

326
Zej



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**"LOS FINES DEL DERECHO EN EL
PROCEDIMIENTO ECONOMICO
COACTIVO DE EJECUCION"**



T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
LUIS ARMANDO LEVIAGUIRRE QUERAL

MEXICO, D. F.

1996



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL
Y FINANZAS PUBLICAS.

Cd. Universitaria, D.F., 14 de octubre de 1996.

ING. LEOPOLDO GUTIERREZ SILVA
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACION ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante, **Luis Armando Levisguirre Queral**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis intitulada "**Los Fines del Derecho en el Procedimiento Económico Coactivo de Ejecución**".

Con fundamento en los artículos 8o. fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.



Atentamente
"POR MI FAZA HABLARA EL ESPIRITU"
La Directora

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO
DE
DERECHO FISCAL


LIC. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CAMACHO

México, D. F., a 04 de Octubre de 1996.

**Lic. MA. DE LA LUZ NUÑEZ CANACHO,
DIRECTORA DEL SEMINARIO DE DERECHO
FISCAL Y FINANZAS PUBLICAS,
FACULTAD DE DERECHO.
U. N. A. M.**

Estimada Maestra:

Hago de su conocimiento que el alumno **LUIS ARMANDO LEVIAGUIRRE
QUEMAL**, Número de cuenta 8822341-0, termino el trabajo de Tesis
Profesional bajo la dirección y supervisión del suscrito, tema
intitulado "**LOS FINES DEL DERECHO EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO
COACTIVO DE EJECUCION**", por lo cual emito el presente para los
efectos académicos respectivos, haciendo del conocimiento de usted
que se desarrolló un trabajo de alta calidad académica, siendo muy
agradable para el suscrito pedir se emita el oficio de ese Seminario
a su digno cargo, para el efecto respectivo.

Sin más por el momento su atento y seguro servidor.


Lic. **GABRIEL PEREZ GUERRERO.**
"Por mi raza hablo el espíritu".

Dedico la presente Tesis, sobre cualquier persona, animal o cosa, a Dios, Padre y Señor dador de la vida, por quien todo fue hecho. Por su inmenso amor y gracia me da la oportunidad de manifestar mi afecto a todas aquellas personas que de alguna manera, directa o indirectamente, influenciaron en mi existir, desarrollo físico, espiritual y emocional que forma lo que estoy siendo; por consiguiente mis padres que a través de un acto de amor hicieron posible me materializara en este mundo. Levi "Unir, pegar" es una evidente alusión a la esperanza de la madre naturaleza: que el hombre sea un vínculo más que la una al Cielo. En la primera convención de Los Aguirre, 1971-1996, aprendí el valor de la unidad familiar; y de quienes estuvieron presentes, pude observar la célula del Estado. A mis abuelos Queral, que son un aliciente para guiarme por el camino de la empresarial honestidad. A mis hermanos, especialmente a José Luis, tolerante y paciente. A mi tío Armando quien me enseñó mis primeros pasos jurídicos, asimismo a Rubén Aguirre, que me dió la oportunidad de conocer las entrañas del monstruo. A Regino Díaz quien económica y moralmente es un apoyo, y a el que he considerado un amigo en toda calidad de momento, así como una figura de respeto. A mi gran amigo por siempre, Iván Gutierrez, que no tiene la dicha de ser Abogado. Al *muégano*, con quienes compartí los mejores momentos dentro de mi paso por las aulas de la Facultad: Daniel González Dávila, Ricardo Gómez-Palacio, Cecilia Azar, Ana Saiz, Marco Flavio Rigada, Armando Maitret, Carlos Perez, Cecilia Luna, Francisco Tortolero y Lorena Marquez. De igual manera a nuestro Coach de la Facultad Máximo Carbajal, quien toleró nuestras *Semanas Culturales*, brindándonos todo el apoyo que estuvo dentro de sus posibilidades. A ésta Universidad, de maestros, que formaron mi criterio jurídico, y en especial a

Gabriel Pérez Guerrero quien se entregó a dirigir esta Tesis, sin olvidar a su encantadora secretaria Olivia que se ocupó de manejar su agenda. A la paciencia de Stefania Vassarri de la que, a pesar de que un océano nos separa, no sabemos qué el futuro nos depara. A Ester, Irma y Margarita por el invaluable trabajo doméstico que a bien tuvieron servir, singularmente por las mañanas. A los Tiburones del Despacho Leviaguirre y Asociados reconociendo la lealtad por más de 20 años ha guardado Elvia Cruz. A el Despacho Martínez y Vega, por el interés que tuvieron en la realización de ésta. A Mariela Juárez, por el excelente trabajo de impresión que la amistad ha estampado durante tantos años. A Leticia Carreras, por su talento mecanográfico y dominio sobre la computadora y a Mari Cruz Patiño, quien dedico parte de su tiempo corrigiendo el estilo y redacción, por último con quienes estoy, estuve y estaré resentido, porque forman parte de las circunstancias que han tocado vivir y en virtud de los que he experimentado la dicha del Perdón.

Y al más olvidado: a mí mismo, por haberme vencido y estar en pie para cumplir la misión designada por Él.

LOS FINES DEL DERECHO EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO DE EJECUCIÓN

TABLA DE CONTENIDO

LAS FINANZAS DEL ESTADO EN LA HISTORIA DE MÉXICO.....	6
LOS PRIMEROS TIEMPOS: TENOCHTITLÁN Y NUEVA ESPAÑA	6
EL NACIMIENTO DE LA NACIÓN: LA INSURGENCIA Y EL PRIMER IMPERIO.....	14
LA PRIMERA REPÚBLICA FEDERAL	17
LA PRIMERA REPÚBLICA CENTRAL.....	21
LA INVASIÓN NORTEAMERICANA Y LA SEGUNDA REPÚBLICA FEDERAL.....	23
<i>La Dictadura Militar y el triunfo del liberalismo</i>	27
<i>La República Federal bajo la Constitución de 1857 y la Guerra de Reforma</i>	30
LA INTERVENCIÓN FRANCESA, EL SEGUNDO IMPERIO Y LA REPÚBLICA RESTAURADA	35
LA ADMINISTRACIÓN DE PORFIRIO DÍAZ	42
EL RENACIMIENTO DE LA NACIÓN: LA REVOLUCIÓN MEXICANA.....	47
LA REPÚBLICA FEDERAL BAJO LA CONSTITUCIÓN DE 1917	52
PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN FORZOSA	73
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN	72
CONCEPTO	72
Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución	78
MARCO JURÍDICO	81
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos	81
PRINCIPIOS DERIVADOS DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES QUE CONSAGRAN LAS GARANTÍA INDIVIDUALES.	82
Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.....	108
Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público	114
Código Fiscal de la Federación.....	119
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	120
LA REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN EN CADA UNA DE LAS RAMAS PROCESALES.	121

