos a citar algunas de las que nos parecen más importantes:

Para el Profesor Valdez Villanneal, (5) la contribución es "una aportación de bienes de los particulares para -- los fines públicos, es decir, para los fines de la sociedad, -- organizada en gobierno, en que conviven".

Por su parte Don Ignacio L. Vallanta, (6) considera a las contribuciones directas o indirectas, "como un sinónimo de Impuesto Sobre la Renta y de Impuesto Sobre el Consumo" respectivamente.

Para Ignacio Burgo Llano, (7) las contribuciones -- son "Procedimientos, generales obligatorios e impersonales, -- creados por la ley con el objeto de repartir anualmente entre todos los contribuyentes la carga de los gastos públicos".

(5) Valdez Villanneal M., Reflexiones acerca del ante de establecer Impuestos, Revista del Colegio de Contadores Públicos, A.C., México, 1958, p. 132

(6) Citado por Ignacio Burgo Llano, Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años, Tomo I, Ensayos I, México, 1982, --- p.441.

(7) Ibidem. p. 442.

Por nuestra parte definimos a las contribuciones como las prestaciones económicas que los miembros del estado, - así como los extranjeros que residan en su territorio estamos obligados a pagar de conformidad con las leyes vigentes, con o sin nuestra voluntad.

Cabe mencionar que el término "tributo", es utilizado en nuestro derecho como sinónimo de "contribución". Siendo este concepto el del art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal con la expresión "contribuir". También lo es del Art. 73, fracción VII, que faculta al Congreso "Para imponer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

De acuerdo a las definiciones citadas, podemos concluir que las contribuciones constituyen una relación jurídico-tributaria, que se establece entre el Estado como acreedor del tributo, que tiene derecho de exigir la prestación y el contribuyente como deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación pecuniaria (8) o en especie (9).

Después de haber hecho esta referencia, pasamos a definir Los Ingresos Tributarios.

(8) Tributos, prestaciones pecuniarias, por ser las que con mayor facilidad puede utilizar el Estado, dada la naturaleza de la economía soberana.

(9) Tributo en especie, en nuestro País, en época de la Colonia, se acostumbró el pago de tributos en especie. --- Actualmente el impuesto sobre la producción de oro se cubre en especie. (art. 14 de la Ley de Impuesto y Fomento a la Minería).

1.1.4. INGRESOS TRIBUTARIOS, SU CONCEPTO

Para Anioja Vizcalno (10) los ingresos tributarios "son los que provienen de manera exclusiva de la relación jurídico-fiscal. Es decir se trata de aportaciones económicas - de los gobernados, que por imperativos constitucionales y legales, se ven forzados a sacrificar una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para contribuir a los gastos públicos".

Por nuestra parte, definimos a los ingresos tributarios como el dinero que recibe el estado por concepto de contribuciones y en virtud de su poder de imperio.

Asimismo, se consideran ingresos tributarios, los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos y los accesorios de contribuciones. Dentro de estos ingresos, los de mayor significación-económica son los impuestos.

En este orden de ideas encontramos que los ingresos tributarios tienen su origen en el poder de imperio del Estado, por ello, los tributos que el Estado exige a los particulares en el pleno ejercicio de su soberanía constituyen la principal fuente de recursos para sufragar los gastos públicos (11) y cumplir con las actividades estatales.

(10) Anioja Vizcalno Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, México, 1982, p. 66

(11) Gasto Público.- "Es toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económicos sociales" (Giuliani Fonrouge, Ob. cit., p. 230).

Por último, diremos que los ingresos tributarios --
comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para
contribuir a los gastos públicos (art. 31, fracción IV, de la
Constitución Federal).

1.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA OBTENCION DE CONTRIBUCIONES

1.2.1. ARTICULO 31, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece que es "obligación de los mexicanos; la de -- 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".

Haciendo un análisis de la fracción antes mencionada, podemos observar, que el precepto Constitucional no sólo está basado en la verdadera idea de las contribuciones, sino que agrega que éstas deberán ser proporcionales y equitativas exigiendo con estas dos condiciones que nuestras leyes fiscales sean justas, que haya en ellas la mayor igualdad posible, de tal manera que esas condiciones significan que el sacrificio del patrimonio individual debe ser para todos, es decir, que cada individuo ha de desprenderse de parte de ese patrimonio, en relación con su aptitud pecuniaria personal, o en relación con el interés o importancia del acto que realice; y por consiguiente, el sacrificio de todos será igual, y las leyes que establezcan las contribuciones, resultarán equitativas y fáciles de cumplirse voluntariamente.

1.2.2. ARTICULO 131, PRIMER PARRAFO,
DE LA CONSTITUCION FEDERAL

Este precepto señala que "Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia,.....".

De acuerdo con esta disposición podemos derivar, -- que es facultad exclusiva de la Federación establecer impuestos a la importación o exportación, así como su paso por territorio nacional. Dicha potestad ha sido exclusiva de la Federación a partir del siglo pasado cuando se promovió una reforma a la Constitución de 1857 en la que se prohibió a los Estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías, o sea, los impuestos alcabalarioros.

1.2.3. FACULTADES DEL CONGRESO

1.2.3.1. ARTICULO 73, FRACCION VII, DE LA CONSTITUCION FEDERAL

El art. 73, fracción VII, de la Constitución Federal, señala como facultad exclusiva del Congreso de la Unión: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto".

Lo cual significa que al decretar las contribuciones, el Congreso no ejerce una atribución arbitraria, al -- respecto una ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala que:

" La facultad de decretar contribuciones no puede ser absoluta, sino debe sujetarse a las disposiciones de la Constitución Federal". (12)

1.2.4. FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA CAMARA DE DIPUTADOS

1.2.4.1. ARTICULO 74, FRACCION IV, DE LA CONSTITUCION FEDERAL

El art. 74, fracción IV, de la Constitución Federal, señala como facultad exclusiva de la Cámara de Diputados "examinar, discutir, y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo".

Nuestra opinión respecto a los preceptos citados es la siguiente:

Se puede decir que en la transcripción del art. 31, fracción IV, descansa todo el Sistema Tributario Mexicano y que para la realización del mandamiento señalado en este precepto, el Congreso de la Unión de acuerdo con la atribución que le concede el inciso VII, del art. 73, fija las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto, después de que la Cámara de Diputados las discute en los términos del art. 74, fracción IV, ya que de acuerdo a nuestro sistema constitucional, las leyes emanan de los representantes del pueblo que es el único soberano y, es el propio pueblo el que por medio de sus representantes, discute las leyes fiscales que establecen las contribuciones, que el mismo pueblo ha de satisfacer, por

(12) *Semanario Judicial de la Federación*, Tomo XIX, p.253.

ello es requisito indispensable el que las contribuciones deben estar consignadas forzosamente en una ley.

En las siguientes páginas nos referiremos al estudio particular de las contribuciones, las cuales se clasifican de acuerdo a nuestro Código Fiscal de la Federación en:

Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos. (13).

(13) Artículo 2º, del Código Fiscal de la Federación.

1.3. IMPUESTOS

1.3.1. ANTECEDENTES

Las rentas públicas son el resultado directo o indirecto de la guerra ha escrito Herben Spencer, comenzaron porque las propiedades de los enemigos vencidos, que por la fuerza bruta, por la ambición, por represallas ó por el pillaje, llegaron a poder de los vencedores, a quien por otra parte se le ofrecieron regalos y se trabajó gratuitamente por él; haciendo esto por alaganos, sus propios subordinados; o por temor de su fuerza y su venganza, los vencidos de la guerra.

La duración de estas costumbres primitivas y bárbaras no puede precisarse, pero si podemos deducir que el jefe vencedor acrecentó su patrimonio de esta forma, y aumentando también su autoridad.

Largo sería continuar en consideraciones sobre este desenvolvimiento hasta llegar a la sociedad actual sucesora de la tribu. La mayor organización de aquella, sus funciones que han llegado a ser cada vez más heterogéneas, porque tienden a satisfacer infinitas necesidades físicas, intelectuales y morales de los individuos que la integran, cuyo desarrollo personal trae consigo la multiplicación de exigencias, hasta llegar a las supremas manifestaciones de la vida en los tres órdenes expresados; esas funciones que debe desempeñar la sociedad por medio del poder público requieren la presencia de un gran número de individuos que deben dedicar su vida, sus aptitudes y su inteligencia, al servicio de tan elevados fines. La realización de ellos, requiere además del sacrificio de los asociados, innumerables gastos para cubrir todos y cada uno de los servicios públicos; y de este modo aseguran la

conservación, la seguridad personal, la libertad, la propiedad y el perfeccionamiento físico, intelectual y moral de todos los que vivimos en sociedad, por lo que para retribuir el sacrificio de los que trabajan por el bien de los demás y para satisfacer los gastos que demandan los servicios públicos es indispensable un tesoro que se destine a tales fines, y para formarlos, es necesario que contribuyamos los asociados, cediendo alguna parte de nuestro patrimonio.

Así es como se explica la existencia de los "Impuestos". Sin ellos no habría tesoro público, erario o fisco, sin éste no habría funcionarios ni empleados que desempeñan el gobierno, ni podría existir el Estado; y nosotros tampoco podríamos disfrutar de los beneficios de esta Institución.

Ahora bien, una vez referidos los antecedentes, aunque de manera general, pasaremos a la definición que del impuesto ha dado la doctrina y las legislaciones, incluyendo la que ha sido adoptada por nuestro Código Fiscal de la Federación.

1.3.2. DEFINICION DOCTRINARIA Y DEFINICION LEGISLATIVA

1.3.2.1. DEFINICION DOCTRINARIA

De las cuatro figuras tributarias, el Impuesto sigue siendo, hoy en día la fuente principal de ingresos para el Estado; de ahí la justificación de que sea el más estudiado por la doctrina, y de que existan innumerables definiciones del Impuesto.

En algunas de ellas Voltaire, Audifret y Montesquieu, han expresado la idea de que el individuo que se desprende de parte de su patrimonio en favor del Estado, lo hace con el fin de asegurar el pacífico y tranquilo goce de la otra.

Para Emilio Ginandini: "Es la prima pagada por todos los miembros de una sociedad, que se llama Nación, a efecto de asegurar el goce pleno de sus derechos, la protección eficaz de sus intereses y el libre ejercicio de sus facultades". (14)

Para Antonio Berlini: "Es la obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de la obligación tributaria". (15)

(14) Luna Panna Pascual, Los Impuestos en México, Tip. Vda. de F. Díaz de León, Suca., México, 1911, p. 1, 2 y 3.

(15) De La Garza Sergio Francisco, Ob. cit., p. 340.

Para A.D. Giannini: "Es la prestación pecuniaría -- que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la ley -- con el fin de conseguir una entrada". (16)

1.3.2.2. "DEFINICION LEGISLATIVA

De las diversas definiciones legislativas que existen, consideramos de gran importancia la del Ordenamiento Alemán, por haber sido ésta el antecedente de la de nuestro Código Fiscal de 1938.

Ordenamiento Fiscal Alemán, "Los impuestos son prestaciones en dinero, instantáneas o periódicas, que no representan la retribución de un servicio especial prestado por -- una entidad pública, y son exigidos para procurar ingresos, a todos aquellos a cuyo respecto se verifique el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el deber de prestación". (17)

Por otro lado, Dino Jarach, al redactar el proyecto del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ofrece la siguiente definición: "Son impuestos las prestaciones pecuniarías que, por disposición del presente Código, o de las leyes especiales, están obligados a pagar a la provincia las personas que realicen actos u operaciones (o se encuentren en situaciones que la ley considera como hechos imponibles)". (18)

(16) De la Garza Sergio Francisco, Ob. cit., p. 360

(17) Ibidem. p. 361

(18) Ibidem. p. 361

Asimismo, la Ley Tributaria de 1963, de España en su Art. 26, dice: "Son impuestos los tributos exigidos sin -- contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por ne -- gocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, -- que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto -- pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la -- circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la ren -- ta". (19)

Por último, la definición que ha adoptado nuestro -- Código Fiscal en su art. 2º, fracción I, dice: "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 distin -- tas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este -- artículo", estas se refieren a las otras tres figuras tributa -- rias, es decir, las Aportaciones de Seguridad Social, las Con -- tribuciones de Mejoras y los Derechos.

Ahora bien, tomando como base el contenido de las -- definiciones que la Doctrina y las Legislaciones han escrito -- del Impuesto, podemos decir lo siguiente:

Que la verdadera naturaleza del Impuesto, es una -- obligación exigida por la Ley para solventar los gastos del -- gobierno para que éste pueda cumplir con sus fines, y decimos -- exigencia de la Ley, porque de no ser así nadie se desprende -- ría de parte de su patrimonio, ya que esto significa un sacri -- ficio y por ello es indispensable que haya un mandamiento que -- obligue a hacerlo.

(19) De la Ganza Sengio F., Ob. cit., p. 361.

Antes de continuar, citaremos lo dicho por Rossi, - acerca del Impuesto, en sus Principios de Economía Política; - "El impuesto tiene su origen en el Derecho del Estado para reclamar su parte en la distribución del producto social", (20) en efecto, debemos considerarlo como copartícipe, supuesto -- que las funciones del Estado en su protección a la vida del - trabajador, al trabajo mismo y a los productos del trabajo, - desempeña papel tan esencial, que sin él, en la inmensa mayoría de los casos no se podría trabajar o no se podría aprovechar de los productos del trabajo; y por lo mismo, no se trabajaría sino lo indispensable para la existencia del individuo. El Estado no sólo evita esto, sino que su intervención, - las más veces benéfica, le garantiza el aprovechamiento de su trabajo, lo impulsa y lo protege.

El gran papel que desempeña el Estado en la producción, justifica su condición de copartícipe en sus beneficios.

Con respecto a la definición de nuestro Código Fiscal, podemos decir que, el Impuesto es la parte de la riqueza con que el particular debe contribuir para el sostenimiento - del gasto público, como lo establece la Constitución Federal, en la fracción IV, del Art. 31; que es el fundamento jurídico de las contribuciones, al que haremos alusión conjuntamente - con el fundamento sociológico de los Impuestos, en el siguiente inciso.

(20) Obra citada por Luna Parra Pascual, Ob. cit., p. 2

1.3.3. FUNDAMENTO JURIDICO Y FUNDAMENTO SOCIOLOGICO

1.3.3.1. FUNDAMENTO SOCIOLOGICO

El fundamento sociológico de Los Impuestos es que todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, prospere y alcance la felicidad. Pero si el bienestar de la sociedad radica en la vida de cada día mejor de sus integrantes, la conclusión es que no existe el deber de contribuir para los gastos públicos, sino hasta que los individuos hayan podido con sus propios recursos, cubrir las necesidades esenciales de su vida material, social y cultural.

En este orden de ideas el pago de contribuciones no debe significar un sacrificio; ya que precisamente la justicia de los impuestos estriba en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad, el sobrante de sus recursos económicos, después de cubrir los gastos de una vida honesta, porque, cuando el Estado exige una contribución mayor, se justifica la evasión de impuestos, debido a que los individuos consideran en primer lugar sus necesidades y defienden los recursos indispensables para vivir.

1.3.3.2. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL

Ahora bien, respecto al fundamento constitucional de los Impuestos, éste lo encontramos en los artículos 31, -- fracción IV, el cual señala que para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea proporcional, segundo, que sea equitativo y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos el impuesto será contrario a lo que establece la Constitución.

De acuerdo a lo anterior, podemos derivar que el requisito de proporcionalidad y equidad, señalados en la fracción referida, constituyen una limitante al poder tributario de los órganos estatales.

131, primer párrafo, que señala como facultad exclusiva de la Federación para establecer impuestos a la importación y exportación de mercancías, así como su paso por territorio nacional, por lo que los Estados no pueden gravar estos actos.

73, fracción VII, es el precepto que otorga la soberanía tributaria para que el Congreso de la Unión establezca las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

74, fracción IV, que señala las facultades exclusivas de la Cámara de Diputados en materia hacendaria, consistentes en aprobar el presupuesto anual de egresos de la Federación y el presupuesto de egresos del Distrito Federal. Discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio deban decretarse para cubrirlos.

Por lo tanto, de acuerdo a los preceptos, antes mencionados, los impuestos deben estar consignados forzosamente en una ley.

Fallos del Tribunal Fiscal de la Federación al respecto:

"Debe tenerse en cuenta que la obligación de cubrir los impuestos no tiene por fuente la voluntad de los afectados, sino un acto unilateral de autoridad por parte del Estado, por que la procedencia o improcedencia de una obligación de esta naturaleza debe culminarse precisamente de acuerdo -- con la ley que le sirve de base y no con los actos de conformidad o inconformidad de los particulares" (21)

"El art. 31 Constitucional, en su inciso IV, declara que es obligación de los mexicanos; la de contribuir para los gastos públicos. Así pues, y dado el tenor de los arts. -- 14 y 16 de la Constitución Federal que exigen como requisito para afectar las propiedades de los individuos, la recta aplicación de la ley, puede determinar quiénes son los obligados a cubrir el impuesto, que personas tienen el carácter de sujetos pasivos del crédito fiscal y de los que de él derivan". - (22)

Después de hacer esta referencia al fundamento Constitucional, es preciso pasar al estudio de las características jurídicas de los impuestos, mismas que abordaremos a continuación.

(21) Revista T.F.F., Tomo 6, p. 1733.

(22) Revista T.F.F., Tomo 15, p. 1171.

1.3.4. CARACTERISTICAS

Del análisis de lo dispuesto en el art. 2º, fracción I, del C.F.F., podemos derivar las características jurídicas de los impuestos, siendo estas las siguientes:

- a) Se trata de una prestación en dinero y excepcionalmente en especie;
- b) Fijados en una ley, con carácter general y obligatorio; y
- c) A cargo de personas físicas y morales.

Comentando, la característica de generalidad de este precepto, se deduce que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquellos determinados expresamente en ella.

A la característica de generalidad, nosotros agregamos la de igualdad y capacidad tributaria, debido a que la igualdad consiste en que los tributos públicos impliquen o reporten un sacrificio proporcionalmente igual para todos los contribuyentes, lo cual puede lograrse por medio de la progresividad.

Respecto a la característica de la capacidad tributaria, los sistemas modernos de imposición coinciden en la idea de que todos estamos obligados a contribuir económicamente para que la sociedad en que vivimos pueda satisfacer sus necesidades, cediéndole una parte equitativa y proporcional de nuestros ingresos o utilidades, una vez que hayan sido

satisfechas las necesidades propias. Sin embargo, no ha sido posible y quizás nunca llegue a serlo, fijar las necesidades individuales, limitándolas a una satisfacción lícita y lograr así una cooperación suficiente; pero si existen medios para que el Estado conozca los recursos de los hombres y partiendo de esa base, pueda fijarles su contribución para que la comunidad satisfaga sus necesidades.

Creemos que la contribución más justa que puede exigir el Estado a los habitantes del territorio nacional; para cubrir los gastos públicos es el Impuesto Sobre la Renta --- (ISR). Su justicia radica en su equidad y proporción, que son las características de las contribuciones requeridas por el inciso IV, del art. 31, pues recae en el excedente de recursos satisfechas las necesidades individuales, esto es, su pago no implica un sacrificio y el gravamen se impone en relación con la situación económica de los contribuyentes, ya que ese excedente económico demuestra la capacidad tributaria.

1.3.5. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

De las cuatro figuras tributarias (impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos), el impuesto es, hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países capitalistas y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina, de ahí que la aportación respecto a los principios teóricos que deben informar a toda ley impositiva sea numerosa y diversa, debido a que los más inteligentes y preocupados tratadistas de las finanzas públicas no se han contentado con la existencia de una desordenada legislación financiera que sólo contribuya a fortificar el poder financiero del Estado, sino que han buscado la construcción de -

un modelo ideal de Derecho Financiero, basado en principios fundamentales, tanto para justificar los impuestos como para fundamentar los sistemas impositivos. De tal forma que el ejercicio de la potestad tributaria debe tomar en cuenta una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición. Puesto que la aplicación arbitraria de impuestos puede provocar serias consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado, por lo que el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desarrollo de un país, debido a que el manejo adecuado de las contribuciones hace de éstas un instrumento de gran importancia para la consecución de los fines del Estado. (23)

Mas antes de continuar el desarrollo de este tema, consideramos conveniente, señalar que para efectos de nuestro estudio, sólo nos ocuparemos del examen de los principios teóricos de Adam Smith y los principios constitucionales derivados de la fracción IV, del art. 31.

1.3.5.1. PRINCIPIOS DOCTRINARIOS

Numerosos son los tratadistas que han elaborado principios teóricos que deben informar a toda Ley impositiva, sin embargo, los más reconocidos son los que formuló Adam Smith en su libro V de su obra "Riqueza de las Naciones", que aun cuando datan de hace dos siglos, continúan inspirando a las legislaciones modernas, esto debido a su gran acierto. Los referidos principios son:

(23) Margáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, 7ª. edición, Ed. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1983, p. 41.

1.- PRINCIPIO DE JUSTICIA

Según este principio "Los súbditos de cada Estado - deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado".

De este primer principio derivan dos subprincipios, a saber:

1.1.- SUB-PRINCIPIO DE GENERALIDAD

La generalidad se refiere a que todos los individuos con capacidad tributaria deben pagar impuestos.

1.2.- SUB-PRINCIPIO DE UNIFORMIDAD

La uniformidad establece la igualdad de los individuos frente al impuesto. Dicha igualdad requiere que todos -- contribuyan a los gastos públicos de acuerdo a su capacidad -- contributiva, de tal manera que a mayor capacidad contributiva la aportación sea mayor.

2.- PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

Este principio significa que "el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar deben ser claras y patentes para el contribuyente y para cualquier otra persona.....".

3.- PRINCIPIO DE COMODIDAD

Al respecto Adam Smith escribió: "Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma que más convengan al contribuyente", y

4.- PRINCIPIO DE LA ECONOMIA

"Los impuestos -dijo Adam Smith- pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor que la que hacen ingresar en el tesoro público". (24)

Una vez, citados los principios teóricos de Adam -- Smith, pasamos al estudio de los principios consagrados en -- nuestra Constitución Federal.

1.3.5.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia, no puede ser ejercitada a su libre arbitrio, sino que se tienen que ajustar a los lineamientos que la Constitución determina.

Del análisis de estos lineamientos se ha podido derivar una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, legislativas y administrativas en el ejercicio de --

(24) Smith Adam, La Riqueza de las Naciones, trad. española, Ed. Aguilar, Madrid, 1956, p. 684.

sus funciones. Estas reglas por tener su fuente en la fracción IV, del art. 31, de la Constitución Federal, se les conoce como Principios constitucionales, siendo éstos los siguientes:

1.- PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio significa fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado.

2.- PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

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 con ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se puede realizar a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto mayor, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores recursos.

Respecto a la equidad, esta significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

En relación a este principio se han suscitado polémicas por considerar si la proporcionalidad y equidad son dos conceptos iguales y por lo tanto una repetición, o si ambos - conceptos son diferentes, persistiendo la duda y más aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación no ha emitido un criterio definido al respecto, creando una mayor confusión sobre este problema, al decir en una sentencia que todo impuesto debe reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, - ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional; el de proporcionalidad por un lado y el de equidad -- por el otro. (25)

Nuestro comentario, a tan controvertido principio, - es que la proporcionalidad y equidad se refiere a que debe haber una relación entre la carga fiscal y la posibilidad económica del contribuyente para cubrirla.

Asimismo, consideramos que se debe entender como un sólo concepto, cuya esencia deriva del primer principio de -- Adam Smith.

(25) Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, p. 794, citada por Flores Zavala Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas, Impreso por Camarena y Ramírez, México, 1946, --- p. 218.

Por otro lado, nuestra Constitución Federal en su art. 31, fracción IV, proclama el principio de justicia, cuando exige que los mexicanos contribuyamos a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, fijando así las bases para que el impuesto no sea arbitrario, sino establecido por una ley dictada por el Congreso de la Unión (Art. 73, fracción VII).

1.3.6. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS Y CUANTITATIVOS

Al entrar en vigor una ley que crea un impuesto, éste pone en contacto tres factores: el fisco, el contribuyente y una riqueza, de tal forma que la obligación tributaria se integra tanto con los derechos que corresponden a los entes públicos como con las obligaciones que corresponden a los contribuyentes.