Derecho procesal administrativo.....	121
Derecho procesal civil.....	123
Derecho procesal constitucional.....	128
Derecho procesal del trabajo.....	130
Derecho procesal mercantil.....	133
Derecho procesal penal.....	134
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN.....	136
REQUERIMIENTO EN CONTRA DEL DEUDOR PRINCIPAL.....	137
Procedimiento de cobro en contra de otros deudores distintos del sujeto pasivo principal....	142
EL EMBARGO.....	148
Sujetos del embargo.....	148
Lugar y tiempo del embargo.....	149
Bienes susceptibles de embargo.....	151
Bienes exceptuados del embargo.....	152
Custodia de los bienes.....	153
La Intervención.....	154
FACULTADES Y OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ENCARGADO DE LA CAJA.....	154
FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.....	155
OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.....	156
CESACIÓN DE LA INTERVENCIÓN.....	157
Oposición de tercero en la diligencia.....	158
Traba de ejecución en bienes ya embargados.....	160
Inscripción del embargo.....	161
El embargo de créditos.....	161
Embargo de dinero de bienes preciosos.....	162
Medidas de apremio.....	163
LA ENAJENACIÓN FORZOSA.....	166
Venta en subasta pública.....	166
LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA SUBASTA.....	166
LOS SUJETOS DE LA SUBASTA.....	167
TIEMPO EN QUE SE DEBE REALIZAR LA SUBASTA.....	168
El Remate.....	169
ANUNCIO DEL REMATE.....	169
BASE O PRECIO AL REMATE.....	170
DEPÓSITO DE GARANTÍA.....	171
LAS POSTURAS.....	172
PRIMERA SUBASTA.....	173
SEGUNDA ALMONEDA.....	174

ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES MUEBLES.....	174
ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES INMUEBLES.....	175
La venta fuera de subasta.....	177
Adjudicación en favor del fisco federal.....	177
ACTOS DE CONCLUSIÓN.....	178
Aplicación del producto de la ejecución, cuando sólo sea interesado el Fisco Federal.....	178
Aplicación del producto de la ejecución, cuando concurrieren con el fisco federal otros fiscos locales.....	180
Aplicación del producto de la ejecución, cuando concurrieren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados.....	181
SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	183
CONCEPTO.....	183
MODALIDADES Y PRESUPUESTOS.....	185
SUSTANCIACIÓN.....	187
EFFECTOS.....	189
CESACIÓN.....	190
DEFENSAS DEL PARTICULAR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.....	190
Recurso de revocación.....	191
REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD.....	191
REQUISITOS DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO.....	192
Juicio Contencioso Administrativo.....	199
ORIGEN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	199
PROCEDENCIA DEL JUICIO NULIDAD.....	206
PARTES EN EL JUICIO.....	206
SUSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y SENTENCIA.....	210
RECURSOS PROCESALES.....	240
Amparo.....	243
TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.....	245
JUZGADOS DE DISTRITO.....	246
PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL JUICIO DE AMPARO.....	248
AMPARO INDIRECTO.....	252
AMPARO DIRECTO.....	253
SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO.....	254
FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL.....	260
Obligación de garantizar el interés fiscal cuando se solicita la suspensión.....	261
Obligación de garantizar el interés fiscal cuando se solicita embargo sobre bienes previamente embargados o hipotecados.....	263

FINES DEL DERECHO EN EL SISTEMA DE CONTRIBUCIONES	265
EL BIEN COMÚN.....	266
LA NOCIÓN DEL BIEN COMÚN.....	272
LAS NECESIDADES COLECTIVAS.....	274
LAS NECESIDADES COMUNES.....	275
EL ESTADO MONOPOLISTA.....	279
LA JUSTICIA.....	282
LA NOCIÓN DE JUSTICIA.....	282
Significado de la justicia.....	297
Reseña histórica del concepto justicia.....	305
Teoría de la justicia.....	311
LA JUSTICIA FISCAL Y LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.....	316
El alcance de las garantías ante el principio de justicia fiscal.....	316
LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.....	316
LA GARANTÍA DE IGUALDAD.....	318
La aplicación uniforme de la ley fiscal.....	325
LA AFECTACIÓN AL GASTO PÚBLICO.....	326
LA GARANTÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA.....	327
La impartición de justicia fiscal por los tribunales.....	329
LA SEGURIDAD JURÍDICA.....	329
LA NOCIÓN DE SEGURIDAD JURÍDICA.....	335
PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO	
TRIBUTARIO.....	343
FACTORES QUE AFECTAN LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA.....	346
Factores que actúan sobre la estructura y contenido del sistema tributario.....	346
Desconocimiento temporal y conceptual del derecho vigente.....	348
Arbitrariedad.....	352
FINES DEL DERECHO COMO PRODUCTO DE LA INTERDEPENDENCIA SOCIAL.....	354
EL SISTEMA DE CONTRIBUCIONES.....	355
LOS FINES DEL ESTADO.....	355
La confusión de los fines.....	359
EL PLAN Y LOS PROGRAMAS DE GOBIERNO.....	366
La asignación nacional de los recursos mediante el sistema fiscal.....	367
LA POTESTAD FISCAL.....	369
EL GASTO PÚBLICO Y OTROS FINES DE LAS CONTRIBUCIONES.....	371
Las distribuciones de los beneficios mediante el gasto público.....	373

Tabla de Contenido

La distribución de las cargas públicas	375
EL CRITERIO DEL BENEFICIO	377
LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE	378
LA PROGRESIVIDAD	379
El sistema de contribuciones	379
La coordinación fiscal mexicana	381
Correlación del sistema de contribuciones con la circunstancia económica	391
CONCLUSIONES	394
BIBLIOGRAFÍA	403

Capítulo 1

**Las Finanzas del Estado
en la Historia de México**

LAS FINANZAS DEL ESTADO EN LA HISTORIA DE MÉXICO

Los primeros tiempos: Tenochtlán y Nueva España

El sistema tributario azteca se encontraba constituido por dos grandes grupos de tributos: aquellos a cargo de los propios súbditos mexicas y aquellos a cargo de los pueblos sometidos.