La Doctrina señala como elementos más importantes de la obligación tributaria los siguientes:

1.3.6.1. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS

Este primer grupo de elementos denominado "constitutivos" comprende a los sujetos de la relación tributaria; activo y pasivo, la materia imponible y el objeto del impuesto.

a) SUJETO ACTIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA

En el orden fiscal mexicano, tres son los sujetos -
activos:

1.- La Federación, que es la persona jurídica que -
acumula el mayor número de facultades en materia fiscal;

2.- Los Estados o Entidades Federativas;

3.- Los Municipios.

b) SUJETO PASIVO DE LA RELACION TRIBUTARIA

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la --
persona física o la persona moral obligada al pago de un im-
puesto.

c) LA MATERIA IMPONIBLE

La materia imponible "es la renta del contribuyen-
te, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o só-
lo sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en --
cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que consti-
tuye la más clara manifestación de la capacidad contributi-
va". (26)

(26) Faya Viesca Jacinto, Ob. cit., p. 155.

d) EL OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto está constituido por una --- obligación de dar, a cargo del sujeto pasivo en beneficio del Fisco. Esa obligación por lo frecuente se traduce en una obligación de entregar una suma de dinero. (27)

1.3.6.2. ELEMENTOS CUANTITATIVOS

Este segundo grupo de elementos denominados "cuantitativos" comprende: La unidad contributiva, la cuota del impuesto y el monto imponible.

a) LA UNIDAD CONTRIBUTIVA

La unidad contributiva, es la cosa delimitada en me dida, número, peso, sobre la que la Ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto.

b) LA CUOTA DEL IMPUESTO

La cuota del impuesto es la suma de dinero que se percibe por unidad fiscal.

c) EL MONTO IMPONIBLE

El monto imponible es la determinación con relación al objeto, a la cuantía sobre la que se determina el impuesto

(27) Senna Rojas Andrés, Ob. cit., p. 53

a cargo de un sujeto, por ej. el monto del ingreso obtenido, - la cantidad recibida como interés, el número de litros o metros producidos. (28)

1.3.7. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS

Debido a sus diferentes características y elementos, los impuestos han sido objeto de extensas clasificaciones por parte de la Doctrina Fiscal. De esta manera se han diferenciado los impuestos directos y los indirectos, los impuestos reales y los personales, los impuestos específicos y los impuestos ad valorem, los impuestos generales y los especiales, -- los impuestos sobre fines fiscales y con fines extrafiscales, etc., Tanto Sergio F. de la Garza, como Emilio Mangáin Manautou y Ernesto Flores Zavala aluden a estas clasificaciones en sus obras.

Por su parte Alfonso Contina Gutierrez; notable fiscalista y Magistrado fundador del Tribunal Fiscal de la Federación, ha hecho una clasificación de los impuestos desde los más importantes puntos de vista que pueden adoptarse para distinguir los impuestos, teniendo en cuenta:

- 1.- Su modo de pago,
- 2.- Su cuota,
- 3.- La riqueza gravada,
- 4.- Su sistema de aplicación, y
- 5.- Sus finalidades financieras.

(28) Senna Rojas Andrés, Ob. cit., p. 56.

Por nuestra parte, en el presente trabajo, nos referiremos a la clasificación de Alfonso Contina Gutierrez, (29) haciendo un breve análisis de los puntos de vista por él expuestos.

Haciendo referencia a su modo de pago, los impuestos podrían dividirse teóricamente en los que se recaudan en efectivo y los que se recaudan en especie. Ya que si bien es cierto que las contribuciones públicas cobradas en especie se encuentran más bien que en el Estado moderno, en las formas primarias de la organización estatal, cuando se confundía el patrimonio público con el patrimonio de la corona, cuando los ingresos del Soberano eran fundamentalmente ingresos derivados de su propio patrimonio; entonces se encontraba con más frecuencia el pago de tributos en especie que en moneda en tanto que en el Estado moderno puede decirse que es excepcionalmente el cobro de impuestos en especie; sin embargo todavía en nuestra legislación mexicana se encuentra algún caso aislado, en el que un impuesto; no solamente puede, sino debe pagarse en especie; siendo este impuesto sobre producción de oro que de una manera invariable ha de cubrirse entregando al Erario por concepto de tributo de producción una parte de oro producido.

(29) Contina Gutierrez Alfonso, *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Vol. I., México, 1981, p. 55, 56- y 57.

Desde el punto de vista de la cuota los impuestos - pueden ser: fijos, proporcionales, progresivos y degressivos:

1.- IMPUESTOS DE CUOTA FIJA

Los impuestos de cuota fija, son aquellos que se cobran invariablemente con la cuota única que la ley establece; por ej. el 10% del Impuesto al Valor Agregado (IVA), el 2% -- del Impuesto al Activo de las Empresas, el 1% de Impuesto sobre erogaciones por Remuneraciones al Trabajo Personal.

2.- IMPUESTOS DE CUOTA PROPORCIONAL

Son los que se cobran por medio de cuota uniforme, pero que se determinan a través de un determinado por ciento de la fuente imponible, ya sea renta o capital.

3.- IMPUESTOS PROGRESIVOS

Son aquellos que tienen en cuenta la capacidad contributiva de las personas, con el objeto de procurar obtener en vista de la capacidad tributaria de cada quien, un sacrificio uniforme, en esta forma, gravando no proporcionalmente, sino en una forma aceleradamente mayor, a quienes tienen una mayor capacidad contributiva, se ajustan los tributos a la -- teoría moderna del impuesto progresivo y se logra una mayor justicia en el reparto de la carga pública obteniendo un sacrificio proporcionalmente semejante.

4.- IMPUESTOS DEGRESIVOS

Son aquellos que al contrario de los progresivos -- tienen una cuota proporcionalmente menor cuando mayor es la riqueza imponible, cabe aclarar que nuestra legislación no regula este tipo de impuestos.

Ahora bien, enfocando nuestro estudio hacia la riqueza que se grava con los impuestos, éstos se dividen en los que gravan la renta, el capital o patrimonio y el consumo.

Los que gravan la renta son recomendables técnicamente porque no agotan la fuente impositiva, mientras que los que gravan el capital tienen la tendencia de agotarlo. Finalmente se consideran como impuestos sobre el consumo aquellos que no gravan de manera directa ni inmediata la renta ni el capital, sino los actos de consumo. Ej. de impuestos al consumo son: el impuesto al valor agregado, el impuesto sobre teléfonos, el impuesto a la producción y consumo de cerveza, etc.

En cuanto al Sistema de Aplicación de los Impuestos, éstos pueden dividirse en: Reales o Personales, Objetivos o Subjetivos, Indirectos o Directos.

1.- IMPUESTOS REALES

Son los que gravan valores económicos, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ellos, y que es el sujeto del impuesto.

Se les llama reales, porque, generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho real en especial el de propiedad, (30) un ej. clásico es el Impuesto Predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar. (art. 17 LHDF).

2.- IMPUESTOS PERSONALES

Son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones económicas de las personas que tienen el carácter de sujeto pasivo, tienen por objeto gravar los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas a la que se dediquen, e independientemente de su vinculación jurídica con cosas o derechos reales.

3.- IMPUESTOS OBJETIVOS

Este tipo de impuestos únicamente se ocupa de la riqueza en sí misma, sin atender a circunstancias personales de los contribuyentes.

4.- IMPUESTOS SUBJETIVOS

Son aquellos que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, tomando siempre en cuenta las características personales o su propia capacidad tributaria, un ej. de estos, es el ISR o los impuestos que gravan la transmisión hereditaria.

(30) Anioja Vizcalno Adolfo, Ob. cit., p. 300

5.- IMPUESTOS INDIRECTOS

Son los que recaen sobre hechos ciertos, reales, como, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

En estos impuestos el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. (31)

Por otro lado, los impuestos indirectos, representan para el Estado una importante fuente de ingresos, debido a que permiten gravar a un sector de la población que de otra manera quedaría exento del impuesto. En efecto, este tipo de impuestos son los de mayor rendimiento en el desarrollo económico del País, pero, tienen el gran inconveniente de que no son justos, pues consideramos, que pesan más sobre el pobre que sobre el rico.

6.- IMPUESTOS DIRECTOS

Son aquellos que recaen directamente sobre el contribuyente, tienen por objeto gravar sus ganancias, utilidades o rendimientos, en este tipo de impuestos el legislador se propone gravar inmediatamente, al verdadero contribuyente, suprimiendo a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que la calidad de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunde, son ejemplos clásicos de éstos el ISR, el IVA y otros. (32)

(31) Flores Zavala Ernesto, Ob. cit., p. 257

(32) Serra Rojas Andrés, Ob. cit., p. 66

De acuerdo a lo expuesto, podemos decir, que los impuestos reales, los impuestos objetivos y los impuestos indirectos, son los que se establecen sin consideración de la capacidad contributiva de los contribuyentes. Además de que no tienen en cuenta la situación personal de los mismos, sino -- únicamente hechos objetivos que están notoriamente desvinculados de la situación característica y propia de las personas -- que los ejecutan, ej. de estos impuestos son el impuesto territorial y los impuestos al consumo.

En los dos casos se establece el impuesto, cualquiera que sea la situación del contribuyente. No importa que éste sea rico o pobre, tampoco interesan sus cargas de familia, tampoco interesa su situación personal desde ningún punto de vista; el impuesto territorial grava un predio, el impuesto -- sobre consumo grava un acto de consumo.

En cambio, los impuestos personales, los impuestos-subjetivos y los impuestos directos, son los que de una manera se hacen recaer sobre un individuo, teniendo siempre en cuenta sus personales características o su propia capacidad tributaria, ej. típico de estos impuestos son: el ISR y los impuestos que gravan las transmisiones hereditarias.

Una vez hecha esta referencia a la división de los impuestos, desde el punto de vista de su Sistema de Aplicación, nos ocuparemos de la división de los mismos, desde el -- punto de vista financiero.

En cuanto a un Criterio Puramente Financiero, los -- impuestos pueden dividirse entre los que reconocen propósitos exclusivamente fiscales y los que tienen finalidades extrafiscales.

Los primenos, son los impuestos establecidos con finalidades financieras, para cubrir los gastos públicos de los servicios indivisibles del Estado, se ha pretendido que constituyen el sistema ideal de imposición, pero en la medida en que el poder público incrementa su esfera de acción y multiplica su intervención, los impuestos se emplean con frecuencia con propósitos extrafiscales.

Por ej., el impuesto sobre transmisión hereditaria, puede considerarse como un medio del que el Estado se vale para evitar la perpetuación de la riqueza. Otro ej., se encuentra en los Impuestos Aduanales cuando son empleados con propósitos proteccionistas.

Por último los impuestos que tienen finalidades extrafiscales podrían dividirse entre los que determinan ingresos efectivos y los que sólo virtualmente se consideran como ingresos, porque son parcial o totalmente reembolsables. La desviación de los impuestos hacia campos extrafiscales, llega en ocasiones a tales extremos que el tributo se establece para en seguida y a veces totalmente, devolverse a los contribuyentes. Un ej. de este tipo lo proporciona el impuesto creado sobre la explotación del hilo de engavillar que es un producto del henequén llamado binder twine; este impuesto se devuelve totalmente al hacer la exportación y se ha establecido sólo con el objeto de que se pueda controlar la cantidad de hilo de engavillar que se expone. Si se considera que es excesiva desde el punto de vista comercial la exportación del binder twine, entonces no otorgándose el subsidio, se impide de hecho la exportación. Por el contrario, si el poder público considera que por no estar saturado el mercado internacional, puede sin perjuicio alguno hacerse la exportación, entonces -

se hace funcionar el mecanismo fiscal reintegrándose al exportador el impuesto que ha pagado, a través de un subsidio.

Para finalizar, deseamos referirnos a la clasificación que en materia de impuestos se deriva del Art. 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al establecer entre las obligaciones de los mexicanos la de: "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".

De acuerdo a este precepto los impuestos se clasifican en:

- 1.- Impuestos Federales
- 2.- Impuestos Locales o de las entidades Federativas
- 3.- Impuestos Municipales

A continuación nos ocuparemos de dar un ej. de cada uno de estos impuestos:

1.3.8 IMPUESTOS FEDERALES

Los Impuestos Federales, son los enunciados en la Ley de Ingresos expedida cada año por el Congreso de la Unión, sirven para cubrir los gastos de la Federación y son los que forman el tesoro o Erario Federal.

Un ej. de estos es el Impuesto Sobre la Renta (ISR) y el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1.3.8.1. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

a) En Inglaterra:

El ISR, se creó en Inglaterra en el mes de enero de 1789, para obtener los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualesquiera que fueran las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio; pero se restableció cuatro años después. Ante la experiencia obtenida en el primer año Inglaterra lo estableció con sistema cédular. (33)

b) En Estados Unidos:

El primer antecedente de un impuesto norteamericano sobre la renta es el gravamen de 3% sobre ingresos personales que entró en vigor en 1862, aplicable a los ingresos que excedieran de \$ 700.00 dólares y de 5% a los mayores de \$ 10,000.00 dólares. Se impuso sobre salarios, intereses y dividendos y era retenido en la fuente. (34)

Dicho gravamen se decretó en la época de la guerra de secesión y se le atribuyó la naturaleza de un derecho.

(33) Margáin Manautou, Ob. cit., p. 92

(34) Cortina Gutierrez Alfonso, Curso de Política de Finanzas Públicas de México, Ed. Porrúa, México, 1980, --- p. 113 y 114.

c) En Mexico:

En nuestro País, el primer impuesto sobre ingresos fue el del "Centenario" del 20 de julio de 1921. Su Objeto -- fue financiar los gastos de la celebración del primer centenario de la Independencia. Sin embargo el primer ensayo legislativo del ISR data de 1924 y la ley gravaba globalmente la renta.

Después de un año, el 15 de marzo de 1925, se expidió una nueva Ley sobre ingresos, mucho más amplia, influenciada por el sistema francés y no por el concepto de renta -- "global" norteamericano. Esta ley tenía siete cédulas, con conpondientes cada una a diferentes tipos de la actividad productona de la renta, este sistema cédular estuvo vigente hasta 1967.

Es conveniente precisar, que la diferencia entre -- los impuestos globales y los cedulares, radica en que los impuestos globales constituyen siempre un gravamen que sin discriminación gravan el ingreso cualesquiera que se su origen, mientras que los impuestos cedulares son invariablemente un gravamen sobre la renta estrechamente vinculado al origen de ella.

El ISR, es el impuesto personal típico de la legislación mexicana, es personal porque en ellos se tiene en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, y porque la presión tributaria es asimismo diversa según el monto de la renta, o el monto del capital sujeto al gravamen. Se trata

además de un impuesto directo.

Consideramos indispensable hacer observar la diferencia que existe entre renta y capital para determinar la naturaleza y el objeto propio gravable de los impuestos sobre la renta y sobre capitales.

La renta está constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos. Por el contrario, el capital, es la causa de la renta, es el origen del cuál ésta deriva. En estas condiciones podemos establecer las ideas fiscales sobre el ISR y sobre los impuestos de capitales.

El gravamen Sobre la Renta necesita:

- a) Ser susceptible de renovación periódica,
- b) No agotar la fuente de ella.

Por el contrario, los impuestos sobre capitales, -- son impuestos que agotan el patrimonio.

El Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo a estas --- ideas, debe gravar los ingresos, que como decíamos, sean susceptibles de repetirse periódicamente y debe gravar además ingresos que no agoten la fuente de la que derivan.

El tributo que estamos tratando grava la renta neta, por lo tanto, es necesario definir qué es la "renta neta";

partiendo de la base de que sólo puede hablarse de renta cuando no se agota la fuente, encontramos que del ingreso total - precisa hacer las siguientes deducciones:

Primera deducción: Es la que corresponde a las reservas de amortización y depreciación, que son los gastos que han de hacerse para constituir una reserva con el objeto de - que al transcurrir el tiempo y desaparecer la fuente de ingreso ésta pueda renovarse.

Segunda deducción: Que son los gastos de conservación de maquinaria. Estos gastos de conservación, son también indispensables desde un punto de vista económico, porque, sin ellos el bien del cual deriva la renta, tendría una duración - más breve y además, son necesarios para que no se entorpezca el desarrollo de la actividad productora del ingreso.

Tercera deducción: Es la correspondiente al costo de producción, que está fundamentalmente constituido por el costo de las materias primas y por el costo de la mano de obra. Es preciso no considerar como parte de la renta neta este concepto, porque si así se hiciera entonces se gravaría con el ISR justamente la inversión necesaria para producirla.

Por último todos aquellos gastos que son necesarios para obtener el ingreso neto, de una manera total para llegar al concepto de renta neta que es la fiscalmente gravable.

De acuerdo a lo antes expuesto, nuestra opinión al respecto es que se trata de un impuesto justo, porque la ley-

concede, como ya lo mencionamos, exenciones a los ingresos -- del contribuyente, a fin de que el gravamen recaiga sobre el excedente de recursos, cubiertas las necesidades personales y además cumple con el postulado del inciso IV, del art. 31, -- Constitucional, porque la justicia del impuesto demuestra su equidad y la diferencia de tasas funda la proporcionalidad -- del gravamen.

Después de esta breve referencia acerca de uno de los impuestos más importantes señalados en la Ley de Ingresos de la Federación, pasamos al estudio de otro impuesto federal no menos importante que el anterior, este es, el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

1.3.8.2. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (35)

a) En Francia:

El IVA se estableció en Francia en 1948. Este gravamen se creó para ser cubierto en varias fases permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la etapa anterior. Dicho impuesto fue aplicable exclusivamente hasta la etapa del mayorista, el 1º de enero de 1968, se incluyó dentro de este gravamen a los detallistas y se derogaron trece impuestos especiales.

(35) Para Pages Alberto y Jimenez Delgado Miguel, Impuesto al Valor Agregado Comentarios al Proyecto Mexicano, -- 1ª edición, Centro de Investigación Tributaria, México 1972, p. 55

b) En Dinamarca:

Siguiendo el ej. de Francia, Dinamarca implantó el IVA el 1º de enero de 1967.

c) Mercomún Europeo:

El 9 de febrero de 1967, el Consejo de La Comunidad Económica Europea (CEE), adoptó los principios del IVA. El 11 de abril de 1967, apareció publicado un texto con dos acuerdos, mediante los cuales, los Estados miembros del Mercomún, acordaron sustituir los sistemas de impuestos sobre el monto de las transacciones comerciales, por un sistema común de impuesto sobre el valor agregado, con impuestos compensatorios a la importación y exenciones o bonificaciones a la exportación.

d) Alemania:

El 1º de enero de 1968, la República Federal Alemana adoptó dentro de su estructura fiscal al IVA.

e) Holanda:

Holanda puso en vigor el IVA, el 1º de enero de --- 1969.

La adaptación y adopción del IVA en la mayoría de las naciones europeas, se realizó a partir de la creación del Mercado Común Europeo, una de cuyas características principales fue desgravar, desde el punto de vista de impuestos aduanales, a los bienes que se introdujeran de un país a otro, -- siempre y cuando ambos países pertenecieran al Mercomún.

CARACTERISTICAS DEL IVA EN EUROPA

- 1.- Se causa sobre la venta,
- 2.- El vendedor debe trasladarlo al comprador y recabar de éste último, el impuesto correspondiente, de allí -- que quien soporta el impuesto es el comprador,
- 3.- Constituye un impuesto nivelador respecto a los artículos de importación, pues los iguala fiscalmente con los elaborados en el País, ya que estos últimos soportan impuestos sobre las compras de materiales y servicios necesarios para su fabricación,
- 4.- Exceptúa de impuesto a los bienes exportados al extranjero y devuelve o compensa al vendedor, el gravamen que previamente haya cubierto,
- 5.- Establece un sistema de compensación de impuesto pagado y retenido por los proveedores al efectuar las adquisiciones contra el impuesto causado en las ventas y retenido a los clientes, enterando al Fisco únicamente la diferencia o manifestando el saldo a favor.

Esta última medida tiene por objeto evitar que el precio del artículo se eleve a causa del pago de impuestos, -- si el empresario deduce el impuesto que ha cubierto en las -- compras de sus artículos; del impuesto que a su vez ha retenido a sus clientes, no se ve en la necesidad de resarcirse del

pago del gravamen mediante la elevación del precio de venta.

f) EL IVA EN MEXICO

La Secretaría de Hacienda preparó en noviembre de 1968 un Anteproyecto de IVA, en el cual se establecía una tasa general del 5% sobre la base gravable y una tasa especial del 10%.

En octubre de 1969, preparó un Proyecto de IVA, que establecía una tasa general del 8% y una tasa especial del -- 15%. En el Anteproyecto, el fin principal que se perseguía -- con el IVA, era sustituir el pago de la cuota federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (ISIM) y con el Proyecto -- las cuotas estatales.

después de diversos estudios y trabajos realizados por la Secretaría de Hacienda en coordinación con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos de México, se expidió la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual fue publicada en el Diario Oficial del 29 de diciembre de 1978, para entrar en vigor el 1º de enero de 1980.

Objetivos: Incrementar la recaudación, sin aumentar la carga impositiva, por su mecánica, se establece la posibilidad de que algunos contribuyentes ejerzan labores de control al verse prácticamente obligados a exigir la documentación comprobatoria.

Sustituir al ISIM a efecto de evitar que se eleven los costos y por ende los niveles de precios, no obstante las innumerables etapas que existan en el proceso de comercialización.

El IVA, es un claro ej. de los impuestos reales, en los cuales se desatiende a las personas y simplemente atienden a los bienes o cosas que gravan. Asimismo se le puede describir como un impuesto sobre la cifra de negocios en el que queda eliminado el efecto acumulativo o de "cascada" al gravar cada transacción, tomando como base tan sólo la fracción del valor de la venta que no ha sido anteriormente gravada.

La base gravable del IVA es el precio total, comprendiendo todos los gastos del producto o del servicio generadores de la obligación tributaria. Los elementos imponibles del precio son la suma de los gastos de venta y de servicios.

En principio, del IVA que se impone sobre el precio de una operación de venta sujeta al impuesto, es deducible el IVA que gravó la operación anterior de compra, pero las deducciones se hacen globalmente, cada mes, teniendo en cuenta la totalidad de venta del período respectivo. El impuesto deducible debe referirse a las facturas mensuales de empresas relacionadas directamente con gastos necesarios para la explotación del negocio. (36)

(36) Art. 4º, fracción I, párrafo 2º, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, correlacionado con el Art. 22, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por lo tanto, se excluyen del derecho de deducción, los gastos de carácter personal, los de transporte individual y los regalos no publicitarios, entre otros.

Con respecto a la forma de deducción, el impuesto es deducible si se justifica documentalmente la deducción con una factura de compra o bien con un documento aduanal, si se trata de una importación.

Por otro lado, el hecho generador del IVA, es la entrega de la cosa vendida o el cobro del servicio, y de ese hecho nace la posibilidad de la deducción. (37)

El causante del impuesto puede deducir el impuesto pagado en la etapa anterior, debiendo cubrir dicho causante, exclusivamente la diferencia resultante entre el impuesto sobre sus ventas y el impuesto que le fue repercutido por los proveedores de los cuales haya adquirido las mercancías y los servicios necesarios para manufacturar a su vez, los artículos sujetos a gravamen en el momento de la siguiente transacción. En otras palabras y mediante una afirmación de carácter general puede decirse que el impuesto real que debe pagar el causante es el gravamen aplicado sobre la diferencia existente entre sus compras y sus ventas. En este orden de ideas, si al hacerse la liquidación global de cada mes, si el saldo es positivo, se efectúa el entero correspondiente a la Administración Pública, y si es negativo, éste da lugar a un crédito a favor del causante el cual podrá compensarse con el impues-

(37) Contina Gutierrez Alfonso, Ob. cit., p. 148 y 149.

to de los meses siguientes, hasta que se agote.

1.3.8.3. CONVENIENCIA DEL IVA PARA EL ESTADO

Las ventajas que representa el IVA son de suma importancia, ya que por medio de este impuesto el Estado obtiene una recaudación oportuna según vayan los artículos pasando de etapa a etapa, sin necesidad de esperarse hasta que llegue a la etapa del consumidor final.

También tiene la ventaja de que disminuye la evasión fiscal, en tanto que un causante que está adquiriendo de otro un artículo, desea y exige el comprobante de impuestos - previamente pagados, con el fin de poder deducirlos del impuesto que tiene que pagar, lo cual conviene a los causantes en recíprocos vigilantes. (38)

Por último, a manera de conclusión diremos que, el IVA, es en realidad un impuesto al consumo en varias etapas, - permitiendo la deducción del impuesto en las etapas anteriores.

Además se trata de un impuesto indirecto, real, general, de cuota fija y tremendamente injusto.

Indirecto, porque, el sujeto pasivo puede trasladar el impuesto a otras personas, de manera tal que no sufre el - impacto económico definitivo. Siendo el consumidor final el -

(38) Para Pages Alberto y Jimenez Delgado Miguel, Ob. cit., p. 60

que soporta el pago del gravamen afectando totalmente su patrimonio.

Real, debido a que este tipo de impuestos no toma en cuenta las condiciones personales del causante, ocupándose exclusivamente de los bienes o cosas que gravan.

Generales, porque, grava actividades distintas, por ej. las ventas, servicios, arrendamientos.

Cuota fija, porque, se aplica una tasa general.

Injustos, porque, pesan más sobre el pobre que sobre el rico, ya que éste tiene mayor poder adquisitivo y sin embargo la cuota del impuesto es general.

1.3.9. LOS IMPUESTOS LOCALES

Los impuestos locales, son los enunciados en la Ley de Hacienda de cada uno de los Estados de la República y la Ley de Hacienda del Distrito Federal, expedida cada año por las Legislativas Locales y el Congreso de la Unión respectivamente.

De acuerdo a la Ley de Hacienda del Distrito Federal (1993), son Impuestos Locales:

- El impuesto predial o territorial (art.17)
- El impuesto sobre adquisición de inmuebles (art.25)
- El impuesto sobre espectáculos públicos (art.32)
- El impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos (art.38)
- Impuesto sobre nóminas (art.47)
- Impuesto sobre la adquisición de vehículos automotores usados (art.49-B).

Como se puede observar, el número de impuestos que utilizan autónomamente los Estados como fuente de ingresos, es muy reducido, en virtud de la participación de éstos en el rendimiento de los Impuestos Federales, la cual se condiciona a que los Estados no establezcan impuestos sobre dichas fuentes tributarias.

1.3.10. LOS IMPUESTOS MUNICIPALES

Los impuestos municipales son los enunciados en la Ley de Ingresos de los Municipios, expedida cada año por las Legislaturas de cada Entidad Federativa, los cuales deben pagarse sin que a ese pago corresponda ninguna actividad específica estatal o municipal a favor del contribuyente.

Nuestra Constitución Federal, en su art. 115, fracción IV, establece que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se integra con los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las Legislaturas de los Estados establezcan a su favor.

Es evidente que entre dichas contribuciones los impuestos ocupan un lugar principal como fuente de recursos para los Municipios.

Son ej. de impuestos municipales de acuerdo a la -- Ley de Hacienda del Estado de México, los siguientes:

- Impuesto Predial (art. 1º)
- Impuesto Sobre Traslación de Dominio (art. 33)
- Impuesto Sobre Fraccionamientos (art. 54)
- Impuesto Sobre Anuncios en la Vía Pública (art. 59)
- Impuesto Sobre Juegos Permitidos, Espectáculos Públicos y aparatos Mecánicos Accionados por Monedas o Fichas (art. 67)
- Impuesto Sobre la Autorización de Honorario Extraordinario a Establecimientos que Realizan Actividades Comerciales (art. 79).

1.4. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Antes de entrar de lleno al estudio de las aportaciones de seguridad social, es necesario hacer una breve referencia acerca de la Contribución Especial, que es el gran género del cual derivan, tanto las aportaciones de seguridad social como las contribuciones de mejoras, entre otras.

De la Contribución Especial se puede decir que es una figura jurídica-tributaria, que ha sido recogida por muchas legislaciones modernas; sin embargo ha resultado objeto de grandes discusiones por parte de los tratadistas, lo cual ha dado como resultado que la Doctrina Internacional no haya sido uniforme en la definición de la Contribución Especial. -- Hay autores que al referirse a este tema lo denominan "Tributo Especial", otros simplemente "Contribuciones", unos se refieren como "Contribución Especial", "Contribución de Mejoras", "Derechos de Cooperación", etc., pero sea cual sea la definición dada por los autores las características y principios de la Contribución Especial son los mismos. Así tenemos que para Einaudi, "las contribuciones especiales son las compensaciones pagadas con carácter obligatorio al órgano público con motivo de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles". (39)

(39) Faya Viesca Jacinto, Ob. cit., p. 136.

Para el tratadista Giuliani Fonrouge, "la contribución especial es un tipo de tributo que se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no sólo de la -- realización de una obra pública, sino también de actividades o servicios estatales especiales, destinados a beneficiar a -- una persona o grupos determinados". (40)

Para Macon y Merino Mañón, "la contribución de mejoras es un tributo basado en el principio del beneficio, cuya función consiste en recuperar para el sector público los beneficios diferenciales que, en forma de aumento de valor de las propiedades, se derivan de la construcción de una obra pública", y que su función en el sistema tributario "consiste en -- recuperar esas economías externas de la construcción de esa -- obra pública, reduciendo el peso del sector público sobre los contribuyentes conientes". (41)

Para nosotros, de acuerdo con las opiniones expuestas, las contribuciones especiales, son tributos que el Estado impone con carácter obligatorio, a los particulares, basado en el principio del beneficio que reciben los propietarios de los bienes inmuebles, gracias a las obras públicas.

1.4.1. CARACTERISTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

a) Es una figura jurídica-tributaria impuesta por el Estado, con carácter obligatorio, a los particulares.

(40) Giuliani Fonrouge Carlos M, Ob. cit., p. 84

(41) Citado por De la Ganza Sergio Francisco, Ob. cit., p.322.

b) Se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que se recibe con motivo de la prestación de este servicio.

c) Esta contribución solamente es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato.

d) Se trata del pago de una cantidad de dinero que está en relación con el monto del beneficio obtenido.

Después de esta breve referencia al tema de las Contribuciones Especiales, pasamos al estudio de las Aportaciones de Seguridad Social, que son como ya lo mencionamos, una especie del gran número de las Contribuciones Especiales.

1.4.2. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Un ejemplo de Contribuciones Especiales dentro de nuestra legislación fiscal, lo encontramos en lo que se ha denominado, a partir de 1982, "Aportaciones de Seguridad Social". Entre estas Aportaciones de Seguridad Social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales, pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), para dar cumplimiento a lo dispuesto en el art. 123 apartado A), fracciones XIV y XXIX, cuyo contenido es: La primera fracción se relaciona con deberes a cargo del patrón para indemnizar a sus trabajadores por accidentes y enfermedades profesionales-

y la segunda se refiere a la obligación del Estado de establecer el régimen de seguridad social; y las llamadas aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), con lo cual se da cumplimiento a la obligación Constitucional de proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas, de acuerdo al art. 123 apartado A) fracción XII.

Como podemos observar, en realidad no se trata de verdaderas contribuciones o tributos; sino de aportaciones económicas que deben hacerse a estos Institutos para que el Estado cumpla en relación con la clase trabajadora, con algunas obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el art. 123 de la Constitución a cargo de los patronos. (42)

Sin embargo, a estas aportaciones se les da el carácter fiscal no obstante que se destinan a satisfacer el presupuesto de un organismo descentralizado, que no es discutido ni aprobado por la Cámara de Diputados, con la finalidad de aprovechar el procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-coactiva o procedimiento administrativo de ejecución.

Se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida, para que de esa manera

(42) Anioja Vizcaino Adolfo, Ob. cit., p. 245.

Los Institutos no se vean impedidos de realizar oportunamente las obligaciones a su cargo; ya que sería imposible para los mismos prestar en forma efectiva sus servicios, si para requerir a un deudor tuviesen que acudir a los Tribunales Judiciales.

Però, independientemente de lo anterior, no poseenada en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria, sino de una obligación Constitucional en materia laboral. (43)

Por otro lado, aún cuando las Aportaciones de Seguridad Social garantizan el derecho a la salud y el derecho a la habitación. Son verdaderas Contribuciones Especiales, pues el trabajador y el patrón al cubrirlas, aún cuando no reciben a cambio servicios inmediatos tienen el derecho de exigirlos y aprovecharlos cuando sean necesarios, como por ej. en el caso de enfermedad de algún trabajador.

Por último, se consideran verdaderas contribuciones especiales por los servicios de previsión social, las cuotas pagaderas al IMSS, ISSSTE, ISFAM y las aportaciones al -- INFONAVIT y al SAR.

(43) Art. 123 apartado A) fracciones XII, XIV y XXIX, de La Constitución Federal.

1.4.3. DEFINICION Y CARACTERISTICAS

Las Aportaciones de Seguridad Social de acuerdo a nuestro Código Fiscal de la Federación " Son las contribuciones establecidas por la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas -- que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado". (44)

Del precepto citado se desprenden las siguientes características: (45)

a) Debe cubrirse sólo en prestaciones de servicios públicos impuestos por una Ley,

b) Su cobro debe fundarse en una Ley,

c) El servicio debe prestarlo la administración activa o directa,

d) La aportación económica debe ser inferior al valor del servicio público u obra ejecutada.

e) El pago de la contribución constituye una prestación obligatoria, y

(44) Art. 2º, fracción II, del C.F.F.

(45) Mangáin Manautou, Ob. cit., p. 122.

f) La prestación debe ser proporcional al beneficio recibido.

Para concluir con este tema, a continuación nos ocuparemos del estudio particular de un ej. de lo que constituye una aportación de seguridad social, esto es, las aportaciones patronales al SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO (SAR), que además, es la Institución de más reciente creación, regulada por la Ley del Seguro Social.

1.4.4. SISTEMA DE AHORRO PARA EL RETIRO

1.4.4.1. ANTECEDENTES

La Institución tiene como antecedente el Sistema de Pensiones de Chile, País en el cual el fondo es manejado por una elaborada estructura de Administradoras de Fondo de Pensiones, lo cual difiere del esquema mexicano, que es llevado por Instituciones Bancarias.

Hay que considerar que Chile es la primera nación - que instauna un Sistema de Pensiones y que el mismo lleva ya funcionando más de 10 años, razón por la que el Gobierno Mexicano toma a esta Institución como un modelo a seguir y es así como en el mes de febrero de 1992, el Congreso de la Unión, aprobó reformas a la Ley del Seguro Social y a la Ley del Infonavit, mismas que dieron lugar a la creación de una nueva -

prestación de seguridad social en favor de los trabajadores, denominada Seguro de Retiro o Sistema de Ahorro para el Retiro. (46)

El Sistema de Ahorro para el Retiro, se define básicamente como una prestación que ayudará a los trabajadores a subsistir en forma más digna al término de su vida económicamente activa, pues es de todos sabido que las jubilaciones y pensiones otorgadas por el IMSS no satisfacen las necesidades más mínimas de los pensionados; sin embargo, esta figura jurídica a la vez contempla fomentar el ahorro interno, en virtud de que el año de 1991 dicho rubro en el país se redujó considerablemente.

Es así como a partir de dichas reformas el SAR impone desde 1992 la obligación patronal de aportar mensualmente el 2% del salario base de cada trabajador que esté a su servicio. Debiendo los patronos realizar dichas aportaciones en -- Instituciones Bancarias.

Esta figura jurídica está regulada por la Ley del Seguro Social, la cual fue reformada por Decreto el 24 de febrero de 1992, adicionándole un Capítulo V bis, denominado -- "Del Seguro de Retiro"; este capítulo, establece los mecanismos y funcionamiento del SAR, señalando de manera precisa la obligación patronal de enterar al IMSS, el importe de las cuotas correspondientes al ramo de retiro, mediante depósitos de dinero a favor de cada trabajador, así como los requisitos que deben cubrir los trabajadores para gozar de esta prestación.

(46) Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1992.

1.5. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Al respecto la Doctrina nos indica que la contribución de Mejoras es una especie del género de la Contribución Especial y consiste en que el obligado al pago no es en virtud del beneficio que en forma directa recibe a causa de la obra pública realizada por el Estado, sino que más bien este beneficio es siempre en relación al aumento del valor económico de un bien inmueble, teniendo siempre como causa directa una determinada obra pública. (47)

Nuestro Código Fiscal, en su art. 2º, fracción III, define a la Contribución de Mejoras como: "Las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas".

Margáin Manautou, opina que, "esta figura se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado, introducción de agua potable, etc.". (48)

Por nuestra parte, consideramos que la Contribución de Mejoras es la más conocida y más ampliamente utilizada, -- cuyo hecho gravable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividades estatales, teniendo como característica distintiva la de ser una prestación en dinero por la que el contribuyente no percibe ningún ingreso--

(47) Faya Viesca Jacinto, Ob. cit., p. 141

(48) Margáin Manautou Emilio, Ob. cit., p. 122.

en su patrimonio, es decir, sólo experimenta un beneficio especial consistente en el aumento de valor de un bien inmueble de su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.

1.6. DERECHOS

Los tratadistas están de acuerdo en que esta figura jurídica-tributaria denominada tasa o taxa y que es nuestra legislación llamamos "Derechos", es la más difícil de -- caracterizar como consecuencia de su asimilación con las --- prestaciones que reúnen las características de las Contribuciones Especiales.

Asimismo, la propia Ley Federal de Derechos en la exposición de motivos explica que se han excluido de la misma "diversas cuotas que se han venido cobrando con el mismo carácter de derechos sin que lo sean, y que realmente se trata de otros conceptos".

A continuación citaremos la definición expuesta por la Doctrina y la definición que adopta nuestra legislación, -- así como sus características, con el fin de establecen analogías y diferencias con las otras tres figuras jurídico-tributarias (impuestos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras).

1.6.1. DEFINICION DOCTRINARIA

Respecto a los Derechos Mangáin Manautou ha propuesto que se defina al derecho como "la prestación señalada en la Ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio". (49)

Por su parte Giannini sostiene que la "tasa es la prestación pecuniaria debida a un ente público, en virtud de una norma legal, y en la medida que en ésta se establezcan, por la realización de una actividad del propio ente que afecta de modo particular al obligado". (50)

Giuliani Fonrouge afirma que la tasa es "la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la Ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al obligado". (51)

Para De La Garza, el derecho es "una contraprestación en dinero obligatoriamente establecida por la Ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la administración pública". (52) El derecho está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

(49) Mangáin Manautou Emilio, Ob. cit., p. 116.

(50) Citado por De La Garza Sengio F. Ob. cit., p. 309.

(51) Giuliani Fonrouge Carlos M, Ob. cit., p. 263.

(52) De La Garza Sengio F., Ob. cit., p. 321.

1.6.2. DEFINICION LEGISLATIVA

Nuestro Código Fiscal en su art. 2º, fracción IV, establece que: Derechos "son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios - que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público".

1.6.3. CARACTERISTICAS

De acuerdo al precepto citado, las características de los Derechos son las siguientes:

- a) Constituyen una contraprestación,
- b) Son establecidos por el poder público,
- c) Conforme a la ley, y
- d) En pago de un servicio, uso o aprovechamiento.

Con base en las características señaladas podemos deducir que son ej. de Servicios Públicos por los cuales se deben pagar derechos, los siguientes:

- a) Expedición, refrendo y visto bueno de pasaporte,
- b) La expedición de un permiso o licencia,
- c) El registro de un acto del estado civil,
- d) La inscripción de un contrato en el Registro Público de la Propiedad,
- e) La legalización de firmas,
- f) La expedición de patentes,
- g) El registro de marcas, etc.

Por otro lado son ejemplos de derechos por uso o -- aprovechamiento de bienes del dominio público, según la Ley - Federal de Derechos, los siguientes:

- a) Por el aprovechamiento de la vegetación arbórea, usando como base el metro cúbico (art. 196),
- b) Por la extracción de ciertas especies, como atún, patudo, bonito y albacora, usando como base la tonelada neta de registro de arqueo de la embarcación y por cada viaje hasta de 60 días (art. 199),
- c) Por la entrada de embarcaciones de altura a puertos nacionales, con base en tonelada bruta de registro de la embarcación (art. 200), etc.

Nuestro comentario en relación a los Derechos, es -- que se trata de una figura tributaria que ocupa el tercer lugar en importancia, como fuente de ingresos para el Estado, -- puesto que el primer lugar lo ocupa los impuestos y el segundo las aportaciones de seguridad social.

Asimismo, los derechos son una contraprestación en -- dinero, porque el contribuyente recibe un servicio del Estado -- o el uso o aprovechamiento de un bien del dominio público, a -- cambio de la cantidad de dinero que paga, de lo cual se deriva que el servicio debe prestarse a petición del usuario, que lo -- debe prestar la administración pública, que el cobro debe fundarse en una ley, que el pago del precio es obligatorio y que -- la prestación debe ser proporcional y equitativa.

C A P I T U L O I I

E L C R E D I T O F I S C A L

II. - EL CREDITO FISCAL

En el presente capítulo nos ocuparemos del estudio y análisis de las dos primeras etapas del crédito fiscal, --- esto es, su nacimiento y su determinación en cantidad líquida. Para lo cual es preciso referirnos, primero a los conceptos de la "relación jurídico-tributaria" y de la "obligación-tributaria", así como al proceso formativo de ésta última con el objeto de identificar y diferenciar estas dos figuras fundamentales de nuestra materia y poder precisar cada uno de -- los elementos que sirven para determinar en cantidad líquida y concretar la prestación fiscal.

Como ya se indicó, el ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o cantidades en especie, si los -- tributos fueren en especie; asimismo, sabemos que este poder tributario, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo con la expedición de la ley, en la que se establece de -- manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que al realizarse crea un vínculo entre el Estado y los particulares.

a) Este vínculo constituye la relación jurídico-tributaria, la cual está integrada por los correlativos derechos y obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y que se extingue al cesar el primero en las actividades -- reguladas por la ley tributaria.

b) En cambio, por obligación tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, que actúa ejercitando el poder tributario, cuyo pago extingue a dicha obligación.

Podemos deducir del estudio de estas dos definiciones que se trata de dos conceptos distintos, ya que de acuerdo a lo expuesto puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria, ¿cómo puede ocurrir tal situación?, con un ej. lo explicamos para hacerlo más explícito).

Una persona que se dedique a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter jurídico-tributario; se deben entre sí una serie de obligaciones que serán -- cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares operan con pérdidas en varios ejercicios fiscales y, por consiguiente no coinciden con la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de -- que no obtuvieron utilidad gravable, no obstante, existe relación jurídico-tributaria, porque el sujeto pasivo estará obligado a presentar su declaración, ya sea manifestando pérdida o bien en ceros, sin que ello implique el nacimiento de la -- obligación tributaria o, si se prefiere la deuda tributaria.

Por otro lado, respecto al proceso formativo de la obligación tributaria diremos que; en el Derecho Privado normalmente las obligaciones nacen de acuerdo con la voluntad de las partes, determinando éstas, el límite, la extensión y la medida de su obligación. La ley en el Derecho Privado es titular de la voluntad de las partes, salvo que exista, también de acuerdo con la ley, una circunstancia que impida el nacimiento de la obligación, ésta no puede crearse por la concurrencia de la voluntad de las partes, es decir, tan sólo en los casos en que exista incapacidad, violencia, lesión o falta de causa lícita, esto es, en alguna de las hipótesis previstas por la ley privada para que la obligación nazca, entonces puede ésta no constituirse por la voluntad de las partes.

Existe otro tipo de obligaciones en el Derecho Privado que no nacen a voluntad de las partes, sino que derivan de una manera inmediata y directa de la ley; Son las obligaciones *ex lege*.

En este tipo de obligaciones la ley tiene una función constitutiva de la obligación. Por ej. cuando se trata de obligación alimenticia o bien cuando se trata de la responsabilidad civil por daños y perjuicios, no es la voluntad de las partes la que determina la obligación, sino la ley misma.

En el Derecho Público las obligaciones son análogas a las obligaciones *ex lege* del Derecho Privado, porque en los dos casos la ley tiene una función constitutiva de las obliga

ciones, es decir, la ley misma es la que determina su nacimiento, su determinación y medida. También puede existir analogía por razón del objeto de la obligación. Normalmente en el Derecho Privado el objeto de la obligación es una prestación pecuniaria, de la misma manera que normalmente en el Derecho Público el objeto de la obligación es también una obligación pecuniaria.

Pero así como puede hablarse de analogía entre las obligaciones ex lege del Derecho Privado y las de Derecho Público también emanadas de la ley, existen diferencias esenciales que es necesario hacer resaltar. En las obligaciones de Derecho Privado nacidas por voluntad del legislador el sujeto activo de la relación es un particular en tanto en las relaciones de Derecho Tributario el sujeto activo de ellas es el Estado. Otra diferencia se encuentra en el objeto propio de ellas, pues en tanto que la ley al constituir la obligación de Derecho Privado tiene como objeto satisfacer un interés individual, al contrario el objetivo, el propósito de las obligaciones de Derecho Público es siempre un objeto y un propósito que entra en los límites del interés social.

Es preciso indicar que si bien la voluntad del legislador es la que determina las obligaciones tributarias, esta no basta para crear esa clase de obligaciones, porque, el legislador no puede crear algo de la nada, se necesita en todo caso un hecho que venga a concurrir con la hipótesis prevista por la ley, para que opere el nacimiento de la obliga-

ción tributaria; si no existe un hecho jurídico que hipóticamente ya ha sido previsto por el legislador, entonces la obligación tributaria no podrá formarse. Es una idea substancial relacionada con el nacimiento de la obligación tributaria que un hecho previsto por la ley es el que al ocurrir determina el momento generador del crédito fiscal, lo que en nuestro Código Fiscal está claramente previsto en el Art. 6º, que define "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales.....", lo que por otra parte es doctrinalmente indispensable, el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria, es la realización de un hecho, de un hecho jurídico, supuesto que jurídicos son sus efectos, sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso en general pueden haber sido considerados como objeto de gravamen por el legislador, por tanto, establecidos como hechos impositivos; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el CFF y en su reglamento. (53)

(53) Delgadillo Gutierrez Luis H., Principios de Derecho Tributario, Ed. Limusa, México, 1985, p. 102.

De lo anterior podemos concluir que 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, a cuyo nacimiento -- hemos de referirnos a continuación.

2.1. NATURALEZA JURIDICA DEL CREDITO FISCAL

consideramos que para el estudio de esta primera -- etapa del crédito fiscal, esto es, su nacimiento, y una mejor comprensión, debemos referirnos primero a la definición de -- crédito fiscal que establece el Código Fiscal de la Federa-- ción, y segundo, al momento de su nacimiento, de acuerdo con -- la doctrina y a nuestra legislación fiscal.

2.1.2. CREDITO FISCAL, SU DEFINICION

El Código Fiscal de La Federación vigente, en su -- Ant. 4º, establece que: "Son créditos fiscales los que tenga -- derecho a percibir el Estado o sus organismos descentraliza-- dos que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo lo que deriven de responsabilida-- des que el Estado tenga derecho de exigir.....".

Por el contenido de esta definición, podemos obser-- var que el C.F.F., precisa el alcance y contenido de este con-- cepto, al permitir que adquieran características de crédito -- fiscal, otras cantidades -- como por ej. las cuotas obrero-pa -- tronales, pagaderas al IMSS o también las aportaciones empre-- sariales al INFONAVIT y al SAR -- que debe percibir el Estado

que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorga ese carácter con el fin de facilitar su cobro, de lo cual podemos derivar que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida, es un crédito fiscal, por ej. el ISR sobre ingresos netos, el impuesto del 2% sobre nóminas, el 2% de impuesto al activo, entre otros.

Ahora bien, con respecto al momento de creación del crédito fiscal, la doctrina coincide en forma absoluta en que éste nace en el momento en que se efectúa el hecho jurídico que de acuerdo con la ley da lugar a su nacimiento. A continuación citaremos la opinión que sobre este tema han dado algunos autores, entre ellos por ej:

Florez Zavala, en nuestra doctrina, dice: "No es, necesario la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito, éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autonomía fiscal es sólo declarativa de la existencia del crédito". (54)

Para Giuliani Fonrouge, "la obligación tributaria o, si se prefiere la deuda tributaria, nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo)". (55)

(54) Citado por De La Garza Sergio F, Ob. cit., p. 527.

(55) Giuliani Fonrouge Carlos M, Ob. cit., p. 428.

A.D. Giannini, en su Libro *Instituciones de Derecho Tributario* expresa que "la deuda impositiva nace en el mismo momento en que se produce aquella particular situación de hecho a la cual la ley vincula todo impuesto singular y que --- puede designarse genéricamente como presupuesto del tributo". (56)

Manio Plugiese, en su *Derecho Financiero*, indica -- que " el momento característico para el nacimiento de la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta o se realiza el hecho jurídico al cual la ley condiciona la obligación del ciudadano a pagar el tributo". (57)

Por nuestra parte consideramos que, para que exista crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que quepan dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, - haya una norma que le sea aplicable, es decir, un hecho jurídico. Además es indispensable que la autoridad demuestre que encontró un hecho gravable o imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable con exactitud.