Entre los primeros algunos fueron de naturaleza civil, otros de naturaleza religiosa y, otros más, de naturaleza militar. El tributo civil se encontraba constituido básicamente por servicios personales que se deberían prestar al Señorío corresponden lo hoy se llamaría la población económicamente activa. Estos se referían, de manera primordial, a servicios relacionados con el trabajo de la tierra propiedad del Señorío y los obligados eran, básicamente, las personas dedicadas a la agricultura. También existían otros servicios personales obligatorios relacionados con la transportación y la construcción.

El tributo religioso estaba destinado al sostenimiento del enorme aparato teocrático azteca. Al igual que el tributo civil, contemplaba la prestación de servicios para el trabajo de las tierras propiedad del Teocalli; y, preveía también la disposición de una parte de los frutos producidos

por la tierra de los súbditos y la contribución en especie, principalmente en alimentos o vestido. En algunas épocas el producto de esta recaudación estuvo administrada por el templo, algunas ocasiones por el Rey y otras conjuntamente.

El tributo militar se aplicaba en los casos de guerra y revestía las más variadas formas, dependiendo de los requerimientos casuísticos que, en ese momento, tuviera los ejércitos. Estos, podían consistir en servicios, alimentos u otros bienes.

La imposición a cargo de los súbditos mexicas adoptó revestimientos de iniquidad tanto por la naturaleza de las prestaciones como por la falta de generalidad en la tributación, ya que esta incidía sobre un solo sector de actividad: la población agricultora, dejando fuera del campo de aplicación tributaria a la nobleza, la burocracia, la milicia y el clero.

Por lo que se refiere a los tributos a cargo de los pueblos sometidos estos eran fundamentalmente de dos tipos: tributos en especie y en servicios. Entre los primeros se encontraban contemplados todos los productos requeridos por el reino y se imponían en función de aquellos que podían ser producidos en las diversas localidades, de acuerdo a su localización geográfica y a sus características climatológicas.

Los comentarios que sobre el mismo hizo Galindo y Villa en el Códice Mendocino, así como los relatos escritos por Hugo B. Margáin y por Manuel Yáñez dan clara idea de que la llamada Matrícula de Tributos comprendía prácticamente a todas las especies minerales, vegetales y animales del Anáhuac, así como a un sinnúmero de productos artesanales.

Los tributos en servicios consistían básicamente en trabajo de la tierra, transportación de bastimentos y armas en las campañas militares, prestación de albergue y alimentación a los ejércitos en campaña, integración de tropa e, incluso, la disposición de vidas para servir en el entrenamiento militar o en el sacrificio religioso.

A la llegada de los españoles existían cerca de trescientos pueblos tributarios, de acuerdo con el índice de Kingsborough. El régimen tributario a que estaban sometidos dependía fundamentalmente de que se hubieran entregado en paz o de que hubieren sido sometidos por las armas. En el primer caso conservaban su autonomía de régimen político interior y de administración tributaria; en el segundo, por el contrario, el sometimiento era total y el Señorío designaba tanto a los Tecuhtli como a los Calpixqui.

Por regla general, el tributo se dividía en dos quintos por el Señorío de México, dos para el

Señorío de Texcoco y uno para el Señorío de Tlacopan, aunque estas proporciones podían cambiar según las circunstancias especiales.

No resulta extraño, pues, que los conquistadores españoles aprovecharan el sistema de tributación azteca, para implementar el suyo y, de esa manera, utilizar la costumbre local para mantener un enorme aparato militar, religioso y civil. Si en España la medida tributaria era norma de gobierno, se encontró el campo idóneo para que no lo fuera en la Nueva España. Alonso de Estrada nunca soñó, en la Península, el dócil sistema tributario que habría de administrar en América.

Así pues, el sistema colonial de ingresos habría de sustituir, casi de manera idéntica, a la matrícula de Tributos azteca; las contribuciones en especie fueron sustituidas por lo quintos reales y las prestaciones en servicios del Tlaticallali y del Pillali fueron sustituidas por la Encomienda.

En su Historia de México, Lucas Alamán comentaba que las principales rentas públicas de la Colonia fueron los tributos, las alcabalas interiores, los quintos sobre la extracción de plata y de oro, las utilidades de la Casa de Moneda, la porción fiscal de los ingresos de los obispados, los estancos, la lotería y el papel sellado. Como puede advertirse, la hacienda colonial descansaba fundamentalmente en

la imposición interna. Sobre todo en los primeros tiempos no resultaba de importancia la tributación aduanera, en virtud de que todo el comercio exterior se realizaba con la Metrópoli y eran las aduanas peninsulares las encargadas de recaudar la contribución correspondiente.

El Catálogo de Ingresos se componía de cuatro grupos. El primero de ellos recibió el nombre de Ingreso Común y su producto se destinaba a cubrir los gastos del virreinato. Era el grupo de tributos más amplio y en él estaban comprendidos los quintos del real ensaye de oro y plata, los diezmos, los derechos de vajilla, el derecho de amonedación, los estancos de metales, los derechos de censos, los remates y almonedas, el papel sellado, el derecho de media anata, el servicio de lanzas, los derechos de licencia, el derecho de venta de tierras y aguas, el derecho de pulperías, el derecho de comisos, los impuestos sobre productos agrícolas, el derecho de entrada de vinos y aguardientes, el estanco de cordobanes y colambres, el estanco de gallos, la administración de pólvora, la real lotería, los novenos reales, la alcabala, el impuesto sobre pulques, el derecho de armada y de avería, el almojarifazgo, el derecho de anclaje, el estanco de lastre, la apropiación de mostrencos y los donativos por utilidad pública.

El segundo grupo fue llamado de Ingresos Remisibles y su producto era remitido a la Metrópoli. Este grupo estaba compuesto por estancos importantes, entre ellos, el de naipes, el de tabaco y el de azogue.