Para finalizar, citaremos lo que el Código Fiscal - de la Federación, establece al respecto al precisar en su --- art. 6º, que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las -- leyes vigentes durante el lapso en que ocurren". Es incuestionable que este precepto está inspirado en la tesis sostenida

(56) Citado por Martínez López Luis, *Ob. cit.*, p. 113.

(57) *Ibidem.* p. 114.

completa de la obligación tributaria. Ahora bien, como en --- nuestro idioma no existe una palabra que de una manera tan -- precisa como la italiana "accertamento" ofrezca la idea de -- que es necesario mediante actos posteriores al nacimiento del crédito fiscal determinar éste en cantidad líquida, se emplea en sustitución de él la expresión "determinación del crédito", que en el siguiente capítulo examinaremos.

2.2. LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL

Para dar inicio a este tema, conviene aclarar que - la Administración Activa puede dictar acuerdos para cualquiera de los siguientes efectos:

- 1.- Para determinar la existencia de un crédito fiscal;
- 2.- Para señalar las bases de su liquidación; y
- 3.- Para precisar la cantidad líquida.

Este acuerdo de la Administración activa que puede tener cualquiera de ese triple objeto, es lo que en la Doctrina Italiana se ha denominado "ACCERTAMENTO", traducido en --- "ACERTAMIENTO" en nuestro idioma. Se trata, del acto en virtud del cual los órganos de la Administración Financiera determinan: Primero, el hecho que da nacimiento al crédito fiscal, por ser el hecho hipóticamente previsto en la ley; --- Segundo, la medida de la obligación tributaria, ya sea señalándose las bases de las cuales se desprende su liquidación.

o bien determinando el crédito en cantidad líquida, a continuación citaremos algunas de las definiciones que han sostenido algunos tratadistas de la materia:

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 de la obligación". (58)

Jarach afirma que "La determinación tributaria es - un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de - la obligación tributaria sustantiva". (59)

Para De La Ganza, la determinación es "un acto del sujeto pasivo por el cual reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o - cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley". - (60)

Para nosotros, de acuerdo a la definición sostenida por Giuliani Fonrouge y a la definición de De La Ganza, la --

(58) Giuliani Fonrouge Carlos M, Ob. cit., p. 529.

(59) Citado por De La Ganza Sergio F, Ob. cit. p. 532.

(60) De La Ganza Sergio F, Ob. cit., p. 533.

determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo, como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

Blumenstein, (61) representante de la moderna Escuela Alemana, dice que: "la determinación del crédito fiscal corresponde a un aspecto puramente formal del Derecho Tributario, y que una vez que el crédito mismo ha nacido en el momento en que se efectúa el hecho jurídico que de acuerdo con la Ley da lugar a su nacimiento. La posterior actividad de la Administración Financiera para comprobar la existencia del hecho y para medir el tributo, es según la doctrina moderna alemana, algo que no tiene importancia, porque de él no deriva el nacimiento del crédito".

Consideramos que la tesis de Blumenstein es acertada, ya que indudablemente el impuesto nace desde el momento en que se realizan los hechos que condicionan la aplicación de la Ley fiscal, pero técnicamente excesiva, porque en tanto la Administración Pública no determine ese hecho y en cuanto no se mida el tributo, el crédito fiscal si bien ha nacido, es totalmente ignorado, por lo tanto, es indispensable, desde un punto de vista práctico, que los órganos de la Administración Pública conozcan ese hecho, para que de ese conocimiento pueda derivar la determinación de la medida del crédito. Así pues, resulta una condición necesaria para el establecimiento de la relación tributaria la de que mediante actos de la Administración Pública, se determine en cantidad líquida el impuesto debido, o bien se fijen al menos las bases para esa --

(61) Contina Gutiérrez Alfonso, Ob., cit. p. 131.

liquidación. Concretado esto, fijada ya la necesidad de la de terminación del crédito, haremos referencia a los órganos que efectúan esa determinación.

De una manera general se puede decir que los órganos encargados de la determinación de un crédito fiscal son dos: primero, los órganos directos de la Administración Financiera, siendo estos, la Secretaría de Hacienda y sus directas dependencias, segundo, los organismos fiscales autónomos, que son organismos descentralizados que tienen -- por disposición expresa de la Ley -- el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones.

Son ejemplo de un organismo fiscal autónomo el Instituto Mexicano del Seguro Social, por expresa designación de la Ley respectiva, (62) teniendo como objeto propio de su competencia la determinación de los créditos y de las bases para su liquidación, que le corresponden como aportes, intereses - monerarios y capitales constitutivos.

(62) Ant. 267 de la Ley del IMSS, "El pago de las cuotas, - los recargos y los capitales constituidos tienen el -- carácter fiscal".

Ant. 268 "Para los efectos del artículo anterior, el - Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en - cantidad líquida, cobrarlos y recibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias.

*Asimismo, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, creado por la Ley del mismo nombre, publicada en el -
Dianio Oficial de la Federación el 24 de abril de 1972, tiene
el carácter de organismo fiscal autónomo, como organismo de -
servicio social con personalidad jurídica y patrimonio pro-
pio. Está facultado para determinar en caso de incumplimiento
el importe de las aportaciones patrimoniales y las bases para
su liquidación y para su cobro. El Instituto tiene también fa-
cultades para determinar los referidos créditos fiscales que-
de no ser cubiertos podrán ser cobrados mediante el procedi-
miento administrativo de ejecución.*

*Esperando, haber dejado claro el concepto de la de-
terminación del crédito fiscal, a continuación nos ocuparemos
del estudio y análisis de las formas de la determinación del-
crédito fiscal, señaladas por la Doctrina, así como las que -
señala nuestra legislación fiscal.*

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

2.3. FORMAS DE DETERMINAR EL CREDITO FISCAL

Respecto a la forma de la determinación del crédito fiscal, -- en nuestro derecho -- puede de una manera general decirse que es susceptible de revestir las formas: Directa, legal, presuncional y autodeterminación del crédito. (63)

Por su parte, la Doctrina extranjera de acuerdo a las características del Derecho argentino, señala tres tipos o procedimientos de determinación: 1) determinación por el sujeto pasivo; 2) determinación de oficio; y 3) determinación mixta. (64)

Ahora bien, analizando cada una de estas formas, tenemos que: La forma directa tiene por objeto la fijación exacta y efectiva de los hechos que dan lugar al nacimiento del crédito fiscal y la determinación exacta y efectiva de la medida de la deuda del contribuyente, y esto es mediante una investigación directamente hecha por la Administración Pública, como ej. de la determinación directa mencionaremos el de la determinación del ISR, y de la determinación del impuesto de alcoholes, entre otros, por ser los ejemplos típicos, de esta forma de determinación.

En otros casos la determinación de los créditos es legal, cuando deriva de la aplicación de leyes pre-establecidas. Mediante una anterior determinación de un crédito se obtiene por aplicación de las leyes, la determinación exacta de

(63) Contina Gutierrez Alfonso, Ob. cit., p. 138.

(64) Giuliani Fonnouge Carlos M, Ob. cit., p. 539.

La medida de otro impuesto, como ocurre con los impuestos adicionales, como por ej. la contribución federal que mediante una cuota adicional grava en beneficio del Erario de la Nación, determinados impuestos locales o también los impuestos adicionales sobre la importación y exportación, que consisten en cuotas que sobre cargan los impuestos arancelarios, para proveer de recursos a las Juntas de Mejoras Materiales, (65)- en estos casos la determinación del crédito fiscal es una determinación puramente legal y no se necesita de la intervención de los órganos de la Administración Pública, para que mediante una investigación de los hechos, se determine la medida del impuesto, que en una forma exacta, precisa, deriva de la aplicación de la misma ley.

En cuanto a la determinación presuncional de los créditos fiscales ésta se emplea cuando no es posible o simplemente fácil determinar en forma directa la medida de la obligación fiscal. Las presunciones pueden ser relativas o absolutas, es decir, presunciones *junis tantum* y presunciones *junis et de jure*.

En nuestra legislación fiscal no existen las presunciones absolutas, en cambio sí existen casos en la legislación extranjera, (66) puesto que, esta clase de determinación de impuestos se funda en que mediante determinados indicios y síntomas externos, se considera determinada de una manera precisa la capacidad tributaria; para Alfonso Cortina Gutierrez- (67) este tipo de impuestos es criticable desde el punto de -

(65) Juntas de Mejoras Materiales, tienen como misión propia hacer obras en los Municipios de las aduanas.

(66) En Francia por ej. existe un impuesto sobre puertas y

vista técnico, porque dice: "por mucho que existan formas externas, indicios, síntomas, de la capacidad tributaria, estas formas externas o estos síntomas pueden no corresponder a la capacidad contributiva exacta de la persona de que se trate, sólo cuando exista para la Administración Pública un grave peligro de evasión de impuestos debe recurrirse a este tipo de presunciones absolutas para la determinación de la medida del crédito fiscal".

En cambio, casos de determinación presuncional relativa sí existen en nuestra legislación fiscal. Siendo los más interesantes ejemplos los que se encuentran en la legislación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Cuando un contribuyente no presenta su declaración (68) o cuando no puede con su contabilidad probar los datos en ella, entonces es posible hacer una calificación estimativa aproximada, según datos externos, según estadísticas de negocios similares. Consideramos que las presunciones en que se basa la Administración Pública para hacer esta clase de determinaciones del impuesto son presunciones relativas, en tanto el contribuyente pueda demostrar que los datos externos o los indicios considerados no corresponden a su real situación contributiva.

ventanas; en Italia existe un impuesto que gravó la posesión de los pianos. Estos impuestos se fundan en que la existencia de determinado número de puertas y ventanas o la posesión de un piano es simplemente un indicio de la capacidad tributaria.

(67) Contina Gutierrez Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, p. 140.

(68) De la declaración. Por razones de necesidad del Estado

Las leyes imponen para determinados impuestos (como, por ej. - en el ISR o en el IVA) una obligación accesorio a la obligación tributaria esencial, esa obligación accesorio es la de presentar declaraciones.

Por declaración entendemos que: "Es el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes - para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho crédito tributario, con la pretensión, en todo caso, de que la Autoridad tributaria conozca como válida dicha liquidación".

Asimismo, "la declaración es el punto de partida, la llave para el inicio de las relaciones tributarias que se crean entre el sujeto pasivo y la Administración Pública". De La Garza, Ob. cit., p. 545 y 546.

La obligación de presentar la declaración incumbe normalmente al sujeto pasivo.

Por lo que respecta a la auto-determinación de los créditos fiscales, ésta consiste en la determinación que el causante mismo determina sin la intervención de la Administración Pública, por ej. en el impuesto sobre compra-venta, el impuesto que grava la renta, los impuestos sobre la fabricación de cerillos y fonófonos. En todos estos casos el impuesto es determinado por el propio causante, sin embargo, no hay -- que pender de vista, que de una manera preventiva o de una manera posterior con finalidades represivas, puede la Administración Financiera actuar para determinar con exactitud la medida del impuesto.

Por otro lado, en relación a las formas de determinar el crédito fiscal, señaladas por la doctrina extranjera, tenemos que: la determinación por el sujeto pasivo, es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, y en la que la determinación y percepción de los impuestos se efectúa sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentarlo los responsables.

En cuanto, a la determinación de oficio es la efectuada por la Administración, sin cooperación del sujeto pasivo, dándose en los siguientes casos: " a) cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo; b) si el deudor o responsable no proporciona los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible; c) cuando de la declaración o determinación -- formulada por el sujeto pasivo, fuere impugnada, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; ---

inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; -- errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación (falta o no exhibición de libros, registros y comprobantes; cuando los exhibidos no menezcan fe o sean incompletos)". (69) En tales supuestos, la determinación puede ser con base cierta o con base presunta.

La determinación con base cierta es la que se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o bien por la Administración Pública, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. En tanto, la determinación con base presunta existe cuando, sea la Administración Pública (caso más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo -- principal, determinan la base imponible con ayuda de las presunciones establecidas en la ley. (70)

Así, por ej. un caso de base presunta es la que resulta de la aplicación del Art. 75 de la LISR, según la cual, cuando la SHCP comprueba a una persona física que ha realizado erogaciones mayores que las declaradas y ésta no puede comprobar que no procedan de ingresos gravables, esa diferencia constituye un ingreso gravable que se agrega al declarado por el contribuyente.

Por medio de este método se investiga por los medios o signos externos del sujeto del impuesto para así, presuntivamente, determinar su capacidad contributiva.

(69) Giuliani Fonogue Carlos M, Ob. cit., p. 543 y 544.

(70) De La Ganza Sengio F, Ob. cit., p. 538.

Por último, la determinación mixta que es la determinación realizada por la Administración con la colaboración del sujeto pasivo.

En Argentina es un procedimiento de excepción, válido en pocos impuestos a diferencia, por ej. de Brasil donde constituye la forma ordinaria o normal de fijar los tributos de mayor importancia.

Después de esta breve referencia a las formas para determinar los créditos fiscales, señaladas por la doctrina, es preciso mencionar las formas establecidas en nuestro Código Fiscal, en su art. 6º, tercer párrafo, el cual a la letra dice: " corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación con contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación".

Haciendo un análisis del precepto antes mencionado, podemos deducir que en nuestro país asume importancia preponderante la auto-determinación, también llamada, determinación por el sujeto pasivo, por ser la forma normal de determinación de los principales impuestos nacionales. Como por ej. el ISR, el IVA, el IEPS.

Por otro lado, creemos que la determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable de su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa.

Deseamos, por último, hacer referencia de una manera muy breve a otras dos formas para la determinación de los créditos fiscales, siendo estas: "el concordato fiscal" y la determinación "con base estimada" o "estimativa".

El concordato fiscal, es un acto administrativo, en el que el organismo fiscal resuelve sobre la existencia del crédito fiscal y determina las bases para su liquidación, mediante condiciones convenidas con el contribuyente, quien --- acepta obligaciones que la autoridad jurisdiccional podría declarar que no están a su cargo y el fisco prescinde de reclamaciones que esa misma autoridad podría rechazar. El concordato es, pues, el resultado de una interpretación de la ley, -- adecuada a circunstancias materiales de dudosa o discutible -- procedencia. (71)

Por otra parte, la determinación con base estimativa, resulta cuando la Administración Financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base -- presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado.

(71) Mantínez López Luis, Ob. cit., p. 123.

Nuestra opinión, de acuerdo a lo expuesto en este capítulo concluimos, que la naturaleza jurídica del crédito fiscal, es de derecho público y que éste nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de la sujeción del gravamen, cuya determinación no debe ineludiblemente emanar de la Administración Pública, sino que puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación por parte del fisco.

También cabe hacer mención que en nuestro País a diferencia de lo que ocurre en otros Países con distinta organización fiscal, asume importancia preponderante la determinación por el propio contribuyente, quien mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la Administración tributaria por medio de una declaración y paga dicha cantidad de dinero en las Instituciones de Crédito, autorizadas para tal efecto.

C A P I T U L O I I I

EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

III.- EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL

Para el estudio de esta tercera etapa del crédito fiscal es necesario hacer la diferencia que existe entre el nacimiento y la exigibilidad de éste, en virtud de que se trata de dos momentos distintos de la misma relación jurídico-tributaria.

Así tenemos que mientras el nacimiento consiste en la aparición de un vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor (contribuyente), la exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público, titular del crédito fiscal, esté legalmente facultado para obligar al deudor del tributo al pago de la prestación. (72)

Una vez precisada esta diferencia, nos ocuparemos del examen de la exigibilidad del crédito fiscal, desde el punto de vista jurídico y doctrinario.

3.1. EXIGIBILIDAD DEL CREDITO FISCAL, SU CONCEPTO:

Jurídicamente el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del art. 145 del CFF, que establece que: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados-

(72) De La Garza Sengio F., Ob. cit., p. 549.

por la Ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución". Asimismo, el art. 6º del CFF dispone en qué momento deben hacerse los pagos, transcurridos éstos se hace exigible el pago. Las reglas señaladas en el art. 6º son las siguientes:

I.- En la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

II.- A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará en las Instituciones Bancarias autorizadas para tal efecto, dentro del plazo que a continuación se indica:

a) Si la contribución se calculo por periodos establecidos en la Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente. Por ej., - el pago del ISR sobre productos del trabajo subordinado, el pago de IVA, etc.

b) En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Ahora bien, sobre el particular la doctrina ha establecido que: "Es la posibilidad de hacer efectivo un crédito fiscal, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago". (73)

(73) Rodríguez Lobato Raúl, "Derecho Fiscal", Ed. Harla, México, 1983, p. 127.

Para De la Garza, "el pago del crédito fiscal es -- exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha --- transcurrido el plazo que para hacerlo da la Ley y no se ha - hecho". (74)

De acuerdo a lo expuesto, el crédito fiscal se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse - determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que - la Ley establezca para su pago sin efectuar el entero corres- pondiente, por lo tanto, mientras no se venga o transcurra la época de pago el crédito fiscal no es exigible por el sujeto- activo.

Asimismo, las consecuencias de la exigibilidad pue- den llegar a afectar en forma directa la economía de los con- tribuyentes que se opongan a ella, ya que presupone una acti- tud de renuencia o negligencia, frente al imperativo de tener que cumplir con las obligaciones tributarias y por ende da -- origen al ejercicio de la Facultad Económica-Coactiva por parte del Fisco. Dichas consecuencias son:

1.- La imposición de recargos (75) y multas (76), - Los recargos son una especie de intereses moratorios que se - cobran a los contribuyentes en los casos de pago extemporáneo de un tributo, en tanto que las multas, son sanciones pecunia- rias que la autoridad hacendaria impone a quienes infringen - las leyes fiscales.

(74) De la Garza Sergio F., Ob. cit., p. 549.

(75) Art. 21 del CFF, dispone que: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado - por las disposiciones fiscales..... deberán pagarse -

Por lo tanto, cuando un tributo se torna exigible, - el Fisco, no sólo está facultado para proceder a su cobro, -- sino también para exigir el pago de recargos por todo el tiempo transcurrido entre el vencimiento del plazo para el pago y la fecha que se haga efectivo, y para imponer multas por la infracción consistente en no pagar dentro del plazo establecido por la Ley.

2. - La instauración del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se denomina así a la acción que el Fisco lleva a cabo en contra de un contribuyente que no ha pagado uno o varios tributos a su vencimiento, con el objeto de hacer -- efectivo su importe más el de los correspondientes accesorios (recargos, multas y gastos de ejecución), de manera forzada y aún en contra de la voluntad del afectado, mediante el embargo y remate de bienes de su propiedad, en cantidad suficiente para satisfacer el monto total de los adeudos de que se trate. (77)

recargos en concepto de indemnización al Fisco federal por falta de pago oportuno.....".

(76) Ant. 70 del CFF, dispone que: "La aplicación de multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas.....".

(77) Ancoja Vizcaino Adolfo, Ob. cit., p. 96.

3.- El cobro de gastos de ejecución (78), cuando se inaturna el Procedimiento Económico-Coactivo, el Fisco incurre en diversas erogaciones como por ej., honorarios de ejecución, publicación de convocatorias, transporte de bienes embargados, etc., cuyo monto debe ser cargado al contribuyente-moroso que por su incumplimiento da origen a esa situación, - en adición a las contribuciones, recargos y multas que adeude, a fin de que la percepción de la Hacienda Pública resulte libre de esta clase de gastos, como lo está cuando el contribuyente pago oportunamente. (79)

Como podemos apreciar, la exigibilidad de un tributo da nacimiento en forma automática al ejercicio del poder sancionador del Fisco, que en el caso de nuestro Derecho es eminentemente económico, pues la falta de pago oportuno puede llegar a ocasionar que el monto original del crédito se eleve considerablemente por concepto de recargos, multas y gastos de ejecución.

En este orden de ideas, cabe mencionar que el tiempo con que cuentan las autoridades hacendarias para hacer --- efectivo un crédito fiscal es de cinco años a partir de la fecha en que el mismo se haya convertido en exigible, ya que de

(78) Art. 150 del CFF, establece que: "Cuando sea necesario emplear el procedimiento de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas..... estarán -- obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución.....".

(79) Anioja Vizcaino Adolfo, Ob. cit., p. 96.

Lo contrario, de acuerdo a lo que señala el art. 67 del CFF, - las correspondientes facultades de cobro se extinguen por caducidad.

A manera de conclusión podemos decir que una vez -- que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida y - por tanto surge el crédito fiscal éste debe pagarse en la fecha señalada en las leyes fiscales respectivas, porque de no ser así, la autoridad hacendaria procederá a requerir el pago al deudor. En efecto, fijado el importe líquido de la obligación se necesita, para ser exigible que se notifique al deudor, a fin de que pague o impugne la resolución. También debemos recordar que los arts. 6º y 145 del CFF, disponen que la falta de pago o garantía de un crédito fiscal en la fecha o dentro del plazo indicado en la Ley, determina que se haga -- exigible mediante el "Procedimiento Administrativo de Ejecución" o "Facultad Económico-Coactiva" que es como se le ha conocido en nuestro País tradicionalmente, misma que será tema de nuestro siguiente estudio.

Antes de examinar en detalle esta Institución, deseamos hacer una breve referencia y de manera rápida a uno de los actos administrativos con que se inicia el procedimiento de ejecución, es decir, la notificación del requerimiento de pago, por ser ésta la que da plena eficacia al acto administrativo.

3.2. NOTIFICACION, SU DEFINICION DOCTRINARIA

En términos muy amplios, Cipriano Gómez Lana, define a la notificación como "La forma, manera o procedimiento - marcado por la Ley a través de los cuales el tribunal hace -- llegar a las partes o a terceros el conocimiento de alguna resolución o de algún acto procesal o bien, tiene por realizada tal comunicación para los efectos legales". (80)

Rafael de Pina y Rafael de Pina Vana, en su Diccionario de Derecho, definen la notificación como: "Acto mediante el cual, con las formalidades legales preestablecidas se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesada en su conocimiento o se le requiere para que cumpla un acto procesal". (81)

En la materia que no ocupa, las notificaciones son reguladas por el CFF en su Capítulo II, arts. 134-140.

3.3. REQUERIMIENTO: SU DEFINICION DOCTRINARIA Y SU IMPORTANCIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Gómez de Liaño, define al requerimiento como la --- "Intimación que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad con relación a un asunto". (82)

(80) Gómez Lana Cipriano, Teoría General del Proceso, UNAM, - México, 1987, p. 273.

(81) De Pina Rafael y De Pina Vana Rafael, Diccionario de - Derecho, Ed. Porrúa, México, 1985, p. 363.

(82) Ibidem. p. 429.

Para Cipriano Gómez Lana, el requerimiento "Es un medio de comunicación procesal, una notificación especial que debe ser hecha personalmente". El requerimiento implica una orden del tribunal para que la persona o entidad requeridas, hagan algo, dejen de hacerlo o entreguen una cosa. (83)

De las definiciones transcritas, podemos derivar -- que la notificación del requerimiento es un acto necesario, -- que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además un acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal, la iniciación del procedimiento de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio -- del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido por el contribuyente en forma voluntaria y espontánea.

Respecto al requerimiento de pago el TFF ha sostenido que "el requerimiento es un acto administrativo que debe efectuarse mediante el cumplimiento de determinadas formalidades para tener validez legal como son las que se empleen formularios especiales". (84)

Asimismo, la SCJN ha establecido la tesis de que -- "la diligencia del requerimiento es la base del procedimiento económico-coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación ulterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la violación en su perjuicio de los arts. 14 y 16 de la Constitución". (85)

(83) Gómez Lana Cipriano, Ob. cit., p. 275

(84) RTFF, Nos. 25-26, p. 70

(85) SGF, Tomo XXV, p. 1690.

Con base en lo anterior, podemos decir que transcurrido el término de pago de un crédito líquido y exigible, no ratificado previamente en forma legal, procede el requerimiento al deudor, el cual debe ajustarse a las prescripciones del Código y usando para ello las formas oficiales, ya que cuando el requerimiento de pago no se practica con sujeción a las -- prevenciones legales, no produce ninguna consecuencia jurídica, pues se considera que la autoridad ejecutora obra sin --- apoyo en mandamiento motivado y fundado legalmente.