El tercer grupo, llamado de Ingresos Particulares, comprendía tributación destinada a fines específicos, entre ellos las bulas de la Santa Cruzada, las vacantes mayores y menores, las medias anatas y mesadas eclesiásticas y las penas de cámara.

El cuarto y último grupo era el referente a los Ingresos Ajenos, llamados así porque su producto no pertenecía propiamente al erario, sino que el gobierno tan sólo tenía el encargo de su administración. Entre ellos, los más célebres fueron el fondo piadoso de las Californias, los espolios, la beneficencia de indios, los gastos de justicia, los destinados al desagüe de Huehuetoca, el impuesto de acordada, el sostenimiento de los montepíos, la redención de cautivos y la pensión de catedrales.

Es fácil de advertir que el sistema colonial de tributación se basaba en un sinnúmero de lo que hoy se llamarían impuestos especiales. Un modelo tributario de semejantes características producía evidentemente una falta de generalidad en la tributación, disparidades arbitrarias en el reparto

de la carga tributaria, detrimento en la expansión económica, complejidad en la administración fiscal y en el cumplimiento de obligaciones, necesidad de grandes equipos de inspección y, junto a ello, altos índices de corrupción. Muchos de estos males habría de padecerlos la Nación todavía por largas décadas.

Varias características son importantes de señalar en la evolución que, a lo largo de cerca de trescientos años, sufrió el sistema financiero público de la Colonia. En primer lugar, cada vez se fue haciendo un menor uso de la contribución en servicios y, por lo tanto, fue perdiendo frecuencia la prestación obligatoria de los mismos. Incluso, la propia legislación de Indias fue limitando la imposición de servicios a los encomendados. Pero es necesario señalar que este tipo de contribución fue sustituida, con creces, por la cada vez mayor contribución en numerario y en especie, con la finalidad de sufragar los gastos de la Corona fuera de la Nueva España.

Lo anterior constituye la segunda característica evolutiva: el producto de la exacción en la Nueva España era cada vez, de menor proporción, aplicándose en beneficio de los gastos públicos. La proporción destinada a los gastos de la Nueva España, llegó a constituir menos del treinta por ciento, destinándose el resto a costear nuevas conquistas y colonizaciones, así como gastos de las

posesiones españolas deficitarias incluyendo los gastos de la propia Corona.

En tercer lugar, se advierte que paulatinamente, el rígido monopolio económico fue endureciéndose en manos del gobierno virreinal, básicamente a través de los estancos que operaban como mecanismos de producción de ingresos, con lo que se colocó un cepo a las posibilidades de crecimiento económico.

Aunado a lo anterior, y como cuarta característica, la Metrópoli estableció un sistema de protección a su planta productiva prohibiendo una gran cantidad de actividades que, por su fácil desarrollo y alta rentabilidad, hubieran sido competitivas para la producción metropolitana.

Nueva España, estaba atada en cuanto a sus posibilidades de crecimiento y bienestar, pues, habría de constituirse en un productor de recursos transferibles a otras regiones del Imperio.

Tributario había sido el México aborigen y tributario seguía siendo el México colonial. La insurgencia había de encontrarse, en los albores del siglo XIX, con cinco siglos de tributación sin residuos de beneficio. País de doble riqueza: una mítica y otra tributada, que lo habría de hacer, durante largo tiempo, un país pobre, con un pueblo pobre y gobiernos pobres.

El nacimiento de la Nación: La Insurgencia y el Primer Imperio

Durante la guerra por la Independencia es importante distinguir, por un lado, la actividad tributaria del gobierno virreinal, abundante en medidas; y, por otra parte, las acciones de la dirigencia insurgente, rica en proclamas.

Entre las acciones que, en este período, fueron dadas por el gobierno español, los decretos constitutivos de derechos de los súbditos de la Corona Española -que vendrían a culminar con la Constitución de Cádiz- coinciden con las medidas específicas destinadas a sofocar o a atemperar los ímpetus independentistas de donde habían surgido.

Así pues, en 1811 se emitió la Declaración de los Derechos de los Americanos, que extendió a los indios y castas de toda América la exención del tributo concedida a los pobladores de Nueva España; se excluyó a las castas del repartimiento de tierras concedido a los indios; se prohibió a los juzgadores el abuso de comerciar con el título de repartimientos; se concedió libertad de buceo de perla y de pesca de diversas especies; se abolieron los Señoríos jurisdiccionales y los privilegios de vasallaje.

Después de la Constitución de 1812, misma que suprime una serie de tributos y constituye o

ratifica diversos derechos individuales, se decreta la abolición de las mitas y la exención del servicio personal y, en 1813, se suprime el vasallaje de los pueblos.

Mientras tanto, Miguel Hidalgo se había pronunciado en Guadalajara por la supresión de las gabelas, por exentado a los indios y castas y por la impartición gratuita de la justicia.

En 1814, la Constitución de Apatzingán habría de proclamar la anhelada naturaleza de los tributos al señalar que las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos y que entre las obligaciones para con la patria están una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos y un sacrificio voluntario de los bienes cuando sus necesidades lo exigen. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo.

Sin embargo, conforme avanzaban los tiempos, la situación tributaria del país habría de tornarse casi intolerable. Los progresos logrados por la insurgencia también provocaron un decremento en la actividad económica, mayor rebeldía respecto al pago de impuestos y una mayor dificultad para requerirlos. Simultáneamente, el erario demandaba recursos crecientes para hacer frente a los

requerimientos militares ante la insurrección y la lucha de España contra Napoleón.

Ante las anteriores circunstancias se procedió a la exacción de impuestos, incluso por la fuerza de las armas, y al establecimiento de medidas extremas, entre las que se encontraba la colocación de cuantiosos préstamos forzosos.

Al consumarse la Independencia e iniciarse la deplorable aventura que fue el Primer Imperio, el estado de cosas, lejos de mejorar, entró en mayor deterioro. El sistema de imposición colonial fue desarmado sin crearse un sustituto adecuado. Los afanes imperialistas de Iturbide determinaron una política de popularidad en virtud de la cual, los impuestos a cargo de las élites fueron suprimidos o reducidos mientras que, en aras de una pretendida igualdad y generalidad, las clases menos favorecidas fueron incorporadas a la tributación.