Una vez hecha la referencia sobre este acto administrativo de tan esencial importancia para el procedimiento administrativo de ejecución, pasamos al estudio particular de éste.

3.4. LA FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA

El procedimiento económico-coactivo es una de las -- particularidades del Derecho Tributario, muy importante para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los -- créditos fiscales que le corresponden. Asimismo, consideramos que ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

3.4.1. SU DEFINICION

De La Ganza La define como: "La actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en via de ejecución forzosa los créditos fiscales a su favor". (86)

Para Rodríguez Lobato, es "el procedimiento a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales". (87)

Para Florencio Fonpheta Chenigo, es "el derecho que tiene el Estado para actuar directamente y sin intervención judicial, para hacer efectivos los créditos fiscales que no se cubran voluntariamente por los causantes, aplicándoles los medios de apremio legales". (88)

Por su parte, el CFF lo regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución (Capítulo III).

Para nosotros, en base a las definiciones citadas, es la facultad que tiene el Estado para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles, sin necesidad de que intervenga el poder judicial.

Cabe mencionar que el procedimiento administrativo de ejecución se constituye con la orden del requerimiento de pago al causante, de mandamiento de ejecución, el embargo, y en su caso el remate y la aplicación del producto del remate.

(86) De La Ganza Sergio F., Ob. cit., p. 745

(87) Rodríguez Lobato Raúl, Ob. cit., p. 237

(88) Citado por Senna Rojas Andrés, Ob. cit., p. 108

suficiente para asegurar el interés fiscal. (89)

Por lo tanto, las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determina a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al contribuyente, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, sin embargo, puede suceder que el contribuyente no cumpla voluntariamente porque considere que de alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien simplemente por morosidad.

Ante tal situación, la doctrina da la solución admitiendo que la Administración Pública proceda en forma directa es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones.

Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa sin trabas y sin sujeción al procedimiento judicial.

Al respecto la SCJN ha establecido que: "El pago de impuestos constituye un adeudo que es el resultado de una necesidad pública y para hacerlos efectivos, el Poder Administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro poder". (90)

(89) Serna Rojas Andrés, Ob. cit., p. 106

(90) SGF., Tomo V, p. 326.

De lo antes expuesto, podemos deducir que la justificación de la Facultad Económico-Coactiva se apoya en la naturaleza del crédito fiscal que responde; como lo señala la Tesis de la Corte; a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, y puesto que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular, de ahí su justificación.

Una vez hechas estas consideraciones, es preciso pasar al examen de la constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva.

3.4.2. FACULTAD ECONOMICO COACTIVA, SU CONSTITUCIONALIDAD:

3.4.2.1. ANTECEDENTES

En épocas pasadas, el ejercicio de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas fue objeto de diversas discusiones en su contra, cuestionando su constitucionalidad, ya que la consideraban violatoria de los artículos 14, 17 y 22 de la Constitución Federal, toda vez que -- con base en ella la autoridad administrativa priva total o parcialmente de bienes, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante tribunales previamente establecidos y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, por lo que el fisco se hace justicia así mismo y ejerciendo violencia para reclamar sus derechos.

Se discutía que la facultad económico-coactiva violaba el art. 14 Constitucional, porque éste ordenaba que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en que se cumpla con las formalidades --- esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Otra objeción al art. 14 Constitucional, era la que se hacía consistir, en que la autoridad administrativa no era una autoridad competente, que pudiera fundar y motivar la causa legal del procedimiento por el que se moleste a una persona en sus posesiones.

Asimismo, se argumentó que violaba el art. 17 Constitucional, porque éste prohíbe hacerse justicia por sí mismo y ejercer violencia para reclamar su derecho y que el Poder Ejecutivo, al exigir en la vía de apremio el pago de los créditos fiscales, en realidad se hacía justicia a sí mismo y -- ejerciendo violencia para reclamar sus derechos.

También se objetó que la facultad económico-coactiva violaba el art. 22 Constitucional, pues al establecer éste, de que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que correspondan a una persona para el pago de impuestos o multas, indica que esto ocurre -- siempre que esa aplicación sea hecha por la autoridad judicial, lo cual significa que es dicha autoridad la que debe --

intervenir para el cobro de tales créditos fiscales. (91)

Muchas fueron las argumentaciones, sin embargo no tuvieron la aceptación suficiente para formar una corriente significativa, debido a que desde el siglo pasado la opinión del Ministro de la SCGN, Don Ignacio L. Vallarta, les restó fuerza por lo contundente de su exposición en su obra "Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva" orientando con ello a la Corte a reconocer la constitucionalidad de este procedimiento.

Para una mejor explicación citaremos algunos de los argumentos expuesto por don Ignacio L. Vallarta.

Respecto a la necesidad de juicio previo para que la autoridad administrativa pueda ejecutar su resolución, nos señala que:

"Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago de impuestos, ni aun en el caso de que el deudor se oponga a verificarlos para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo".

En cuanto a la objeción de que la autoridad administrativa no es una autoridad competente, que pueda fundar y motivar la causa legal del procedimiento, Vallarta sostuvo que:

(91) De La Ganza Sergio F., Ob. cit., p. 745

"La facultad económico-coactiva si forma parte de las funciones administrativas, por lo que el Poder Ejecutivo es competente para ejercerla".

Con respecto a la opinión de que al ejercer la facultad económico-coactiva la administración se está haciendo justicia violando el mandato constitucional, Vallarta expuso que:

"..... si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular, aun por la fuerza, a que preste los servicios públicos que le tocan, él sería imposible y estaría desobediencia a aquél de los tres Poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, supuesto que para cada uno de sus actos, aun para exigir una multa por infracción de bando de policía, necesitaría el auxilio de un juez que legitimaría estas violencias". (92)

En la actualidad estas controversias han perdido trascendencia al reconocer la SCJN la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva, fijando jurisprudencia sobre esta importante cuestión. En efecto las Tesis números 475 y 476 sostienen este criterio: La aplicación de la facultad económica-coactiva en impuestos o adeudos fiscales por las autoridades administrativas no es violatoria de garantías. (93).

(92) Citado por De la Garza Sengio F., Ob. cit., p. 746

(93) Serra Rojas Andrés, Ob. cit., p. 109

Por otro lado, consideramos que la Jurisprudencia - de la Corte declarando la constitucionalidad del Procedimiento Económico-Coactivo se ha apoyado principalmente en la necesidad que tiene el Fisco, de percibir a la brevedad posible, - los ingresos que le corresponden, a fin de atender las necesidades que demandan los servicios públicos. Además si se toma en cuenta la facultad del Congreso, para dictar leyes que -- tiendan a ese fin, se verá que la Ley que creó la facultad -- económico-coactiva, no es anticonstitucional, ni pugna, por - consiguiente, con ninguno de los preceptos establecidos por - la misma Constitución.

3.4.2.2. FUNDAMENTO DE SU CONSTITUCIONALIDAD

Dois disposiciones legales son las que sustentan la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva:

Una es la fracción VII, del art. 73 Constitucional, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

La otra es la fracción XXX, del mismo artículo que faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las facultades que le concede la propia Constitución al Congreso y a los otros Poderes de la Unión. De manera que al estar facultado el Congreso para crear sus leyes de Presupuestos, al tener la facultad --

para expedir una ley en que se determine cuáles son los ingresos de la Hacienda Pública, forzosamente tenía que disfrutar de las mismas facultades para expedir otra ley, que indicara la forma de hacer efectivos esos ingresos; y esa ley es la -- que creó la facultad económico-coactiva, expedida por el Congreso de la Unión el 23 de mayo de 1910, vigente en la actualidad, porque los mismos motivos que hubo en ese entonces para decretarla, existen ahora y porque las mismas facultades -- que tenía el Congreso conforme a la Constitución de 1857, que regía en esa época, se las confiere ahora la Constitución vigente. (94)

Al respecto opinamos que, desde luego, no basta con que una ley sea obligatoria, sino que es necesario además que el Estado exija su cumplimiento, ya que de este supuesto depende la perfección de la ley y la propia supervivencia del -- Estado. De este contexto podemos derivar que las leyes fiscales son obligatorias tanto para los gobernados como para el -- propio Estado.

Por último, nuestro punto de vista (basado en lo antes expuesto) la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, radica en la naturaleza de las contribuciones, la -- cual responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, de tal forma que la facultad económico-coactiva y el establecimiento de las sanciones fiscales, plenamente re -- conocidas como instrumentos eficaces del régimen fiscal, son -- medios complementarios para el cobro de dichas contribucio-- -- nes.

(94) Barro Felipe, Tomo VIII, p. 960, Citado por Mangáin Ma -- nautou Emilio, Ob. cit., p. 223.

Después de este breve esbozo sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, pasamos al estudio de las formas para garantizar el interés fiscal.

3.5. FORMAS PARA GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

3.5.1. GENERALIDADES

La necesidad de asegurar la efectiva recaudación de las contribuciones, para que la actividad del Estado no se vea obstaculizada, ha hecho que diversos sistemas jurídicos se ocupen de rodear al crédito fiscal de garantías para asegurar su adecuado cumplimiento. Ella se realiza atribuyendo al crédito del Estado una posición privilegiada, lo que significa que en caso de que el deudor no haya cubierto espontáneamente la deuda, el ente público acreedor tiene, frente a otros acreedores, un derecho preferente para ser pagado antes que otros acreedores, excepto cuando haya adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, sueldos o indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo a la Ley Federal del Trabajo. (95)

(95) "El Fisco Federal tendrá preferencia para percibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo". (Art. 149, primer párrafo, del CFF).

Ahora bien, en cuanto a las alternativas para garantizar el interés fiscal, nuestro CFF, en su art. 141 establece las garantías que pueden constituirse en favor de los créditos fiscales. Esas garantías quedan a la elección del interesado que desea otorgarlas y deben comprender, tanto el crédito principal, como todos sus accesorios.

Los medios que señala este precepto son:

- 1.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto,
- 2.- Prenda o Hipoteca,
- 3.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión,
- 4.- Obligación solidaria asumida por tercero que -- compruebe su idoneidad y solvencia, y
- 5.- Embargo en la vía administrativa.

Para continuar el desarrollo de este tema, deseamos de manera general, referirnos a cada una de las cuatro primeras formas de garantía admisibles en materia fiscal, establecidas en el art. 141 del CFF, ocupándonos en su oportunidad - de la quinta forma, es decir, el embargo en la vía administrativa.

1.- DEPOSITO DE DINERO EN LAS INSTITUCIONES DE CREDITO
AUTORIZADAS PARA TAL EFECTO

Una forma de garantía aceptada por el CFF., para -- asegurar el interés fiscal, la constituye el depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto, esta forma de garantía debe cubrir el importe del crédito y todos sus accesorios legalmente causados, o el monto de la obligación que debe garantizarse en cualquiera de las formas siguientes, que prevé el Reglamento de la Ley de Tesorería de la Federación, en su art. 180, fracción II. (96)

a) Billeto o certificado expedido por Nacional Financiera, o por el Banco de México a disposición de la Tesorería de la Federación o de sus organismos subalternos. En este caso, el original del billete o certificado en que conste el depósito debe quedar en poder de la Tesorería o de sus organismos subalternos, según corresponda, excepto cuando la garantía se constituya a favor de la autoridad judicial.

b) En efectivo, mediante recibo oficial expedido -- por la propia Tesorería de la Federación o sus organismos subalternos, cuyo original debe entregarse al interesado.

(96) Diario Oficial de la Federación, del 30 de octubre de 1964.

2.- PRENDA O HIPOTECA

Ambas son formas de garantía, admisibles en materia fiscal, pero con la diferencia de que la primera recae sobre bienes muebles y la segunda sobre bienes inmuebles.

Respecto a la prenda le son aplicables --de acuerdo al Reglamento de la LTF, art. 180, fracción IV-- las siguientes reglas:

1.- Sólo debe aceptarse garantía prendaria cuando se constituya sobre bienes que se indican a continuación: --- siempre que quien los ofrezca acredite legalmente ser el propietario y que el valor de los mismos, cubra el importe del crédito o el de la obligación que se pretenda garantizar, más el de sus accesorios legales causados o que se lleguen a causar en el caso de hacerse exigibles.

a) Metales preciosos y alhajas hasta por el 50% del valor real que resulte del avalúo efectuado por Institución o persona idónea a satisfacción de la Tesorería de la Federación o de sus organismos subalternos y siempre que el interesado cubra los gastos y honorarios correspondientes a dicho avalúo.

b) Bonos o títulos emitidos por el Gobierno Federal, por el DF y por instituciones nacionales de crédito autorizadas por la SHCP, y certificados de participación, obligaciones hipotecarias, así como obligaciones emitidas por organisa-

mos públicos descentralizados, y

c) Bienes muebles no comprendidos en los incisos anteriores, siempre que se trate de los que son susceptibles de embargo, de acuerdo con el CFF, hasta por el 50% de su valor comercial actual estimado pericialmente y cuando el interesado haya pagado los gastos y honorarios del peritaje.

En cuanto a la Hipoteca, (art. 180, fracción V, del RLTF) se requiere que:

a) Se trate de inmuebles que comprendan a la vez - los predios y sus construcciones, en su caso; que estén libres de todo gravamen, de afectación urbanística o agraria y al corriente en el pago de contribuciones, todo lo cual se debe comprobar con las constancias que expidan las autoridades correspondientes;

b) Las dos terceras partes de su valor comercial actual, estimado pericialmente por institución de crédito -- autorizada para ello, cubran suficientemente el importe del crédito o el de la obligación que se pretenda garantizar más el de los accesorios legales causados o que se llegaren a -- causar en el caso de hacerse exigible la garantía;

c) Conste en escritura pública que se inscriba en el Registro Público de la Propiedad, la cual debe contener - en sus cláusulas todos los datos relativos y además una cláusula que diga: "El propietario del bien hipotecado a que se

refiere esta escritura está conforme expresamente en que se le aplique el procedimiento administrativo de ejecución establecido en el CFF, con exclusión de cualquier otro, en el caso de que esta garantía se haga exigible";

d) El primer testimonio de la escritura, debidamente registrado, debe quedar en poder y guarda de la Tesorería de sus organismos subalternos, según corresponda, y

e) Todos los gastos que se originen son por cuenta del interesado.

3.- FIANZA AUTORIZADA POR INSTITUCION AUTORIZADA, LA QUE NO GOZARA DE LOS BENEFICIOS DE ORDEN Y EXCUSION (97)

La fianza de compañía autorizada es una forma de garantía personal, (98) establecida por el CFF, en su art. 141, fracción III, la que de acuerdo al Reglamento de la LTF, art. 180, fracción III, debe reunir los siguientes requisitos para que sea calificada y aceptada.

(97) Beneficio de Orden, es el concedido al fiador consistente en la imposibilidad legal de que sea compelido eficazmente por el acreedor sin que antes lo sea el deudor principal. (art. 2814 del CCDF).

Beneficio de Excusión, es el beneficio otorgado al fiador en virtud del cual no puede ser obligado al pago de la obligación por él afianzada, sin que previamente sea reconocido el deudor y se haga la excusión de sus bienes, consistiendo ésta en aplicar todo el valor li-

a) La póliza debe constar conforme al modelo aprobado por la SHCP y suscrita con firmas autógrafas de los funcionarios autorizados por las compañías para expedirlas y que la propia Secretaría haya dado a conocer por medio de publicación en el Diario Oficial de la Federación;

b) La póliza debe estar expedida precisamente por el monto de la garantía, en moneda nacional;

c) La póliza debe contener una cláusula que diga: "En el caso de que la presente fianza se haga exigible, la institución afianzadora se somete expresamente al procedimiento de ejecución establecido en las disposiciones legales vigentes y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro";

d) El original de la póliza de fianza aceptada quedará en poder y guarda de la Tesorería de la Federación y organismo subalterno de la misma ante quien se haya otorgado, y

bne de ellos al pago de la deuda. (arts. 2814 y ss., - del CCDF).

"La excusión no tendrá lugar: Cuando el fiador renunció expresamente a ella" (fracción I, del art. 2816, - del CCDF).

(98) **Garantía Personal:** Consiste en agregar al deudor principal uno o varios deudores para que conjuntamente el patrimonio de todos venga a responder de la obligación del adeudo principal.

e) En el caso de que tengan por objeto lograr la -- suspensión del procedimiento de cobro de los créditos, mientras se tramitan y resuelven, recursos o juicios, promovidos por los interesados contra el pago de los mismos créditos, se exigirá la inserción de una cláusula que diga: "Esta garantía estará en vigor durante la sustanciación de todos los recursos legales o juicios que se interpongan hasta que se dicte resolución definitiva por autoridad competente".

4.- OBLIGACION SOLIDARIA ASUMIDA POR TERCERO QUE COMPRUEBE SU IDONEIDAD Y SOLVENCIA

Cuando la garantía sea otorgada por persona física o moral que acredite tener bienes en el Registro Público de la Propiedad, ésta deberá reunir los siguientes requisitos, para su calificación y aceptación:

a) Debe constar en escrito, con aplicación de las normas relativas a la hipoteca, exceptuando la que se refiere a la forma de determinación del precio, pues en este caso es suficiente un certificado del valor catastral de los bienes, expedido por las autoridades correspondientes, y

b) El escrito en que conste la garantía debe mandarse a inscribir en el Registro Público de la Propiedad.

Cabe mencionar que de las anteriores alternativas para garantizar el interés fiscal, la más importante es la -- "fianza", ya que es utilizada en un 65% en todos los casos, --

el embargo en la vía administrativa un 25% y en un 10% los demás medios de garantía.

3.5.2. INTERES FISCAL, SU CONCEPTO

Una ejecutoria de la SCGN, define al interés fiscal como sigue: "Interés fiscal.- se entiende por tal todo aquello que para el Fisco tenga carácter de cobro exigible". Ampa no 5540/57.

3.5.2.1. PROCEDIMIENTO DE COBRO

Una vez notificada la resolución que determina el crédito en cantidad líquida y vencido el término que se fija al deudor para su cumplimiento, procede el requerimiento de pago. Si transcurre el término señalado en él para el cumplimiento de la obligación tributaria, la autoridad sigue procedimiento de ejecución.

3.5.2.2. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO. ASEGURAMIENTO DEL INTERES FISCAL

El Fisco tiene el privilegio de que sus resoluciones tienen inmediata ejecución, sin perjuicio del resultado de los recursos que pueda interponer el afectado, es decir, el procedimiento no tiene por fin el pago de la obligación, sino la prestación de una garantía por su importe, esto es, el "aseguramiento del interés fiscal" hasta que se resuelva la inconformidad. (99)

(99) Mantlnea López Luis, Ob. cit., p. 221 y 222.

Al respecto, nuestro CFF, en su art. 142 establece que: "Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I.- Se solicite la suspensión del procedimiento de ejecución.

II.- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.

III.- Se solicite la aplicación del producto en los términos del art. 159 del CFF.

IV.- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales"

Conviene señalar que el aseguramiento procede en la fase oficiosa del procedimiento tributario, cuando el sujeto del crédito, o con responsabilidad en su pago, interpone un recurso administrativo. En este sentido el art. 19 del CFF, de 1967, establecía que: "Si se pretende la suspensión del procedimiento deberá asegurarse el interés fiscal". De ahí se deduce que el aseguramiento no es requisito de admisión o tramitación del recurso, puesto que, sólo significa que si se garantiza los intereses del Fisco, el procedimiento de ejecución quedará en suspenso y si no se presta la garantía, puede la autoridad continuar su gestión de cobro, hasta obtener el aseguramiento, o el pago.

Después de estas breves reflexiones acerca de las formas de asegurar el interés fiscal, admisibles en materia tributaria, de acuerdo al art. 141 del CFF., la que nos interesa para efectos de nuestro estudio, es el embargo, así como el embargo precautorio, previsto en el art. 145, párrafo segundo, del CFF, por ser esta institución el tema de análisis del presente trabajo, razón por la que a continuación nos ocuparemos de examinar en detalle a dicha institución.

3.6. EL EMBARGO

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se realice el aseguramiento de bienes en cantidad suficiente para garantizar el adeudo principal y sus accesorios. Este aseguramiento es el embargo, que es otra forma de garantizar el interés fiscal, de acuerdo a lo establecido en el CFF, en sus arts. 141, fracción V, 145, párrafo segundo y 151.

3.6.1. ANTECEDENTES

El embargo tiene su antecedente histórico en el "sequestnum" del Derecho Romano, era un caso especial de depósito de un bien cuya propiedad era incierta y que, provisionalmente, se entregaba a un tercero, mientras se resolvía quien tenía mejor derecho. Hoy en día, es una importante institución jurídica, regulada en el derecho privado por el Cód

go Civil y en el derecho público por el Código Fiscal de la --
Federación. (100)

3.6.2. SU CONCEPTO

Para definir el embargo tenemos que recurrir a la --
Doctrina puesto que el CFF no define el embargo; por su parte
el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, --
usa indistintamente la palabra secuestro y embargo como sinóni
mo una de otra, no obstante no es una misma figura jurídica, --
pues es posible la existencia de embargo sin que se dé el se-
cuestro, o bien secuestro sin embargo. Asimismo, el Código Ci-
vil para el Distrito Federal define el secuestro, (101) en cam-
bio es omiso a la definición de embargo, por ello a continua-
ción citaremos algunos de los conceptos doctrinarios que sobre
el embargo han sostenido los tratadistas del derecho común, y
que servirán como punto de referencia para las reflexiones --
que se formularán en el presente estudio.

José Becerra Bautista, dice que: "La palabra embargo,
según el Diccionario de la Lengua, tiene el mismo origen que -
embarazar, y tiene como primera acepción: embarazar, impedir, -

(100) Magdant S. Guillermo F., Derecho Romano, Ed. Esfin--
ge, México, 1986, p. 398.

(101) Del Secuestro.- Art. 2359 del CCPDF "El secuestro, es
el depósito de una cosa litigiosa en poder de un terce
no, hasta que se decida a quién deba entregarse".

detener, y como segunda: retener una cosa en virtud de mandamiento de juez competente, sujetándola a las resultas de un procedimiento o juicio". (102)

José Ovalle Favela, "El embargo es una afectación sobre un bien o conjunto de bienes en cuanto somete dicho bien o bienes a las resultas de un proceso pendiente (embargo cautelar) o a la satisfacción de una pretensión ejecutiva, regularmente fundada en una sentencia de condena (embargo definitivo)". (103)

Cipriano Gómez Lana, señala que: "El embargo o secuestro judicial consiste en afectar determinados bienes del patrimonio del deudor", y esa afectación implica que desde el momento del embargo dichos bienes están sufriendo o resistiendo una situación de limitación para el propietario, en cuanto a su disfrute y libre disposición. (104)

Eduardo Pallares, en su "Diccionario de Derecho Procesal Civil", define el embargo como sigue: "El embargo propiamente dicho es un acto procesal por virtud del cual se aseguran determinados bienes según la naturaleza de los mismos, para que estén a las resultas del juicio. En algunos casos, el aseguramiento consiste en el secuestro de los bienes, o sea en su depósito judicial, pero no siempre sucede así, porque hay -

(102) Becerra Bautista José, *El Proceso Civil en México*, Ed. Porrúa, México, 1977, Sexta Edición, p. 304.

(103) Ovalle Favela José, *Derecho Procesal*, Ed. Harla, México, 1989, Tercera Edición, p. 293.

(104) Gómez Lana Cipriano, *Ob. cit.*, p. 343.

bienes que no pueden ser depositados, por ej., un crédito, derechos hereditarios, una concesión administrativa, etc. De esto se infiere que embargo y secuestro en su acepción más genuina, no se identifican, aunque la ley use con frecuencia la palabra embargo como sinónimo de secuestro. Este último tradicionalmente ha sido considerado como depósito judicial y así lo reglamenta el Código Civil. Lo que caracteriza al embargo es que asegura jurídica y materialmente (cuando esto último es posible) determinados bienes y se les afecta legalmente para hacer efectiva en ellos la sentencia que se pronuncie en el proceso". (105)

Ahora bien, desde el punto de vista de la materia -- que nos ocupa tenemos que: Para Fenech, el embargo de bienes es, "el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de realización forzosa de los bienes que posee el deudor --en su poder o en el de terceros--, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustituir los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito". (106)

En nuestra opinión el embargo es la afectación de -- bienes, designados por el deudor o en su caso, por la autoridad ejecutiva, pudiendo ser depositario de los mismos el deudor y subsistiendo hasta que se de la resolución definitiva.

(105) Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, Ed. Porrúa, México, 1991, 20ª Edición.

(106) Citado por De La Ganza, Ob. cit., p. 754.

Así pues, el embargo constituye una garantía para el acreedor, que en materia fiscal es el propio Estado.

3.6.3. SUPUESTOS PARA QUE PROCEDA EL EMBARGO

Nuestro Código Fiscal establece varios supuestos para que proceda el embargo, más antes de examinar cada uno de éstos, es importante mencionar quiénes son los sujetos del embargo, así como el objeto del mismo:

a) Sujetos:

Son sujetos del embargo de acuerdo a los arts. 152 y 157 del CFF, el ejecutante, el deudor, o, en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia, y los testigos -- que pueden ser nombrados por el deudor o por el ejecutante. Sin embargo, sólo el ejecutor es el elemento necesario, siendo los demás contingentes.

b) Objeto, bienes embargables:

El objeto del embargo son todos los bienes del deudor, con las excepciones que establece el art. 157 del CFF.

Una vez señalados los sujetos y el objeto del embargo, pasaremos a explicar los supuestos en que puede proceder éste:

1.- A petición del interesado, para garantizar un crédito fiscal, este supuesto tiene su fundamento en el art. - 141, fracción V, del CFF que lo establece como una de las formas que puede elegir el deudor, para garantizar un crédito fiscal.

2.- Otro supuesto es el que establece el art. 145, párrafo segundo del CFF al señalar que: "Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal.....".

3.- La existencia de un crédito fiscal respecto del cual se haya iniciado un procedimiento de ejecución, si en el acto del requerimiento de pago el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo, o transcurrido el plazo de seis días -- cuando se ha concedido prórroga o autorizado el pago en parcialidades si el deudor no ha hecho el pago correspondiente (art. 151 del CFF).

De acuerdo al contenido de este supuesto, el embargo procederá después de que el deudor no haya pagado el importe del requerimiento, es decir, primero debe haber un requerimiento para que haya embargo. Por otro lado, el embargo deberá ser con bienes suficientes para cubrir la suerte principal, sus -- accesorios y los gastos en caso de que se llegue al remate.

En términos generales y con base en el art. 151 del CFF, se puede decir que para que proceda el embargo se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que -

La orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente con las formalidades que establece el CFF en su art. 137.

Después de señalar los supuestos para que proceda el embargo a continuación nos ocuparemos del examen del procedimiento para llevar a cabo la diligencia de embargo.

3.6.4. PROCEDIMIENTO DE LA DILIGENCIA DE EMBARGO

El procedimiento de embargo comprende dos momentos fundamentales:

- 1.- El auto o resolución que ordena el embargo, y
- 2.- La diligencia de embargo.

a) AUTO DE EMBARGO:

El auto o resolución que ordena el embargo, puede dictarse, según el caso, antes del juicio, al iniciarse éste o durante él como una medida de carácter preventivo, cautelar o provisional y sus efectos quedan supeditados a lo que se resuelva en la sentencia definitiva.

b) DILIGENCIA DE EMBARGO:

La diligencia de embargo comprende los siguientes actos procesales:

a) Citación Previa:

De acuerdo al art. 137 del CFF, cuando el deudor no se encuentre en su domicilio, se le dejará citatorio para que espere a una hora fija dentro del día hábil siguiente y, si la persona citada o su representante legal no espere, se practicará la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el domicilio o en su defecto con el vecino inmediato. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentarse razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactona.

b) Requerimiento de Pago:

El art. 151 del CFF, dispone que las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios, debe requerir el pago al deudor y, sólo en caso de que éste no pague el adeudo, se podrá llevar a cabo la diligencia de embargo.

En relación a la diligencia de embargo el art. 152 del CFF, establece que:

"El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactona se constituirá en el domicilio del deudor y practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo

Las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 de este Código.....".

c) Señalamiento de Bienes:

Primero se concede al deudor la oportunidad el "derecho" como lo establece el art. 155 del CFF, de señalar los bienes que han de embargarse, sujetándose al orden siguiente:

"I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III.- Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV.- Bienes inmuebles".

En caso de que se rehúse a hacerlo o no se encuentre la designación de los bienes a embargar le corresponderá al -- ejecutor (art. 156 del CFF), quien podrá señalar los bienes -- sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior.

d) Embargo propiamente dicho:

Una vez designados los bienes por el ejecutado o el -- ejecutante, el ejecutor debe hacer la declaración formal de --

que dichos bienes quedan embargados. Becerra Bautista considera que, para que se realice válidamente el embargo, se requiere que el ejecutante exprese la fórmula "haciendo y trabando formal embargo sobre los bienes designados, en cuanto basten a cubrir la suerte principal, consecuencias legales y costas". -- Sin esta declaración formal, opina el citado maestro, no hay embargo. (107)

e) *Nombramiento del depositario, administrador o interventor:*

En principio, --de acuerdo al art. 153 del CFF-- corresponde a los Jefes de las oficinas ejecutoras nombrar y remover libremente, bajo su responsabilidad, a los depositarios que se encarguen de la custodia de los bienes embargados, mediante formal inventario, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

Por otro lado, en los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, según el caso, - con las facultades y obligaciones que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las -- facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, - para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querrelas, etc.

(107) Becerra Bautista José, Ob. cit., p. 335.

Amimismo, el interventor administrador no quedará su peditado en su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partticipes, además tratándose de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor-administrador tendná todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio. Sin embargo tendná éstela obligación de rendir mensualmente a la oficina ejecutora, - una cuenta de los ingresos y egresos comprobados (arts. 165, -- 166 y 167 del CFF), es importante señalar que el nombramiento de el interventor administrador debená inscribirse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación y, - que la intervención se levantará cuando el crédito fiscal se - hubiena satisfecho o cuando de acuerdo al CFF se haya rematado la negociación (art. 171 del CFF).

f) Inscripción del Embargo:

Cuando los bienes embargados son inmuebles, derechos reales sobre ellos o sean negociaciones de cualquier género, - el embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio.

g) Documentación:

El embargo debe documentarse o través del acta que - debe levantar el ejecutor, haciendo constar la forma como se - llevo a cabo la diligencia.

Cabe señalar que el embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, - cuando los bienes embargados se estimen o resulten insuficientes para cubrir el adeudo o crédito fiscal.

3.7. EL EMBARGO PRECAUTORIO

Antes de abordar el examen de esta Institución, es necesario detenernos para analizar brevemente las medidas cautelares, señaladas por la Doctrina del Derecho Civil y reguladas por el CPCDF, por ser éstas, punto de referencia para el estudio del embargo precautorio en materia fiscal.

Bien, en el derecho civil la providencia cautelar nace de la relación entre dos términos que son: Por una parte, - de la necesidad de que, para ser prácticamente eficaz, se dicte sin retardo; y, por otra parte, de la falta de aptitud del proceso ordinario para crear, sin retardo, la providencia definitiva.

Para que se pueda tener una idea precisa de la medida cautelar, a continuación transcribiremos algunas definiciones sostenidas por sus autores, así como la Jurisprudencia que al respecto ha emitido la SCJN.

3.7.1. MEDIDA CAUTELAR, SU CONCEPTO:

Calamandrei, define la providencia cautelar como "la anticipación provisoria de ciertos efectos de la providencia definitiva encaminada a prevenir el daño que podría derivar el retardo de la misma". (108)

(108) Citado por Ovalle Favela José, Ob. cit., p. 37

Rafael de Pina y Rafael de Pina Vana, en su Diccionario de Derecho, señalan que: "dícese de aquéllas establecidas por el juez con el objeto de impedir los actos de disposición o de administración que pudieran hacer ilusorio el resultado del juicio y con el objeto de asegurar de antemano la eficacia de la decisión a dictarse en el mismo". (109)

Eduardo Pallares, dice que: "Los tratadistas modernos entienden por medida cautelar, la que autoriza la ley para que el titular de un derecho subjetivo asegure oportunamente su ejercicio cuando carece de un título ejecutivo mediante el cual pueda de inmediato obtener la ejecución judicial del mismo". (110)

Las providencias precautorias: Jurisprudencia al respecto:

a) "Las providencias precautorias, son medidas --- excepcionales; en ellas no hay sentencia que ponga a cargo del ejecutado una obligación y si se le causan molestias a éste; por otra parte ocurre con frecuencia que en las providencias precautorias las declaraciones de los testigos no aprueban la necesidad de la medida, pues es lógico pensar así, dado que un deudor de mala fe, que trata de enajenar sus bienes en perjuicio de sus acreedores, es racional que nadie dé a conocer su propósito; en esa virtud, deben los jueces en forma rigurosa cuidar que se justifiquen todos los demás extremos que señala la ley, para que se despachen las providencias precautorias, como son las que se practiquen ---

(109) De Pina Rafael y de Pina Vana Rafael, Ob. cit., p. 349.

(110) Pallares Eduardo, Ob. cit., p. 554 y 555.

por cantidad líquida y determinada, etc., y hasta entonces - dictar la providencia". (Tomo XI, p. 401, Anales de Jurisprudencia).

b) "Las providencias precautorias, tienen por objeto impedir que el deudor eluda el cumplimiento de sus obligaciones o el resultado de un juicio que se ha promovido o se intenta promover en su contra, y en ellas no se discuten los derechos que en el juicio correspondiente puede tener el actor, sino simplemente se asegura el resultado de ese juicio, resultado sobre el cual no se prejuzga; y por ellas el embargante no tiene una simple expectativa del derecho sino, que tiene un derecho adquirido". (Tomo XXVII, p. 418, Sem. Jud. - de La Fed.).

c) "Las providencias precautorias son concedidas -- con el propósito de permitir al actor, el aseguramiento de sus intereses, cuando éste no tiene a la mano un medio rápido de que disponer con idéntico efecto; pero su duración --- siempre está limitada a un período de tiempo estrictamente necesario para que reconocido el crédito por sentencia ejecutoriada, que tenga fuerza ejecutiva, se cambie por el embargo formal, ya que, también sería injusto que un privilegio se convirtiera en una restricción indefinida de los derechos de propiedad y posesión para aquel contra quien se pida la providencia. Por esto la ley exige al actor que presente su demanda formal dentro de tres días, pues ha así el afectado podrá exigir la continuación del juicio, y con la sentencia-

vendrá en su caso, el embargo formal o el levantamiento de la misma precautoria. De lo anteriormente expuesto, se ve lo injusto que sería admitir las providencias precautorias en el periodo de ejecución". (Tomo XXVIII, p. 2155, Sem. Jud. de La Fed.).

De las definiciones y Jurisprudencia citadas, podemos derivar que las medidas cautelares o providencias precautorias --como las define la propia Jurisprudencia emitida -- por la SCJN--, son medidas provisionales con poder jurisdiccional ordenadas por la autoridad competente, para asegurar el resultado de un juicio.

3.7.2. MEDIDA CAUTELAR, GENERALIDADES:

Respecto a la medida cautelar Briseño Sierra aclara, que la "medida cautelar" no busca la posibilidad de hacer efectiva una sentencia cuyo contenido se ignora cuando aquella se dicta, sino que "busca evitar que no se pueda hacer efectiva por ciertas razones o hechos que la medida elimina. No busca ejecutar la condena, sino que tiende a eliminar un obstáculo, cierto o presunto, para hacerla efectiva". (111)

A su vez Fix Zamudio, (112) señala los siguientes elementos comunes en las medidas cautelares.

(111) Briseño Sierra Humberto, Derecho Procesal, Cárdenas-Editor y Dist., México, 1970, p. 293.

(112) Citado por Ovalle Favela José, Ob. cit., p. 37 y 38.

a) Su provisionalidad, debido a que tales medidas decretadas antes o durante un proceso principal, sólo duran hasta la conclusión de éste.

b) Su instrumentalidad o accesoriedad, en cuanto que no constituyen un fin en sí mismas, sino que nacen al servicio de un proceso principal.

c) Su sumaria o celeridad, en cuanto que por su misma finalidad, deben tramitarse y dictarse en plazos muy breves, y

d) Su flexibilidad, en razón de que pueden modificarse cuando varían las circunstancias sobre las que se apoyan.

Ahora bien, las medidas cautelares suelen clasificarse en:

a) Personales o reales, según recaigan sobre personas o bienes,

b) Conservativas o innovativas, según tiendan a mantener o modificar el estado de cosas anterior al proceso principal, y

c) Nominadas o innominadas, según signifiquen una medida específica que el juzgador pueda decretar o un poder genérico del juzgador para ordenar las medidas pertinentes -

con el fin de asegurar las condiciones necesarias para la -- ejecución de la futura y probable sentencia del proceso principal.

Las medidas cautelares se pueden ordenar antes o -- durante el proceso principal. Si se ordena en el primer caso constituirán una fase preliminar. Pero en ninguno de los dos casos la tramitación de la medida cautelar tiene incidencia -- sobre el proceso principal o afecta su desarrollo.

Atendiendo a lo establecido por el CPCDF, tenemos -- que éste regula como "providencias precautorias" el arraigo -- como una medida cautelar de carácter personal y otra de carácter real, el secuestro provisional de bienes. En virtud -- del arraigo se ordena a una persona que va a ser demandada -- en un proceso futuro o que es demandada en un proceso que -- inicia, y de quien se tiene temor fundado de que se ausente -- u oculte, que no abandone el lugar donde se va a llevar a -- cabo el proceso, "sin dejar representante legítimo, suficiente -- mente instruido y expensado para responder a las resultas -- del juicio" (art. 240).

Continuando con el objeto de nuestro estudio, tene -- mos que en materia fiscal al "embargo precautorio" --contem -- plado en el art. 145, párrafo segundo, del CFF-- se le reco -- noce como un procedimiento cautelar que tiende a conservar -- el estado de hecho que guardan los bienes del deudor (contri -- buyente) para evitar que éste los dilapide u oculte o enaje -- ne e imposibilite a la autoridad fiscal para que haga efecti -- vo un crédito fiscal a favor del Estado.

3.7.3. EMBARGO PRECAUTORIO, SUS CARACTERISTICAS:

Antes de precisar las características del embargo precautorio, es necesario transcribir el art. 145, párrafo -segundo, del CFF, por ser éste el fundamento jurídico-tributario de este tipo de embargo y de cuyo contenido derivan -- las características que lo distinguen del embargo definitivo.

Art. 145.- "... Se podrá practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté 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....".

En efecto, del contenido de este precepto derivan las siguientes características:

- a) Constituye una forma de garantizar el interés -fiscal,
- b) Procede aun y cuando el crédito fiscal no se ha ya determinado, ni sea exigible.
- c) Se practica a juicio de la autoridad,
- d) Se dicta con el carácter de provisional,
- e) Su duración siempre está limitada a un periodo de tiempo, el cual de acuerdo al CFF (art. 145, párrafo tercero) es de un año.

f) Siempre está sujeto a la resolución definitiva.

Además de las anteriores características, la Doctrina distingue tres fases en el embargo precautorio, estas son:

1.- Auto de embargo, se procede a éste cuando la autoridad tenga temor de que el obligado se ausente, enajene sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de una obligación fiscal.

2.- Diligencia de embargo, se inicia con la notificación del acta de embargo, la cual consiste en hacer saber al deudor (contribuyente) o en su defecto a la persona con la cual se entienda la diligencia, que tendrá derecho a designar los bienes que deban embargarse sujetándose al orden previsto por la ley.

3.- Aseguramiento de bienes embargados, este acto se inicia con la traba de ejecución y se termina con el depósito de los bienes embargados en forma provisional en tanto no se determine el crédito fiscal, para proseguir al embargo en forma definitiva.

Cabe mencionar que el embargo precautorio únicamente tiene la finalidad de asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito esté determinado o sea exigible, y en cambio el embargo definitivo ya tiene por objeto hacer efectivo un crédito fiscal que para ese momento, ya se volvió exigible.

3.7.4. NUESTRA OPINION

De acuerdo a lo expuesto acerca del "embargo preventivo" que contempla el art. 145 del CFF y partiendo del mandato constitucional contenido en el art. 14, párrafo segundo y art. 16, (mismos que citamos a continuación para una mejor explicación de nuestro punto de vista).

Art. 14.-

"nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

.....".

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

diríamos que este tipo de embargo viola las garantías constitucionales de seguridad jurídica y legalidad establecidas en los preceptos citados, a esta reflexión llegamos de la siguiente manera:

La autoridad al realizar el embargo precautorio -- está limitando el derecho de propiedad y afectando la libre-disposición de determinados bienes del deudor (contribuyente), sin que éste haya sido oído y vencido en juicio. En estos términos el acto en el que se ordena la práctica del embargo precautorio, no reúne los requisitos de legalidad, careciendo por lo consiguiente de la fundamentación y motivación que debe satisfacer (art. 16). Porque el hecho de que la autoridad considere que existe peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, no significa que la actuación de la autoridad cumpla con lo establecido en los preceptos 14 y 16, ya que al embargar precautoriamente en el acta respectiva, siempre se menciona que el impuesto no ha sido determinado, luego entonces, al embargar precautoriamente determinados bienes o la negociación, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde se está desposeyendo de los mismos al deudor.

Por otra parte, consideramos que el término de un año, con que cuenta la autoridad para emitir la resolución -- en la que se determina los créditos fiscales no se justifica toda vez que no es necesario que transcurra un término tan prolongado para determinar adeudos a cargo del contribuyente, esto, desde luego si se toma en cuenta la necesidad que tiene el Fisco, de percibir a la brevedad posible, los ingresos que le corresponden, a fin de atender a las necesidades que demandan los servicios públicos. Pudiendo realizarse la emisión en un plazo menor, por ej. en un plazo de cuatro meses como lo señala el art. 37 del CFF.

Por último, no hay que perder de vista que el embargo precautorio puede traer como consecuencia que la autoridad nombre depositario a una persona distinta al deudor o en su caso inscriba en el Registro Público de la Propiedad - La Negociación embargada y de esta forma, mediante la intervención que se realice a la caja, recaude los ingresos necesarios para cubrir el adeudo fiscal. Pero cabe también el cuestionamiento siguiente: ¿ qué adeudo se va a cubrir o qué adeudo se pretende pagar ? si aún no se ha determinado el im puesto exigible ni su monto.

C A P I T U L O I V

EXTINCION DEL CREDITO FISCAL

IV. - EXTINCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

4.1. EL PAGO

Aun cuando existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria, el más común es el cumplimiento o pago, tal como ocurre en las obligaciones de derecho privado. Es indudable que consistiendo la obligación en un dar, el medio general de extinción es el "pago"; en cuanto a las obligaciones conexas caracterizadas en un hacer o no hacer, la extinción tendrá lugar por la observancia de las exigencias de la legislación fiscal.

Las formas legislativamente señaladas para la extinción de los créditos fiscales se resumen a la extinción voluntaria o coactiva. La extinción voluntaria se reduce al cumplimiento en la forma y tiempo indicado por el ordenamiento legislativo, por su parte la extinción coactiva implica el uso de un procedimiento fiscal de privilegio, cuya finalidad es el pago del crédito fiscal.

Antes de continuar el examen de este tema, es necesario hacer observar que existen medios de extinción de las obligaciones privadas que no son reconocidas por el derecho tributario, como ocurre con la novación, puesto que la obligación fiscal no puede cambiar su naturaleza ni transformarse en otra, otro caso es el de la confusión, ya que no es concebible que el derecho a cobrar y el deber de pagar se concentren en el mismo sujeto, que en este supuesto sería el propio Estado.

Ahora bien, los medios de extinción de los créditos fiscales reconocidos por nuestro derecho tributario y señalados en el Código Fiscal de la Federación, son los siguientes: el pago (art.20), la compensación (art.23), la condonación -- (art.39, fracción I), la prescripción (art.146) y la inco~~te~~abilidad del cobro (art.146, último párrafo).

Desde luego, el medio más usual de extinción de los créditos fiscales es el pago, que puede hacerse en las formas diversas que la ley admite, es decir, en efectivo y en especie.

4.1.1. ANTECEDENTES

En el Derecho Romano (en los tiempos de Justiniano) el "pago" o la "solutio" (113) era una modo de extinción ipso iure, el "pago" podía efectuarse por cualquier persona en lugar del deudor, siempre y cuando no se tratara de un hecho en el que, el deudor mismo debería prestar por haberse celebrado un contrato en vista de sus peculiares cualidades.

4.1.2. GENERALIDADES

No obstante y a pesar de las características particulares de la obligación tributaria, que determina la configuración especial de algunas modalidades del "pago", podemos decir que, por lo general, son válidos los principios esenciales de la misma institución que tiene el derecho privado, pa-

(113) Obsérvese en el derecho civil que la palabra "pago" - se refiere a todo cumplimiento, no sólo a la entrega de dinero

na la materia tributaria, en cuanto no aparezcan derogados -- por las disposiciones del derecho tributario. Por tanto, puede decirse que el "pago" o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida", (en tratándose de las de dar), "o la prestación del servicio que se hubiere prometido" (para -- las obligaciones de hacer) (art.2062 del CCDF), lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible en favor del titular del poder tributario o de sus organismos descentralizados con derecho a reclamarlo, en virtud de autorización legal.

De acuerdo a lo expuesto, se puede decir, que la -- exigibilidad y liquidez son los presupuestos del pago, lo --- cual significa que la obligación tributaria debe estar cuantitativamente determinada. Las más de las veces la determina--- ción la realiza el propio deudor tributario (contribuyente); en otros casos, es la autoridad fiscal la que hace la determi--- nación, en uno u otro caso, la determinación es un requisito indispensable para la exigibilidad del crédito, y éste a su vez, es un prerrequisito para la realización del "pago".

4.1.3. EL PAGO, SU CONCEPTO

Para Giuliani Fonrouge, el pago "constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley, y no del acuerdo de voluntades". (114)

(114) Giuliani Fonrouge Carlos M., Ob. cit., p. 570.

4.1.4. QUIEN DEBE EFECTUAR EL PAGO

Por regla general el pago debe ser hecho por el sujeto pasivo principal por adeudo propio, sin embargo en materia fiscal --como en materia civil, art. 2065 del CCDF-- puede asumir ese carácter un tercero interesado en realizar el pago, no obstante que no tiene ninguna obligación tributaria al respecto.

Tal es el caso de los acreedores hipotecarios del deudor o los demás acreedores concurrentes con el fisco, sea por embargo, prenda o hipoteca.

Otro caso sería el de los propietarios o poseedores de bienes sobre los que recae la afección, o bien los embargantes que deseen deshacer el privilegio del Fisco.

Asimismo, están obligados a pagar los siguientes sujetos pasivos:

a) Los sucesores a título universal, es decir, los herederos, respecto a los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión, por ser continuadores de la personalidad del mismo.

b) Los sujetos pasivos por adeudo ajeno. Quedando comprendidos dentro de esta categoría, los sujetos pasivos --por responsabilidad sustituta, como por ej. los retenedores,-- en este caso, el sujeto pasivo principal queda relegado a una

situación secundaria, ignorado de hecho por la Administración Fiscal excepto para el caso de que el deudor sustituto no haya hecho el pago de las cantidades sobre las que versa su responsabilidad, independientemente de que las haya retenido, o no lo haya hecho.

c) Los sujetos pasivos por adeudo ajeno con responsabilidad solidaria, (115) a éstos la ley les exige el pago -- subsidiariamente, en caso de que los sujetos pasivos principales, por adeudo propio, no hayan hecho el pago de la prestación fiscal.

(115) Son responsables solidarios los patronos entre otras cosas de:

No retener y enterar el ISR de los trabajadores,

No retener Seguro Social a los trabajadores en la proporción que a ellos les corresponda.

Son responsables solidarios también los contribuyentes en los casos siguientes:

No retener el 10% cuando paga honorarios o renta.

No cobrar el IVA en una venta o servicio prestado o renta cobrada cuando en esta última proceda el IVA.

Una sociedad moral cuando pague dividendos y no retenga el impuesto al socio.

Consideramos que de acuerdo a ciertas normas legales que lo permitan, es posible que algunas personas, que no son obligados tributarios, si lo desean, pueden pagar la deuda tributaria liberando, --sin sustituirlo-- al obligado a cumplir la prestación fiscal, ya que mientras se cumplan las obligaciones tributarias, al Fisco, por lo general, no le interesa --- quién hace el pago.