Matías Romero, comenta, en su Memoria Hacendaria de 1870, que el deterioro sufrido por las rentas públicas durante la guerra de Independencia no hubieran sufrido un demérito de consideración irreparable, si al consumarse aquellas se hubieran corregido los grandes vicios económicos de la Colonia y si se hubiera puesto más atención en cuidar el porvenir del improvisado emperador y en la

intocable situación de la clase privilegiada que lo apoyaba.

El país habría de reiniciar un nuevo intento republicano en búsqueda de su infalible destino.

La Primera República Federal

Con la salida de Agustín Iturbide, la reinstalación del Congreso y el propósito del Poder Ejecutivo en el triunvirato Bravo-Victoria-Negrete, se declaró la nulidad del Plan de Iguala, de los tratados de Córdoba y del Decreto del 24 de febrero de 1822. Con ello se inició la revisión de todos los actos y decretos emitidos por el fallido imperio.

El año de 1822, contempla, entre otras, tres medidas significativas. Por una parte se libera de cualquier tributo a las nueva plantaciones de productos básicos de importancia comercial en la época. Así, esta sana medida de promoción creó una exención, por diez años, para los nuevos productores de café, cacao, vid, olivo, seda, lino, cáñamo y cera de colmena.

Una segunda medida, que provocó un fuerte desagrado al clero, fue la abolición de mayorazgos, cacicazgos, fideicomisos, patronatos y capellanías, con lo cual se afectaban productos destinables a la hacienda eclesiástica.

La tercera acción fue uno de los precedentes primarios de la imposición sobre el ingreso personal, el cual consistía en la contribución de días de ingreso al año, aumentándose en función de ciertas calidades, merced a lo cual se introducía un incipiente, pero significativo progreso.

En agosto de 1824 se expidió la llamada Ley de Clasificación de Rentas Generales y Particulares la cual, si bien tenía el inconveniente de atribuir un contingente a los Estados para subvenciones al erario federal, que introducía también un primitivo mecanismo de redistribución regional del ingreso público.

Esta cuestión sobre los arbitrios habría de tener influencia durante mucho tiempo en la controversia: federalismo-centralismo, especialmente mientras no se encontraron las fórmulas adecuadas para que el sistema federal pudiera, por razones de necesidad política, ser un gobierno nacional tan poderoso en recursos como lo era, por razones de fuerza, el centralista.

A partir de 1824, la quietud política no siempre acompañó al gobierno federal. Desde este año, y por toda una década, el país viviría en medio de diversos trastornos, muchos de ellos provocados por quienes veían amenazados sus injustificados privilegios. A la elección de Guadalupe Victoria

surgieron los trastornos producidos por los yorkinos, el pronunciamiento de Otumba, la división de los liberales, el pronunciamiento del General Santa Anna, los intentos reconquistadores de Barradas, la huida y asesinato de Vicente Guerrero, el suicidio de Mier y Terán, la elección de Santa Anna, la división de los partidos políticos y el pronunciamiento de "Religión y Fueros".

En esta primera etapa de la vida de la nación no se contó ni con el tiempo suficiente ni con el clima propicio para que la República Federal lograra el sistema fiscal que proclamó y que se encontraba en sus programas.

Si bien no se pudo lograr el advenimiento de una reforma integral en el sistema de tributación, quedan importantes constancias del sentido republicano y reivindicador que en sus acciones parciales, denotan el espíritu de la República Federal.

En 1827 se declaró libres de impuesto a todos aquellos efectos propiamente utilizados por las clases más pobres y al mismo tiempo se consideraba como contrabando la transportación de mercancías hechas sobre persona humana.

En 1829 se incorporaron a la tributación los sueldos de los burócratas con una progresividad ilimitada;

se facultó a las Entidades Federativas para gravar los efectos extranjeros; se decretó la ocupación de propiedades y rentas de las personas que residían en país enemigo; y se creó un primer antecedente de lo que, contemporáneamente, sería el impuesto predial.

En 1830 se fijaron los derechos de pasaporte y en 1831 tuvo que ser abolido el impuesto sobre ingresos. Un año después se estableció, de manera transitoria, el primer impuesto sobre carruajes.

La suerte hacendaria de la Primera República fue reconocida por el Secretario de Hacienda Blasco al referirse la consecuencia de las agitaciones, ya que el legislador se vio impedido a dedicar sus tareas al arreglo de un ramo que en otras circunstancias hubiera sido objeto preferente de su atención. Los intervalos de tranquilidad habían sido tan efímeros, que no permitieron una reforma radical en la hacienda pública, porque está se encontraba estrechamente ligada a la política, y no por ello era fácil, ni aún posible, fijar de antemano el rumbo por donde se habrían de dirigir todos los negocios, anticipando de inmediato el porvenir que sucedería al primer régimen federalista que padecía de graves males y afectaron en el erario. Como resultado del triunfo alternativo, de los partidos. Cada uno de éstos a su vez procuro remunerar a los defensores de su causa concediéndoles grados,

empleos y pensiones, separando de sus destinos a los que los obtenían y le habían sido contrarios.

La Primera República Central

La actitud, abiertamente golpista, del Congreso en 1835 determinó que se autoatribuyeron facultades de reforma constitucional, modificando la forma de gobierno y de estructura del Estado mexicano, así como suprimiendo las legislaturas locales. Esto sirvió de razón o de pretexto a Texas, para seccionarse y erigirse en República. A su vez, este hecho sería preámbulo del gravísimo conflicto que México tendría que afrontar, en la siguiente década, contra los Estados Unidos.

La errática e inconducente actuación del gobierno centralista resultó evidente tanto en lo político y económico como en lo hacendario. El gobierno representativo de fueros y privilegios, oscilaba entre el temor y la ambición, por ello no tuvo aciertos respecto al destino del pueblo que gobernaba. Así pues, su gestión hacendaria se caracterizó por la aplicación de contribuciones fuera de un programa de acción, obedeciendo sólo a las necesidades del momento y a los requerimientos financieros de un gobierno que utilizó el recurso público para la satisfacción de los apetitos de sus gobernantes o para pagar el favor de sus simpatizantes.