Al respecto la S.C.J.N., ha resuelto lo siguiente:
"Si bien es cierto que las leyes fiscales, local y federal imponen los impuestos al que percibe la utilidad con motivo de los créditos, ello no quiere decir que indudablemente el pagodeba hacerlo el causante y que exista impedimento legal para que en su nombre lo haga un tercero. Al Estado le interesa que se cubra la carga fiscal y no que lo haga forzosamente el causante, quedando libre la voluntad de los contratantes para hacer estipulaciones al respecto, ya que no existe disposición legal que lo prohíba". (116)

Asimismo, son responsables solidarios con los contribuyentes:

Los adquirentes de un negocio, respecto de los impuestos que no haya pagado el anterior propietario.

Los representantes sin imputar la asignación que se les da.

Los que garantizan el interés fiscal, etc.

(116) De La Ganza, Sergio F., Ob. cit., p. 572.

4.1.5. MEDIO Y FORMA DE PAGO

En el Estado moderno es norma generalizada que el pago de los tributos sea en efectivo, sin embargo es posible en las legislaciones contemporáneas casos de impuestos aplicados en especie. Así por ejemplo en nuestra legislación, sólo el impuesto a la producción de oro se satisface mediante la entrega del metal. (117)

Otros casos señalan:

"En Gran Bretaña, puede cancelarse el impuesto sucesorio con inmuebles, objetos de arte y muebles valiosos, que pasan al National Trust. En Bélgica, el impuesto al capital es pagadero en inmuebles".

En nuestro País las formas de pago admitidas son: en efectivo (art. 20 CFF), siendo esta la forma más generalizada a través del depósito en bancos y en especie (art. 14 de la Ley de Impuesto a la Minera).

Por otro lado, los medios de pago aceptados por las autoridades fiscales son: los cheques certificados, los giros postales, telegráficos o bancarios; los cheques personales no certificados únicamente se aceptarán en los casos y con las condiciones que establezcan el Reglamento del Código Fiscal (art. 8 del RCFF).

(117) Art. 14 de la Legislación Minera.

Giuliani Fonrouge Carlos M., Ob. cit., p. 580.

4.1.6. EFECTOS DEL PAGO

El efecto del pago, es la extinción de la obligación tributaria y, por consiguiente, la liberación del deudor (contribuyente), que tiene derecho a exigir del acreedor (Estado) el reconocimiento de esta situación y el otorgamiento del recibo correspondiente que ampara los actos regularmente concluidos.

El recibo de pago es un concepto de mucha importancia para la estabilidad de las situaciones jurídicas, al grado de que la Corte Suprema de la Nación Argentina, le ha otorgado categoría de derecho patrimonial merecedor de la garantía constitucional de la propiedad privada. (118)

Al respecto Benili opina que mientras en el derecho civil el recibo sirve únicamente para que el deudor pueda oponerse a la pretensión del acreedor de ser satisfecho nuevamente, "en el derecho tributario el recibo tiene, junto con lo anterior, otras dos funciones tan importantes como aquella:

a) Permite al acreedor (Estado) que controle la extinción de la obligación, ya que la falta del recibo en poder del deudor (contribuyente) crea una presunción, a veces, *juris et de jure*, es decir, que la obligación no ha sido cumplida, legitimando la reclamación del tributo y de las sanciones a que hubiera lugar sin necesidad de más averiguaciones.

(118) Giuliani Fonrouge Carlos M., Ob. cit., p. 596.

b) La de facultar a los órganos inspectores el control de la regularidad del servicio de recaudación". (119)

Asimismo, nuestro código Fiscal en su art. 6º, párrafo VI, establece que: "Quien haga pagos de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público....".

Sin embargo, conviene aclarar que para que se produzca tal efecto liberatorio es necesario que el pago reúna las siguientes condiciones:

1.- Que el pago haya sido recibido por el Estado - Lira y llanamente sin reservas de ninguna clase, y

2.- Debe mediar la buena fe de parte del contribuyente, esto significa que el contribuyente no debe ocultar - al fisco ya sea por malicia (dolo) o por simple negligencia - (culpa) información que pueda influir en la determinación -- tributaria ya que de ocurrir tal situación cesan los efectos liberatorios del pago.

Después de habernos referido, aunque de una manera general, al pago, como la principal forma de extinguir el -- crédito fiscal, a continuación nos ocuparemos del estudio de otros medios de extinción, señalados en el CFF, que son: la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación por incosteabilidad del cobro.

(119) De La Garza Sengio F., Ob. cit., p. 579.

4.2. LA COMPENSACION

4.2.1. ANTECEDENTES

"La institución tiene su fundamento en la buena fe, puesto que nadie debe pretender el cobro de su crédito sin pagar al mismo tiempo el monto de su deuda frente a la misma persona". (120)

Fue en Roma donde la compensación surgió como un convenio y posteriormente, en tiempos de Marco Aurelio, se extendió al campo de los contratos de *stricti iuris* a través de la *exceptio doli*. Por su parte, Justiniano remató el paulatino ascenso de la compensación trasladando este modo de extinción desde el campo de los modos *exceptiones* a los que operaban *ipso iure* a manera que el Juez debería pronunciarla forzosamente en los casos en que coexistieran dos deudas recíprocas.

Para que procediera la compensación, era esencial:

- a) Que ambas deudas estuvieran vencidas,
- b) Que ambas deudas tuvieran el mismo objeto genérico (por lo común dinero), (121)
- c) Que ambas deudas fueran líquidas, (122) y

(120) Bejarano Sánchez Manuel, *Obligaciones Civiles*, Ed. Harla, México, 1984, p. 479.

(121) Art. 2187 del CCDF, vigente

(122) Art. 2188 del CCDF, vigente

d) Que contra el crédito que se ofrecía en compensación no existiera ninguna excepción eficaz, es decir, si el cobro del crédito pudiera ser probablemente obstaculizado por una excepción eficaz, no podía utilizarse para fines de compensación.

Como también sucede en el derecho vigente, (123) el derecho justiniano excluía de la compensación determinados créditos, como los fiscales.

Es así como llegó la compensación legal hasta nuestros días.

4.2.2. LA COMPENSACION, SU CONCEPTO

Para Guillermo F. Mangadant S., la compensación es "la extinción simultánea de dos deudas, hasta por su diferencia (o sea, la cantidad de la mayor, menos la cantidad de la menor)". (124)

Castan, define la compensación como "el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de --- aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra". (125)

(123) "La compensación no tendrá lugar: Si las deudas fueren fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice". (Art. 2192, fracción VIII, del CCDF).

(124) Mangadant S. Guillermo F., Ob. cit., p. 377.

(125) Citado por De La Ganza Sengio F., Ob. cit., p. 585.

El Código Civil para el Distrito Federal, en su -- ant. 2185 establece que: "tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho".

De acuerdo al texto de este precepto, podemos decir, que en materia tributaria la compensación tiene lugar cuando tanto la Hacienda Pública como el contribuyente reúnen la calidad de acreedores y deudores recíprocos, por la aplicación de una misma contribución, y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. Compensando las dos deudas, - hasta el monto de la menor.

La Doctrina considera como deuda líquida aquella - cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética y - exigible, cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a deuda; por ej. si un contribuyente al concluir el --- ejercicio fiscal en su declaración anual, determina que el - saldo por concepto del ISR, es a su favor y que en cambio el saldo por concepto de IVA, es a favor del Fisco. El contribu yente tiene derecho a solicitar la devolución por concepto - del ISR pagado de más y, a su vez, el Fisco tiene sobre el - mismo contribuyente el derecho de exigirle el pago por concepto de IVA, pagado de menos. En este supuesto el contribu yente y el Fisco son acreedores y deudores recíprocos y las deudas son líquidas y exigibles, pero no fungibles, en virtud de que derivan de distintas contribuciones.

La Doctrina ha establecido, que para que pueda darse la compensación, es necesario que se den los siguientes supuestos:

1.- Reciprocidad y propio derecho. Es necesario -- que los acreedores y deudores sean por su propio derecho.

2.- Principialidad: Significa que los créditos a -- compensar deben ser principales y no accesorios o dependientes.

3.- Fungibilidad: En principio los créditos fiscales compensables deben ser en dinero.

4.- Liquidez: Se refiere a que los créditos deben ser líquidos.

5.- Exigibilidad y Firmeza: Esto es, que los créditos compensables deben ser exigibles y firmes, es decir, no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.

6.- Libre disposición de los créditos: No pueden -- compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo o a cualquiera otra institución que restrinja su libre disposición, y

7.- Procedencia: Nuestro CFF en su art. 23 exige -- además que ambos créditos procedan de contribuciones que se-

paguen mediante declaración; para que sea el propio contribuyente el que haga la compensación.

Por su parte, el CFF vigente establece los requisitos para efectuar la compensación al disponer en el art. 23-que: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo - propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios".

De acuerdo a lo expuesto, podemos concluir que --- mientras en el derecho privado, la compensación es un medio normal de extinción de las obligaciones. En el derecho tributario sólo es utilizable con características propias y en --- cientos casos y con efectos limitados, debido a la naturaleza especial de la obligación tributaria y su pertenencia al derecho público.

Actualmente la tendencia de los ordenamientos tributarios de otros Países, se manifiestan en favor de la compensación, algunos con carácter amplio y otros con limitación a créditos y deudas tributarias.

Por ej., el Ordenamiento Alemán (art. 226, Código de 1977) permite que los contribuyentes compensen pretensiones tributarias no litigiosas con contraprestaciones incontrovertibles. También con amplitud, autonizan la compensa---

ción La Ley Tributaria Española (art.68). El Código Tributario del Brasil (art.170) y el Código Ecuatoriano (art.26), - en cambio en nuestro País (art.23 del CFF), así como, en el Perú (art. 25) la compensación está restringida a créditos y deudas por tributos.

Al respecto, Giuliani Fonrouge, en su obra de Derecho Financiero (Vol. I, p. 601) manifiesta que es conveniente permitir la compensación, pero limitada a los créditos y deudas tributarias y siempre que no existan problemas de contabilización, que en ocasiones, no la hace aconsejable.

Nosotros concordamos con la opinión de Giuliani -- Fonrouge, porque al ser posible la compensación, entre los créditos que derivan de la aplicación de una misma ley, se reducen al mínimo los pagos en numerario entre el contribuyente y el Fisco.

Para finalizar es de mencionar que los créditos -- tributarios del contribuyente contra el Estado, sólo pueden derivar de pagos indebidos o excesivos.

Después de habernos referido a la compensación como forma de extinción del crédito fiscal, a continuación nos ocuparemos del estudio de la condonación que es otro de los modos de extinción señalados en el CFF.

4.3. LA CONDONACION

4.3.1. ANTECEDENTES

La condonación como forma de extinguir el crédito fiscal, tiene su equivalente en la remisión de la deuda, también llamada condonación, que establece el CCDF cuando dispone en su art. 2209 que: "cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe". El precepto transcrito contiene la idea de que basta la voluntad del acreedor para integrar una remisión de deuda, es decir, el perdón de la deuda que el acreedor hace a su deudor. (126)

En la materia que nos ocupa esta figura jurídica de perdón es reconocida y regulada por el CFF, el cual instituye la condonación y reducción de créditos fiscales como medio de extinción de los mismos. En efecto la condonación como figura jurídico-tributaria se ha creado con el fin de que la Administración Pública se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el País o en parte de él así lo requiere; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a moderar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas excesivas.

(126) Bejarano Sánchez Manuel, Ob. cit., p. 497.

4.3.2. LA CONDONACION, SU CONCEPTO:

De acuerdo a lo antes mencionado, podemos decir -- que la condonación, es el perdón del crédito fiscal que el acreedor (Estado) hace a su deudor (contribuyente) en casos especiales y de acuerdo al interés público. En efecto, la figura jurídico-tributaria que permite al Estado, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley -- concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido -- un crédito fiscal y, como consecuencia las obligaciones fiscales formales con él inherentes.

Es necesario, antes de continuar el estudio de esta institución, distinguir entre la condonación de tributos y la condonación de multas, pues el régimen, a que está sujeto cada uno de estos créditos es distinto.

Por lo que respecta a la condonación de tributos -- sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio arbitrario del poder por parte de los administradores del impuesto. En cambio, la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual.

Es de aclarar que nuestro estudio se refiere exclusivamente a la condonación de tributos, es decir, aquella --

que únicamente se puede llegar a darse en forma general, a través de decretos, circulares expedidas por el propio Estado.

En este orden de ideas, tenemos que en materia de contribuciones, la hipótesis de condonación está prevista en el art. 39, fracción I, del CFF., que establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofe sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Podemos decir, para concluir, que la condonación - consiste en la facultad discrecional que la ley concede a -- las autoridades para declarar la extinción de créditos fiscales en casos especiales.

Como podemos ver, la condonación al igual que la - compensación son dos modos de extinguir los créditos fiscales que sólo son utilizables en ciertos casos y con efectos muy limitados.

Una vez hecha esta observación y de acuerdo al orden establecido en este tema, nuestro estudio siguiente será acerca de la Prescripción, la cual como forma de extinción - de la obligación tributaria, es la segunda en importancia -- después del pago.

4.4. LA PRESCRIPCIÓN

4.4.1. GENERALIDADES

En nuestra legislación fiscal, al igual que en --- otras legislaciones extranjeras, se admite que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que, por consiguiente, el deudor puede liberarse por la inactividad del acreedor (Estado) durante cierto tiempo, como lo reconoce nuestro CFF en su art. 146, primer párrafo, al establecer -- que: "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años".

La prescripción opera tanto en favor de los contribuyentes, extinguiendo sus créditos fiscales mediante el --- transcurso del tiempo, como también a favor del Estado, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por concepto de contribuciones.

4.4.2. SU CONCEPTO

La Doctrina define a la prescripción como una "institución de orden público que extingue la facultad de un --- acreedor que se ha abstenido de reclamar su derecho durante determinado plazo legal, a ejercer coacción legítima contra un deudor que se opone al cobro extemporáneo o exige la declaratoria de prescripción". (127)

(127) Bejarano Sánchez Manuel, Ob. cit., p. 503 y 504.

El CCDF, en su art. 1135, establece que la prescripción es: "un medio de adquirir bienes o librarse de obligaciones, mediante el transcurso del tiempo, y bajo las condiciones establecidas por la ley".

Además, en el art. 1136 del mismo ordenamiento legal llama "positiva" a la prescripción como medio de adquirir bienes y "negativa" a la liberación de obligaciones por no exigir oportunamente su cumplimiento.

Para efectos de nuestro estudio, la prescripción "negativa" es la que nos interesa, pues consideramos que en materia fiscal sólo puede haber prescripción negativa. Lo que se puede corroborar con lo establecido por el CFF, en su art. 146 que trata de la prescripción negativa en favor de los particulares para librarlos del pago de prestaciones fiscales y multas, sea porque el fisco en el transcurso de cinco años no determinó su importe líquido, o porque deja pasar el mismo plazo sin proceder al cobro.

El art. 22, párrafo VI, del CFF, dispone respecto de la prescripción en favor del fisco, cuando los contribuyentes no reclaman, en el término de cinco años, la devolución de las cantidades que hubieren pagado de más o indebidamente, por concepto de contribuciones o multas.

4.4.3. SU FUNDAMENTO

La prescripción en materia fiscal tiene el mismo fundamento que en el derecho común, es decir, la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. Como lo ha dicho el Tribunal Fiscal de la Federación, "En efecto, la prescripción se ha establecido con objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin podense determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los Particulares". (128)

4.4.4. TERMINO DE PRESCRIPCIÓN

La prescripción se consumará contando el término de cinco años, contados desde el día siguiente a la fecha en que debió hacerse el pago o ejercitarse por la autoridad correspondiente la facultad relativa.

Cabe mencionar que al fijar el legislador en el art. 146 del CFF, el término de cinco años para que los créditos fiscales prescribieran lo hizo tomando en cuenta la exigencia del interés social.

De acuerdo al precepto señalado, el cómputo de cinco años para la prescripción se interrumpe, con cada gestión

(128) RTFF, nos. 89 y 90, p. 129.

de cobro que realice la autoridad siempre y cuando se notifi que legalmente al deudor, o por cualquier reconocimiento expreso o tácito de la deuda, por parte del contribuyente.

4.4.5. NUESTRA OPINION

En base a lo expuesto, consideramos que la prescripción es un fenómeno jurídico-tributario, fundado en el interés público de que las contiendas entre el Fisco y los contribuyentes tengan un plazo que marca la ley; lo que en un momento dado justificaría que la prescripción se declarara de oficio, como lo establecía el art. 21 de la derogada Ley de Percepciones Fiscales de la Federación del 24 de diciembre de 1939, la cual señalaba que: "La prescripción de los créditos fiscales se declarará de oficio por las autoridades administrativas o judiciales". (129)

Por otro lado, es necesario hacer observar que al hablar de la prescripción en el derecho tributario, debemos distinguir los casos de la facultad que el Estado tiene para determinar el crédito y de la prescripción del crédito mismo. Como norma general puede decirse que en las dos situaciones en nuestro derecho la prescripción opera por el transcurso de cinco años que se cuentan, desde el momento en que la Administración Pública estuvo en posibilidad de determinar el crédito fiscal o desde el momento en que ya determinado pudo hacerlo efectivo.

(129) López Martínez Luis, Ob. cit., p. 145.

A manera de conclusión diremos que la prescripción es un medio de extinguir las obligaciones fiscales que tiene siempre la forma de excepción que el contribuyente puede hacer valer contra la Administración Pública.

Por último, antes de pasar al estudio del último - de los modos de extinguir el crédito fiscal, previstos en el CFF, es decir, la cancelación por incosteabilidad del cobro, deseamos, hacer una breve referencia acerca de la figura procesal de la "Caducidad", la cual por su semejanza con la --- prescripción a dado lugar a confusiones.

La caducidad como la prescripción está fundada en el simple transcurso del tiempo, pero mientras ésta opera sobre obligaciones, la caducidad origina la pérdida de un derecho o facultad para deducir una acción, sea impidiendo su -- promoción, o la continuación del procedimiento.

La prescripción debe constar en una ley, mientras que la caducidad es de naturaleza procesal. Sin embargo la - prescripción y la caducidad tienen los mismos efectos jurídicos y así puede decirse que al consumarse la prescripción en favor de los particulares, se extingue su obligación de pagar sus adeudos fiscales y, correlativamente, caducó la --- acción del Fisco para liquidar los créditos a su favor o hacerlos efectivos.

Como podemos ver, la caducidad se diferencia de la

prescripción en que mientras la prescripción es una institución de derecho sustantivo, la caducidad es una figura de carácter procedimental que se refiere a las facultades de la -- autoridad (art. 67 CFF), para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones y sancionar las infracciones cometidas.

4.5. INCOSTEABILIDAD DEL COBRO

El Código Fiscal señala este caso de extinción de -- los créditos fiscales, para aquellas situaciones en que se -- compruebe que resulta inútil el procedimiento coactivo por la -- insolvencia del deudor, o los casos en que el crédito fiscal -- por su poca cuantía no debe ser cobrado coactivamente, por -- exceder los gastos de ejecución al interés pecuniario del Es -- tado.

El último párrafo del art. 146 del CFF, establece -- que "la cancelación de los créditos fiscales en las cuentas -- públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia -- del deudor o de sus responsables solidarios, no libera de su -- pago", como podemos ver, en uno u otro caso, la cancelación -- de los créditos no libera a los responsables de su obligación.

Lo anterior lo podemos confirmar en el fallo emitido por el Tribunal Fiscal de la Federación, respecto a la can

cancelación del crédito cuando los sujetos de él sean "insolventes" mismo que transcribimos a continuación:

Fallo "Insolvencia del deudor, no es causa de extinción de las obligaciones a la luz de las normas del Código -- Civil y puede consistir en la ignorancia de los bienes que -- tenga el deudor, la que puede imposibilitar, mientras exista, el cobro coactivo de la deuda, pero no puede determinar que jurídicamente deje de tener existencia la obligación del deudor". (RTFF, nos. 20-24, p. 2986).

En principio, el término cancelación nos da la idea de extinción o de terminación de algo. Sin embargo en materia tributaria no sucede así ya que sólo se trata de una operación contable para cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, pero tal cancelación no implica la extinción -- del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad -- fiscal podrá exigir su pago, mientras no haya operado la prescripción, en otras palabras la cancelación consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro.

Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlos, por lo tanto, una vez cancelado el crédito sólo hay dos formas de que se extinga la obligación, estas son: El pago y la prescripción.

Para concluir este tema, diremos que además de los modos para extinguir los créditos fiscales admitidos y regulados por el CFF, existe otro medio reconocido por la Doctrina del Derecho Fiscal Represivo, este es la muerte del contribuyente, persona física, como una forma excepcional de -- extinguir el crédito fiscal, cuando este sea de carácter estrictamente personal, como por ej. el ISR.

C A P I T U L O V

*MEDIO DE IMPUGNACION DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCION*

V. - MEDIO DE IMPUGNACION DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

5.1. RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

Antes de iniciar el estudio y análisis de este recurso establecido en el CFF., en su art. 118, nos detendremos para referirnos de manera general al recurso administrativo, su concepto, sus elementos, su finalidad y sus efectos.

5.1.1. EL RECURSO ADMINISTRATIVO, GENERALIDADES.

Pantiendo del principio de legalidad y debido proceso, consagrados en los arts. 14 y 16 de la Constitución Federal, tenemos que todo acto de la administración pública debe estar motivado y fundado en una ley, de ahí, se deriva la necesidad de que existan procedimientos adecuados, a fin de que, en la esfera administrativa, los actos de la autoridad sean revisados para asegurarse que se realicen conforme a -- las disposiciones legales, de tal forma que cuando la autoridad actúa violando las disposiciones jurídicas, lesionando con ello los derechos de los administrados, es necesario que ella misma cuente con un control para asegurarse que sus actos se realicen conforme al orden legal vigente.

Por lo tanto, cuando se está frente a una decisión administrativa con cuyo contenido exista desacuerdo, debe precisarse de inmediato cuál es el camino legal para impugnarla; pudiendo ser éste; un juicio ante el tribunal administrativo, un tribunal judicial o bien agotando previamente un recurso administrativo, pues el juicio ante un tribunal; de la naturaleza que sea, no procede si contra el acto hay defensa ante las autoridades administrativas por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado.

Consideramos importante hacer observar que si en el ordenamiento conforme al cual se emitió el acto o en otro de naturaleza general existe algún medio de defensa ante la propia autoridad administrativa, la resolución no tendrá, para un tribunal, el carácter de definitiva.

En este orden de ideas, tenemos que el recurso administrativo ha sido definido por los tratadistas de la materia como sigue:

5.1.1.2. EL RECURSO ADMINISTRATIVO, SU CONCEPTO:

Nava Negrete afirma que: "Es un procedimiento repressivo que apunta al administrado un medio legal directo para la defensa o protección de sus derechos". (130)

Para Fraga, "El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus-

(130) Citado por De la Ganza Sergio F., Ob. cit., p. 776.

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 anule o lo reforme en caso de encontrarse comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo". (131)

Por su parte Margáin Manautou, define al 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". -- (132)

5.1.1.3. ELEMENTOS DE LOS RECURSOS

Respecto a los elementos de los recursos administrativos, se clasifican en esenciales y por su naturaleza:

1.- Los elementos esenciales son:

a) Que la ley establezca el recurso;

b) Un acto administrativo contra el que se promueva el recurso;

c) La autoridad administrativa ante quien debe ---

(131) Citado por De La Garza, Ob. cit., p. 778

(132) Margáin Manautou E., Ob. cit., p. 162.

tramitarse y que debe resolverlo;

d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y

e) Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

2.- Los elementos de acuerdo a su naturaleza son:

a) Plazo de interposición y autoridad a quien se presenta;

b) Las formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso;

c) Fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso;

d) Pruebas, y

e) Posible suspensión y requisitos de la misma.

Haciendo un resumen de los elementos esenciales, podemos decir que, para que un recurso administrativo proceda éste debe estar señalado en una ley, asimismo, debe existir un acto administrativo, contra el cual se promueva el recurso, con el objeto de revocar, modificar, anular o con-

finman el acto administrativo. Por otro lado, el escrito de interposición del recurso debe presentarse ante la autoridad que dictó o ejecutó el acto impugnado, además, el acto ilegal de la autoridad administrativa debe lesionar un derecho o un interés jurídico del recurrente, finalmente, la tramitación del recurso debe concluir con una resolución en que se revoque, modifique o confirme el acto o procedimiento impugnado o se dicte un nuevo acto que sustituya el impugnado.