Así, en 1835 se estableció un tributo sobre la propiedad predial para subsidio extraordinario a favor del erario, que se pagará una sola vez.

En 1838 se establece un arbitrio extraordinario de cuatro millones, repartible entre todos los Departamentos, "de la manera más equitativa". En el propio año se crea una contribución única y extraordinaria sobre capitales, que incidía sobre la propiedad inmueble. Asimismo, se crean impuestos de "una sola vez" sobre todos los giros mercantiles y sobre artículos de lujo, entre los que se incluían los salarios.

En 1840, se expide el arancel que determina los costos de todos los servicios de impartición de justicia y en 1841 se establece la contribución personal, tributo de la más alta iniquidad, ya que gravaba a las personas por el sólo hecho de existir y estaba desligado de todo parámetro de capacidad contributiva. Esta contribución personal sería posteriormente regulada, a partir de 1842, por el llamado Derecho de Capacitación, con el mismo campo de aplicación que el anterior, pero con sendos privilegios para los religiosos y para la clase militar.

Luis de la Rosa, en su Memoria del 8 de julio de 1845, expresaría sobre este triste período:

'No sé si se puede decir con propiedad que haya un sistema de Hacienda en México, e ignoro si se pueden fijar con seguridad las bases sobre que tal sistema se halla establecido. Al ver que casi todo lo que es, o puede ser una riqueza, se halla gravado con impuestos, y que no obstante las contribuciones no rinden sino un producto muy pequeño comparado con el valor de la riqueza pública, se creería que el sistema de hacienda adoptado en nuestro país consistía únicamente en aumentar los ingresos del erario, más bien multiplicando las contribuciones, que haciendo rendir a cada una de ellas todo el producto quedaría bajo una administración bien sistemada... No creo que pueda establecerse jamás un sistema de hacienda, ni que sea posible nivelar los ingresos y egresos del erario, en un país en que cada jefe de partido, al proclamar una nueva revolución, puede apoderarse del tesoro público como de una presa, y distribuirlo entre sus partidarios, como si fuese su herencia o patrimonio... La anarquía de ideas en materia de economía política ha sido funesta para la República'.

Por su parte Matías Romero, resume así el juicio sobre la actuación financiera del gobierno centralista:

'Siguió una marcha retrógrada, estancó el tabaco, los naipes, la pólvora, el azufre, el salitre; expidió primero un arancel con derechos bajos y, poco después, otro con derechos altos; enajenó las salinas principales de la República, como las del Peñón Blanco, Tehuantepec y Valle de Banderas; enajenó todos los bienes de temporalidades y las acciones del gobierno en las minas del Frenillo; suspendió los pagos decretados por las administraciones anteriores; procurando nuevos arreglos, impuso préstamos forzados; y concedió monopolios odiosos e insoportables. Aunque en la legislación de esta época no aparece que se hubiera fomentado el agio, él tomó gran incremento durante esta administración'.

La Invasión Norteamericana y la Segunda República Federal

A mediados de 1845, México entró en guerra contra los Estados Unidos, como consecuencia del decreto emitido por el Congreso Norteamericano en virtud del cual el territorio de Texas se declaraba incorporado a la Unión Americana.

Al asumir el poder Paredes Arrillaga, en los primeros días de 1846, con motivo de la caída de

Herrera, se redujeron los sueldos y pensiones a cargo del erario, con excepción de los correspondientes a los militares en campaña. Las facultades extraordinarias con motivo de la guerra fueron prorrogadas por seis meses, señalándose que la contribución debió ser "justa, proporcional y equitativa"; y determinando que el Ejecutivo debió consultarlo con una Junta Superior de Hacienda.

En agosto de 1846, Mariano Salas proclamó el Plan de la Ciudadela, en el que se desconocía al gobierno de Paredes Arrillaga y restaurándose así la república federal bajo las bases de la Constitución de 1824.

Al mes siguiente se expidió un decreto de clasificación de rentas en el que se reservaron para la Federación los impuestos sobre exportación, importación, consumo de mercancías extranjeras, tabaco, sal y papel sellado. Se confiaría a las Entidades Federativas todas las demás rentas y se les obligó a cubrir un contingente para gastos federales que iba desde 250 pesos mensuales, en el caso de Aguascalientes, hasta 12 mil tratándose de Jalisco, Puebla y el Estado de México.

En octubre del propio año de 1846, se decretó la abolición de alcabalas en toda la República y la cesación de costas en los tribunales y juzgados. Para compensar el sacrificio fiscal que originaron las anteriores medidas se utilizó una sobretasa en

el impuesto predial que resarciría el producto de la alcabala; y un "fondo judicial", creado con un porcentaje de la suerte del pleito, mismo que indemnizaría la privación por la cesación de costas.

En 1847, por razones de guerra, se impone la contribución de un millón de pesos que recaería entre la población activa de mayores posibilidades: comerciantes, rentistas, agricultores, mineros y profesionistas. En este modelo se observa una suerte de progresividad que sería completada con otros indicadores para hacer que las cuotas fueran desde veinticinco hasta dos mil pesos.

En junio de 1848 se facultó al gobierno para establecer en el Distrito y Territorios Federales las contribuciones directas que reemplazarían a los impuestos de alcabalas y consumos, así como los impuestos municipales que se cobraban sobre la introducción de efectos nacionales y extranjeros.

Unos meses después, también como medida correlacionada con la supresión de las alcabalas, se estableció un impuesto porcentual sobre el monto total de las ventas de los mayoristas. Este es uno de los primeros impuestos monofásicos sobre el volumen global de los negocios de un empresario. Simultáneamente se modificó el impuesto sobre las ventas al menudeo; se incrementó la tasa general,

pero se concedieron exenciones a aquellos productos básicos de alimentación y vestido.

La inestabilidad política de las primeras décadas del México independiente, aunada a la guerra con los Estados Unidos de América y de la invasión de la segunda mitad de los cuarentas, caracterizaron un déficit hacendario constante y una política tributaria que tropezaba con una realidad insuperable: la crisis de la actividad económica.

La salida de capitales, la paralización de la minería y la abolición de estancos sin el correspondiente sustituto fueron, entre otras, las evidencias más notables que reflejaban la carencia de un sistema fiscal adecuado.

De esta manera, el endeudamiento fue un recurso constante en la nivelación de los presupuestos públicos y por si fuera poco, las propias circunstancias del país hicieron que los empréstitos tuvieran que obtenerse en condiciones tan desfavorables que los convertían en ruinosos.

Hugo B. Margáin resume estos difíciles años de la tributación mexicana en las siguientes líneas:

"Los primeros hacendistas, siguiendo las ideas del ministro Manuel de Goroitia, se atrevieron, no sin razón, en cambiar la doctrina que había servido de base a los impuestos coloniales todos ellos de carácter indirecto, y sustituirlos por impuestos directos a los ingresos o utilidades percibidas por los contribuyentes con una evidente tendencia a una mejor redistribución de la riqueza. Nada o muy poco se logra a este respecto, a pesar de los esfuerzos

de Amilaga, Marianau, Mangino y Prieto, destacados ministros de Hacienda en los primeros cincuenta años de la Independencia'.

La Dictadura Militar y el triunfo del liberalismo

El Plan de Guadalajara, la renuncia de Mariano Arista y los interinatos de Ceballos y Lombardini llevaron a Santa Anna al poder, quien tomó posesión y facultades para la reorganización del país, hasta la publicación de la nueva Constitución Política que habría de formularse.

En mayo de 1853 expide el Decreto de Centralización de las Rentas Públicas en el que, entre otras disposiciones, se establece que los bienes que estuvieron en posesión de los Estados quedarían, desde luego, a disposición del supremo gobierno central, así como las contribuciones y demás rentas generales de aquellos.

Durante el mes siguiente se restableció en toda la República la renta de alcabala, bajo las mismas reglas que se hallaban vigentes hasta antes de 1846.

En septiembre del mismo año (1853) se restableció en la República la orden religiosa de la Compañía de Jesús, ordenándose la devolución de todas las fincas, rentas, pertenencias, derechos y acciones que les habían sido ocupadas y que aún existían. En noviembre se restableció el impuesto de capitación, confiriéndose su control y cobro a las Juntas Parroquiales.

En el año de 1854 se establecieron las tristemente célebres contribuciones sobre caballos, perros, puertas y ventanas consignándose todo su producto nacional al Ayuntamiento de México.

Las medidas tributarias de este período de dictadura militar, particularmente durante la entronización de Santa Anna, exceden los límites de la razón fiscal del Estado y demuestran que el principal objetivo, si no es que el único, fue el de obtener recursos para el sostenimiento de la armada en que se apoyaba.

Ese hecho bastaría para considerar las tendencias de la dictadura y para explicar, históricamente, la imposibilidad de consolidarse como gobierno institucional. Su política tributaria fue antieconómica y detestable, como ninguna otra en la historia de México. Al gravar la exportación y sobregravar la importación se entorpeció el comercio interno. Se creó el Ministerio de Fomento con facultades impositivas que duplicaban al de Hacienda y, en muchos casos, con duplicación también de los tributos. El control, la administración y la contabilidad de ingresos se veía, de esta manera, entorpecida y fuera de orden. Lo mismo sucedía con el egreso, debido a la multiplicidad de fondos especiales. Junto al desorden y la desigualdad, medró la corrupción.

La tiranía política y la opresión económica fueron motivos determinantes en la proclamación del Plan de Ayutla. El cual se consideraba que había recargado al pueblo con contribuciones onerosas sin consideración a la pobreza, empleando su producto en gastos superfluos y en aumentar la fortuna de los poderosos.

De inmediato se dispuso a proteger el comercio interno y exterior, así suprimiéndose el impuesto de capitación.

Con la huida de Santa Anna, en 1855, y la sucesión en el poder ejecutivo de Martín Carrera, Díaz de la Vega y Juan Alvarez, se llegó a la elección de Ignacio Comonfort como Presidente de la República, y en 1856, se expide el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana.

Desde 1855 se derogaron los impuestos sobre caballos, perros, puertas y ventanas; se eximió de la alcabala a los productos básicos; se nombró un representante del fisco en las sucesiones, con el nombre de defensor fiscal; y se creó una comisión para elaborar un proyecto de contribución directa sobre la renta, con características cedulares.

La medida tributaria más importante, derivada del Plan de Ayutla fue la devolución a las Entidades

Federativas de sus potestades tributarias y de administración financiera.

En 1856, se dispusieron ciertas medidas fiscales contra aquellas personas que encarecían artificialmente los precios de los productos básicos; y se estableció también una Junta de Propietarios para designar el monto y fórmula de cómo han de contribuir para la ejecución de las obras hidráulicas del desagüe del Valle de México.

La República Federal bajo la Constitución de 1857 y la Guerra de Reforma

Después del 16 de septiembre de 1857, fecha en que entró en vigor la Constitución promulgada ese mismo año, se emitieron dos disposiciones hacendarias de importancia. Una fue la referente a que el producto del impuesto sobre translación de dominio se repartiría por mitades entre la Federación y los Estados; la otra fue la prohibición de cobro de costas judiciales, de acuerdo con lo previsto por las nuevas disposiciones constitucionales.

El año de 1858 se inició bajo augurios poco alentadores. Desde diciembre, Félix Zuloaga se había pronunciado a través del Plan de Tacubaya, desconociendo la Constitución de 1857 y convocando a un nuevo Congreso extraordinario. Benito Juárez es apresado y Comonfort, vacilante entre ambos bandos, es finalmente desconocido y resuelve expatriarse;

Zuloaga se nombra Presidente y establece un gobierno reaccionario en la ciudad de México; Juárez es liberado y establece el Gobierno Constitucional, primero en Guanajuato, después en Veracruz.

Se inicia de esta suerte la guerra de Reforma o de los Tres Años, durante la cual existieron en el país dos gobiernos: uno legítimo y otro espurio. Sin embargo, por consideraciones históricas, que no jurídicas, se mencionarán, también, las medidas tributarias emanadas del régimen de facto.

Así, pues, en ese mismo año el gobierno reaccionario expidió un decreto centralizando las rentas públicas y otro estableciendo los impuestos de alcabala a diversos productos nacionales, incluyendo en ellos a productos de primera necesidad, como el maíz.

En 1859 se eximen de contribución sobre capitales a las aportaciones hechas a la corporaciones eclesiásticas.