Por otra parte, los elementos de acuerdo con su naturaleza: El escrito de interposición del recurso debe presentarse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación (art. 121, del CFF), también debe contener los requisitos que establece el CFF, en sus arts., 18 y 122. Cabe mencionar que en los recursos administrativos se admite toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesional de autoridades mediante la absolución de posiciones, ahora bien, respecto a la resolución dictada por la autoridad ésta debe fundarse en derecho y debe examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente. Asimismo, la autoridad debe notificar dicha resolución dentro de un término que no exceda de cuatro meses, contados a partir de la fecha de la interposición del recurso (art. 131 del CFF). (133)

(133) De La Ganza Sengio F., Ob. cit., p. 785.

5.1.1.4. EL RECURSO ADMINISTRATIVO, SU FINALIDAD:

La resolución que ponga fin al recurso, de acuerdo al art. 133, del CFF, puede ser en alguno de los siguientes sentidos:

- I.- Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso.
- II.- Confinmar el acto impugnado.
- III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo.
- IV.- Dejar sin efecto el acto impugnado.
- V.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.....".

5.1.1.5. EL RECURSO ADMINISTRATIVO, SUS EFECTOS:

Los efectos de los recursos administrativos son - invariablemente los siguientes: revocar, modificar, anular o confirmam el acto administrativo impugnado o dictan uno nuevo que sustituya el impugnado. (art. 133 del CFF).

5.1.1.6. RECURSO DE OPOSICION AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Como su nombre lo indica este recurso procede solamente contra actos y resoluciones que se produzcan dentro de la fase fiscal denominada "Procedimiento Administrativo-

de Ejecución", que es el mecanismo legal con que cuenta la Administración Pública para hacer efectivo un crédito fiscal que no ha sido cubierto dentro del plazo que para tal efecto conceden las disposiciones legales. (art. 145 del CFF).

Ejemplo de cual es el mecanismo y como se desarrolla en la práctica:

Una vez determinado el crédito fiscal, a través de una resolución de autoridad, ésta es notificada al contribuyente por la oficina ejecutora de su jurisdicción, otorgándole a falta de disposición expresa en la resolución que se notifica, un plazo de quince días hábiles para efectuar el pago.

Transcurrido el plazo, sin que el contribuyente hubiese realizado el pago, se iniciará en su contra el "Procedimiento Administrativo de Ejecución", requiriéndole de pago, y otorgándole un plazo de tres días hábiles para efectuarlo, so pena de trabar embargo sobre bienes suficientes de su propiedad para cubrir el crédito en cuestión. (art. 151 del CFF).

De conformidad con lo expuesto, se puede decir que, el procedimiento de ejecución se inicia una vez consumado el plazo de quince días hábiles siguientes a la notificación del requerimiento de pago al contribuyente.

Sin embargo, el art. 127 del CFF., contempla una excepción a la supuesta regla general antes señalada, al -- disponer que cuando el recurrente afirma que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley, la oposición no podrá hacerse valer sino hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, (134) de actos de imposible reparación material o de los previstos por el art. 129 del CFF.

Esta salvedad a la regla general, nos permite hacer observar que el recurso en estudio, es de escasa aplicabilidad en relación con la realidad que pretende normar. Mas antes de iniciar algunos comentarios tendientes a explicarlo anterior, es necesario citar los supuestos establecidos en el art. 118 del CFF., para que proceda este recurso:

"I.- Exija el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que estos se han extinguido o que su monto 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.

(134) El art. 157 del CFF, señala que bienes quedan exceptuados del embargo.

III.- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

IV.- Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código".

Para iniciar nuestros comentarios, diremos que el primer supuesto induce fácilmente al error, puesto que, la simple lectura de éste, puede llevar a concluir inmediatamente que el mismo consagra violaciones de fondo en la determinación de un crédito fiscal inexistente o superior al que realmente se adeuda.

Un ejemplo de esta errónea interpretación, así como de los efectos jurídicos que la misma acarrea, es el siguiente:

a) Un deudor (contribuyente) "X" es notificado de la resolución que erróneamente le determina un crédito fiscal inexistente, o bien superior al que realmente adeuda, otorgándosele el plazo común de quince días hábiles para -- efectuar el pago.

b) Este contribuyente suponiendo que su caso encuadra en la hipótesis que consagra la fracción primera del art. 118 del CFF, procede por lo general tomando cualquiera de las siguientes alternativas:

1.- Dentro del plazo de diez días siguientes al - en que surtió efectos la notificación interpone el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución - en contra de la errónea resolución.

En este caso, la autoridad desechará conectamente el recurso alegando que en el momento de la interposición no se había iniciado el aludido procedimiento de ejecución, pues como ya lo mencionamos éste se inicia no con la notificación, sino con el posterior requerimiento de pago.

Este proceder puede significar también el correspondiente consentimiento del deudor con la errónea resolución determinante del crédito al no haber interpuesto en su contra oportunamente el recurso de revocación (135) que en la instancia que legalmente procedía, pues la mayoría de -- las veces la resolución que desecha el recurso indebidamente interpuesto, es notificada al contribuyente mucho después del vencimiento del plazo de cuarenta y cinco días que tenía para interponer el recurso adecuado.

(135) Art. 117.-"El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:

I.- Determinen contribuciones y accesorios.

.....". (del CFF).

2.- Una segunda alternativa podría ser la siguiente:

El deudor (contribuyente) espere a que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución a través del requerimiento de pago e interpone en su contra el recurso de oposición.

En este caso, en el que se subsana el error de currir un procedimiento que aún no se inicia, se incurre en otro, consistente en haber consentido la errónea resolución determinante del crédito fiscal, al haber permitido transcurrir el plazo de cuarenta y cinco días para la interposición del recurso adecuado, que en este caso sería el de revocación.

En este orden de ideas, se puede observar que el supuesto contenido en la primera fracción del citado precepto, únicamente contempla el posible error en que puede incurrir la oficina ejecutora al requerir de pago al contribuyente e iniciar con ello el procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que si tales supuestos se dan a conocer al contribuyente antes de que se inicie el procedimiento, - al momento de notificársele el crédito, el recurso procedente será el de revocación y no el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución.

Esta observación se ve confirmada por el art. 126

del CFF, que establece lo siguiente:

"El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer ante la oficina ejecutora y no podrá discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en que se haya determinado el crédito fiscal".

Luego entonces, si no se puede discutir a través de este recurso la validez de tal resolución, debemos concluir que la misma ha quedado firme, y que la iniciación de un procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal inexistente o superior al que realmente corresponda, se debe únicamente a un error en el requerimiento de pago que realiza la oficina ejecutora.

Así pues, y de acuerdo a lo expuesto, podemos decir que el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución procede:

1º.- Contra el erróneo requerimiento de pago que de un crédito extinguido o superior al que realmente se adeuda, realice la autoridad ejecutora.

2º.- Cuando se afirme que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley.

3º.- Cuando un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria se vea afectado en sus derechos e intereses, y

4º.- Cuando el contribuyente embargado no esté de acuerdo con el valor que se ha determinado a sus bienes para el remate.

Una vez mencionados los supuestos para que proceda éste recurso, es necesario referirnos a otros aspectos - no menos importantes para la eficacia del mismo, estos aspectos son:

¿ cómo, cuándo y ante quién debe interponerse ?

a) Cómo.-

En cuanto a la forma son aplicables las reglas generales que señala el art. 18 y 122 del CFF, siendo entre otros requisitos los siguientes:

Constan por escrito en el que se precisarán, el nombre, el domicilio, la autoridad a que se dirige, los agravios que cause la resolución o acto impugnado y en el que se haga ofrecimiento de pruebas.

b) Cuándo.-

Para que la interposición de este recurso sea eficaz, el contribuyente deberá interponer el recurso, dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, de acuerdo a lo -

señalado en el primer párrafo del art. 121 del CFF, que es la regla general.

Sin embargo, el momento en que resulta oportuno - hacer valer el recurso de oposición varía de acuerdo al tipo de resolución que se pretenda recurrir, así entonces, si el recurrente afirma encontrarse dentro de cualquiera de -- los supuestos que consagra la fracción primera del art. 118, el recurso deberá interponerse dentro de los cuarenta y cinco días hábiles señalados en el art. 121 del CFF.

Por otro lado, si el contribuyente estima que el procedimiento coactivo no se ha ajustado a la ley, deberá - interponer el recurso en el momento mismo de la diligencia de embargo, en los casos en los cuales éste estuviere dirigido sobre bienes cuya ejecución material sea de imposible reparación, o sobre bienes legalmente inembargables. (art. - 127 del CFF).

Respecto al recurso que implica una exclusión de dominio o una preferencia, éste puede interponerse en cualquier momento, sin que conna ningún plazo, pues se trata de un tercero ajeno al procedimiento de ejecución. Sin embargo, por razones lógicas, el art. 128 del CFF dispone que -- "no podrá hacerse valer después de que los bienes o derechos embargados hubieren sido enajenados o rematados y aplicado su producto a cubrir el crédito fiscal o después de adjudicados al fisco federal, aun cuando todavía no haya ven-

cido el plazo a que se refiere el artículo 121 de este Código". (136)

Por último, en el caso de que el embargado o terceros acreedores no estén de acuerdo con la valuación hecha podrán hacer valer el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución dentro de los diez días siguientes a que surta efectos la notificación (art. 175, párrafo segundo, del CFF).

Como podemos observar, el tiempo para interponer este recurso es, en el caso de la fracción primera de cuarenta y cinco días hábiles, para que el recurrente exprese debidamente los agravios y haga el adecuado ofrecimiento de pruebas. Por lo que respecta al supuesto de la fracción segunda, el tiempo para interponer el recurso, en los casos de excepción, es nulo, pues, éste debe interponerse en el momento mismo en que la diligencia de embargo se dirige sobre el tipo de bienes que se exceptúan del embargo.

c) Ante quién debe interponerse. -

En este aspecto el art. 126 del CFF es claro al precisar que: "El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución se hará valer ante la oficina ejecutora.....".

(136) De La Garza Sergio F., Ob. cit., p. 788 y ss.

Finalmente, ¿ Qué trámite tiene este recurso?

De acuerdo con la fracción II, del Artículo 125, del Reglamento Interior de la SHCP. (137) Serán competentes para tramitar y resolver el Recurso de Oposición al -- Procedimiento Administrativo de Ejecución:

" La unidad administrativa de la Secretaría o de la entidad federativa coordinada de la que dependa la oficina que lleve a cabo la ejecución, excepto cuando se impugne el procedimiento administrativo de ejecución aplicado por una Administración Fiscal Federal, caso en el que -- será competente la propia Administración.

Quando se alegue que un acto administrativo recurrible del citado procedimiento administrativo de ejecución, no fue notificado o lo fue ilegalmente, también será competente la unidad administrativa señalada de acuerdo a lo previsto en el párrafo anterior".

Con lo anterior finalizamos el análisis de este recurso, concluyendo lo siguiente:

a) Contrariamente a lo que la práctica administrativa supone la fracción primera del art. 118 del CFF, -- no contiene excepciones de fondo, sino únicamente -- errores en los que pueda incurrir la oficina ejecutora, -- asimismo, consideramos que no se justifica en el CFF la --

(137) Diario Oficial de la Federación del 24 de febrero de 1992.

existencia de esta primera fracción, toda vez que sólo contempla errores en los que pueda incurrir el requerimiento de pago que haga la oficina ejecutora, bastaría con considerar que el procedimiento coactivo se ha iniciado erróneamente y por tanto ilegalmente, con lo que se caería en el supuesto que plantea la fracción segunda del mismo artículo.

Además, por otro lado los plazos de la interposición de este recurso en algunos casos son breves y en otros son nulos, no dejando al contribuyente más alternativa que aguardar el embargo y aprobación del remate de sus bienes, con lo que la pretendida oposición al procedimiento difícilmente puede hacerse efectiva.

Por último, cabe mencionar que en la práctica común el contribuyente interpone este recurso única y exclusivamente para agotarlo, cumpliendo así con lo dispuesto en el art. 120 del CFF (138) y poder interponer el Juicio de Nulidad directamente ante el TFF en la sala regional que corresponda de acuerdo a su jurisdicción.

(138) El art. 120, del CFF, establece que: "La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación. El de oposición al procedimiento de ejecución deberá agotarse previamente a la promoción del juicio ante dicho Tribunal....".

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El Estado para poder cumplir las funciones que le han sido encomendadas requiere de los medios económicos necesarios para llevarlos a cabo adecuadamente, puesto que la idea del bienestar social no sería posible sin los fondos necesarios para la realización de sus actividades, lo cual implica el gran número de recursos de que debe disponer el Estado para poder satisfacer sus requerimientos.

Consideramos que los ingresos tributarios son la fuente principal de estos, por ser aportaciones que el Estado recibe de los contribuyentes en virtud de su poder de imperio.

SEGUNDA.- De conformidad con lo que prescribe el art. 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, las contribuciones comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos.

Consideramos que en el contenido de este precepto descansa todo el Sistema Tributario Mexicano, y que para la cumplimentación del mandamiento señalado, el Congreso de la Unión con la atribución que le confiere el inciso VII, del art. 73 de la Constitución, fija las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, después de que la Cámara de Diputados las discute en los términos del art. 74, fracción IV.

TERCERA.- Respecto al fundamento sociológico de las contribuciones concluimos que, todos los que integramos una sociedad política tenemos el deber de contribuir con parte de nuestros recursos para que el Estado pueda realizar sus actividades en beneficio de la colectividad. Sin embargo no hay que perder de vista que el pago de contribuciones no debe significar un sacrificio; ya que la justicia de las contribuciones reside en que las personas aporten para la vida y progreso de la comunidad, el excedente de sus recursos económicos, después de haber cubierto los gastos de una vida honesta, -- porque, cuando el Estado exige una contribución mayor, se -- "justifica" la evasión de impuestos, debido a que los individuos consideran en primer lugar sus necesidades y defienden los recursos indispensables para vivir.

CUARTA.- El crédito fiscal como nos encontramos es el vínculo jurídico por virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir al contribuyente una prestación en dinero y excepcionalmente en especie para sufragar el gasto público.

QUINTA.- Ahora bien, para que exista un crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se encuentre dentro de la situación jurídica que define la ley, esto es, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho haya una norma que le sea aplicable. Además es indispensable que la --

autonidad demuestre que encontró un hecho gravado o imponible conforme a una disposición fiscal que le sea aplicable - con exactitud.

SEXTA.- Respecto a la forma para la determinación del crédito fiscal, podemos de una manera general decir que aun y cuando es susceptible de revestir diversas formas, en nuestro País asume importancia preponderante la auto-determinación, también llamada determinación por el sujeto pasivo, (contribuyente) por ser la forma normal de determinación de los principales impuestos nacionales, como por ej. el ISR, el IVA y el IEPS.

Por otro lado, creemos que la determinación por el sujeto pasivo es definitiva y lo hace responsable de su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa, además de ser una forma de agilizar la recaudación y aligerar la actividad administrativa.

SEPTIMA.- El crédito fiscal se vuelve exigible una vez que ha transcurrido el plazo legal para su cobro y no es satisfecho, ni es impugnado o garantizado, por lo que es exigido el pago a través de la Facultad Económico-Coactiva.

OCTAVA. - La Facultad Económico-Coactiva o Procedimiento Administrativo de Ejecución, surge como una necesidad de recaudación de las autoridades fiscales, hecho que por sí mismo justifica su existencia y constituye el único medio coactivo legal con que cuentan las autoridades hacendarias para satisfacer todos aquellos créditos no cubiertos a su favor.

Sin embargo el Procedimiento Administrativo de Ejecución resulta violatorio del contenido del art. 14 y 16 de nuestra Constitución Federal por lo que se refiere al segundo párrafo del art. 145 del CFF, que señala que el embargo precautorio podrá ser practicado por la autoridad, cuando -- tenga temor de que un contribuyente se ausente, enajene u -- oculte bienes o realice cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de una obligación fiscal, aún y cuando -- el crédito fiscal no esté determinado. Esto significa, que -- con el sólo hecho de que la autoridad presuma lo anterior, -- es causa suficiente para que se prive al contribuyente de -- sus posesiones, derechos y propiedades. En estos términos, -- es evidente que se vulneran los arts. 14 y 16 de la Constitución.

NOVENA. - Garantía del Interés Fiscal, a este respecto la Doctrina es escasa, sobre todo en nuestro derecho, lo anterior debido a que no todos los tratadistas en Derecho Fiscal tratan el tema, y los que lo hacen se limitan a transcribir los artículos respectivos de la legislación, definiendo tan sólo

cada una de las maneras que se establecen como idóneas para asegurar el interés fiscal.

En nuestra opinión la forma más práctica y común para asegurar el interés fiscal, es el embargo en la vía administrativa, así como la fianza otorgada por compañía autorizada.

DECIMA.- Del estudio del embargo precautorio en materia fiscal, podemos derivar que éste se realiza sin que exista un crédito fiscal determinado ni exigible, siendo violada la garantía de audiencia por tal acto, además de no justificarse el término de un año para que se determine dicho crédito fiscal para proceder al embargo en forma definitiva y que quede insubsistente en forma precautoria.

Ahora bien, por la que respecta al embargo precautorio en relación con la garantía de fundamentación y motivación, consideramos que aun cuando el mismo esté debidamente fundado en el art. 145 del CFF, y por tanto acorde con la garantía de fundamentación, supuesto que la autoridad ejecutiva de tal medida cautelan tiene como base una disposición normativa general que prevé la situación concreta para cuales precedente realizar dicho acto de autoridad, en lo referente a la garantía de motivación, consideramos que está es violada, toda vez que dicho precepto autoriza a la autoridad para que cuando a su juicio hubiere peligro de que el contri

buyente se ausente, enajene u oculte sus bienes o realice -- cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de su obligación, ejecute dicha medida precautoria, para lo cual -- pensamos que la autoridad basa su juicio en motivos de tipo-subjetivo y no objetivo, violando por consiguiente la garantía de motivación al no tener el afectado la posibilidad de garantizar por otro medio el crédito fiscal por no existir -- el mismo.

Por lo antes expuesto, consideramos que sería conveniente que se redujera el término que tiene la autoridad -- para emitir la determinación del crédito fiscal y se permitiera al afectado la facultad de poder ser oído, además de -- aportar pruebas y medios que destruyan las presunciones, así mismo que se especifique que el embargo precautorio sólo procederá para asegurar créditos fiscales no exigibles, más no -- créditos no determinados, puesto que ello constituye un --- error jurídico ya que debemos recordar que el crédito fiscal nace prácticamente con el acto de la determinación, y al no -- existir ésta última, en consecuencia no existirá crédito fiscal alguno, y menos aún podrá ser objeto de aseguramiento -- a través del embargo precautorio.

DECIMA PRIMERA. -- Existen diferentes formas para extinguir -- los créditos fiscales, aceptadas por la doctrina y reguladas por nuestra legislación fiscal. Sin embargo las mismas se -- pueden reducir a la extinción voluntaria o coactiva, la ex--

extinción coactiva implica el uso de un procedimiento fiscal - de privilegio cuya finalidad, es el pago.

Desde luego, el medio normal de extinción de los créditos fiscales es el pago, que puede hacerse en las formas diversas que la Ley establece.

Otro medio excepcional de extinguir el crédito fiscal -tratándose de personas físicas- es la muerte del contribuyente, por supuesto, cuando éstos sean de carácter estrictamente personal.

DECIMA SEGUNDA. - Partiendo del principio de legalidad y debido proceso, consagrados en los arts., 14 y 16 de la Constitución Federal, tenemos que todo acto de la Administración Pública debe estar fundado en una Ley, de ahí, se deriva la necesidad de que existan procedimientos adecuados, a fin de -- que, en la esfera administrativa, los actos de la autoridad sean revisados para asegurarse que se realicen conforme a -- las disposiciones legales, ya que se dan casos de la inexacta aplicación de las disposiciones fiscales, por parte de -- las autoridades hacendarias encargadas de velar por su cumplimiento debido principalmente a la mala interpretación que de las mismas se haga.

Por lo tanto, creemos que es acertado el establecimiento de medios de defensa o recursos para que los contribu

yentes puedan impugnar los actos violatorios de sus derechos por parte de la autoridad administrativa, cuando sus resoluciones no se encuentren debidamente fundadas y motivadas.

Finalmente deseamos comentar que el CFF es escueto en cuanto al procedimiento a que se deben someter los recursos administrativos, teniéndose que acudir a la aplicación -supletoria del Código Federal de Procedimientos Civiles. Sobre este punto, cabe decir que el ordenamiento mencionado resulta en la mayoría de los casos inadecuado, puesto que existen diferencias entre el proceso administrativo y el proceso civil.

Por lo anterior consideramos que sería conveniente que existiera un Código Federal de Procedimientos Fiscales o Administrativos.

BIBLIOGRAFIA:

Legislación Consultada:

- 1.- Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos 9ª Ed. Trillas, México, 1992.
- 2.- Código Fiscal de La Federación. 44ª edición, Ed. Porrúa México, 1993.
- 3.- Código Civil para el Distrito Federal. 61ª edición, Ed. Porrúa, México, 1992.
- 4.- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Ed. Porrúa, México, 1990.
- 5.- Ley del Impuesto sobre La Renta, 51ª edición, Ed. Porrúa, México, 1992.
- 6.- Ley del Seguro Social, 51ª edición, Ed. Porrúa, México-1992.
- 7.- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ediciones Delma, -- México, 1992.
- 8.- Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, - Ed. Olguin, México, 1993.
- 9.- Ley de Hacienda Municipal del Estado de México, (1992).
- 10.- Reglamento Interior de La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 44ª edición, Ed. Porrúa, México, 1993.
- 11.- Reglamento de La Ley de La Tesorería de La Federación, - Diario Oficial de La Federación del 30 de octubre de -- 1964.

Obras Consultadas:

- 11.- *Annoja Vizcaino Adolfo, Derecho Fiscal, Ed. Themis, - México, 1982.*
- 12.- *Becerra Bautista José, El Proceso Civil en México, Ed. Porrúa, México, 1977.*
- 13.- *Bejarano Sánchez Manuel, Obligaciones Civiles, 3ª edición, Ed. Harla, México, 1984.*
- 14.- *Briseño Sierra Humberto, Derecho Procesal, Cárdenas -- Editor y Dist., México, 1970.*
- 15.- *Contina Gutierrez Alfonso, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, TFF. Colección de Estudios Jurídicos, - Vol. I, México, 1981.*
- *Curso de Política de Finanzas Públicas en México, Ed. - Porrúa, México, 1980.*
- 16.- *De La Ganza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1983.*
- 17.- *Faya Viesca Jacinto, Finanzas Públicas, Ed. Porrúa, México, 1981.*
- 18.- *Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho Financiero, 4ª -- edición, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1987. Vol. I.*
- 19.- *Gómez Lana Cipriano, Teoría General del Proceso, 7ª -- edición, UNAM, México, 1987.*
- 20.- *Lomelí Cerezo Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Ed. - Porrúa, México, 1979.*
- 21.- *Luna Parra Pascual, Los Impuestos en México, Tip. Vda. de F. Díaz de León, Suca., México, 1911.*
- 22.- *Mangáin Manautou Emilio, Introducción al Estudio del - Derecho Tributario, 7ª edición, Universidad Autónoma - de San Luis Potosí, México, 1983.*

- 23.- *Margadant S., Guillermo F. Derecho Romano, Ed. Esfinge México, 1986.*
- 24.- *Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª edición, Ed. ECASA, México, 1984.*
- 25.- *Ovalle Favela José, Derecho Procesal Civil, 3ª edición Ed. Harla, México, 1989.*
- 26.- *Serra Rojas Andrés, Derecho Administrativo, 14ª edición, Ed. Porrúa, México, 1988, Tomo II.*
- 27.- *Tena Ramírez Felipe, Derecho Constitucional Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1987.*

Otras Fuentes:

- 28.- *Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco -- Años, 1ª edición, México, 1982, Tomo I y II (Ensayos-I y II).*
- 29.- *Pallares Eduardo, Diccionario de Derecho Procesal Civil, 20ª edición, Ed. Porrúa, México, 1991.*
- 30.- *Pina Rafael de y Pina Vana, Diccionario de Derecho, - Ed. Porrúa, México, 1985.*
- 31.- *Diario Oficial de la Federación del 30 de Octubre de 1964.*
- 32.- *Diario Oficial de la Federación del 24 de febrero de 1992.*
- 33.- *Revista del Colegio de Contadores Públicos, A.C., México, 1958.*