El 9 de julio fue nombrado ministro de Hacienda del gobierno reaccionario, Carlos de la Peza y Peza, quien en la semana siguiente expidió un singular decreto, en el que pretendía arreglar, de una sola plumada, la muy difícil cuestión hacendaria de México, sobre bases por demás inaplicables a la situación del país, carentes del más elemental

sentido común que incrementaron el desorden del erario y el más severo ridículo.

Manuel Yáñez dice que este decreto tenía la pretensión de ser un plan integral de hacienda, comprendido en 54 artículos, con los cuales se suprimían todas las contribuciones directas existentes; se creaban y suprimían oficinas de hacienda; de capitalización montepíos y pensiones; se reglamentaba el comercio interno; se arreglaba el crédito público de la Nación; todo ello bajo la ilusoria base de un contingente de 30 millones de pesos, distribuido entre todos los Estados.

Por otra parte, en 1860, se depositó en los Gobernadores de Departamento, la resolución de las controversias de naturaleza fiscal; es decir, se invistió a los funcionarios administrativos con facultades jurisdiccionales. También se declaró que la facultad de establecer contribuciones pertenecía exclusivamente a las autoridades centrales de la Nación.

Mientras tanto, el gobierno constitucional actuaba con la cordura y buen sentido que la realidad reclamaba. Si el ministro de Hacienda del gobierno conservador postulaba su quimérico plan de hacienda, el ministro de Hacienda de la administración legítima, Lerdo de Tejada, se pronunciaba en los siguientes términos:

"Acerca de la Hacienda nacional, la opinión del gobierno es que deben hacerse reformas muy radicales, no sólo para establecer un sistema de impuestos que no contrarie el desarrollo de la riqueza sino para poner un término definitivo a los bancarrotas que en ella han introducido los desastrosos cometidos después en todos los ramos de la Administración pública y, sobre todo, para crear grandes intereses que se identifiquen con la reforma social, coadyuvando eficazmente a la marcha liberal y progresista de la Nación"... "En primer lugar deben abolirse para siempre las alcabalas, los contrarregistros, los peajes y, en general, todos los impuestos que se recaudan sobre el movimiento de la riqueza, de las personas o de los transportes porque son, bajo todos aspectos, contrarios a la prosperidad de la república".

Con el triunfo de las armas liberales en la batalla de Calpulalpan, el gobierno constitucional volvió a instalarse en la ciudad de México marcando la derrota del gobierno conservador.

En 1861 -considerando al clero como el principal promovedor sostenedor e instigador de la rebelión de Tacubaya y de la desastrosa guerra civil que le siguió- se declaró que debió pagar con sus bienes los perjuicios ocasionados al país y, en consecuencia, se intervinieron los diezmatórios de los Estados, separando de la masa diezmal un tercio para ser abonado hasta que se hubiese hecho el pago de la liquidación correspondiente. Asimismo, se intervinieron los emolumentos que los párrocos sacaban de sus curatos, para afectarse en un veinte por ciento al propósito indemnizatorio.

Por otra parte, se suprimió nuevamente el cobro de las alcabalas y se estableció un impuesto progresivo a los negocios y a los profesionales con cuotas mensuales desde cincuenta centavos hasta veinte pesos.

En marzo, se exceptuó de toda contribución a la beneficencia pública y, en abril, se declaró que los diezmos habrían de considerarse como una limosna voluntaria, y por consiguiente no podría emplearse coacción ni intervención de autoridad en su cobro, pero debiendo el gobierno aprobar los nombramientos de las personas encargadas de recoger esas limosnas.

En mayo se hace el primer intento para la formación de un catastro de la República.

El 17 de julio se decreta la suspensión, por dos años, del pago de la deuda externa. Los embajadores de Francia e Inglaterra presionaron al gobierno mexicano para que, en el plazo de una semana, levantara la suspensión, bajo amenaza de romper sus relaciones con México. Así pues, la ruptura de relaciones se dio el 25 de julio y el 3 de octubre los gobiernos de Inglaterra, Francia y España celebraron una convención para invadir militarmente a México, invitando a los Estados Unidos de América para adherirse al proyecto.

Para evitar el conflicto internacional, el gobierno mexicano, levantó la suspensión el 26 de noviembre. Las tropas españolas, inglesas y francesas arribaron a costas mexicanas; las dos primeras pronto se retirarían. Francia asumió la deplorable decisión de invadir a México.

La Intervención Francesa, el Segundo Imperio y la República Restaurada.

Con motivo de la guerra de intervención, el gobierno constitucional federal se vio obligado a utilizar un sistema fiscal apropiado a las circunstancias. La ley del 11 de diciembre de 1861 había otorgado al Presidente Juárez facultades omnímodas para dictar cuantas providencias juzgara convenientes sin más restricciones que las de salvar la independencia e integridad del territorio nacional, la forma de gobierno establecida en la Constitución y los principios y leyes de Reforma.

Así, en abril de 1862 se restablecieron las alcabalas en todos las Entidades Federativas de la República. De enero a septiembre del mismo año se declararon inconstitucionales los diversos decretos expedidos por las legislaturas de Sinaloa, Colima, Michoacán, Chihuahua, Nuevo León, Coahuila, Oaxaca, Yucatán y Zacatecas, en virtud de los cuales se legislaba en materia de contribuciones federales, lesionando con ello, la soberanía y ámbito competencial de la Federación.

En junio de 1863, el gobierno federal se trasladó a San Luis Potosí y, poco después, se inició una dolorosa peregrinación a medida que avanzaba la ocupación francesa. Este período, por razones evidentes, sería de características peculiares en

cuanto a las dificultades de captación de contribuciones.

Mientras tanto, el General Forey integraba la Junta de Gobierno y, al mes siguiente, se estableció la Regencia del imperio. La entronización de Maximiliano y la expedición del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, determinaron, desde luego, la vigencia de un sistema fiscal centralista, de estructura colonial, con escasa consideración para captar la diferencia de capacidades contributivas y orientado a la captación de recursos para el sostenimiento de las propias fuerzas militares invasoras, sojuzgantes de los contribuyentes mexicanos, así como para mantener la enorme y dispendiosa corte imperial.

Durante este deplorable episodio de la historia mexicana, el gobierno de la República, ante la carencia de recursos fiscales ordinarios, sostuvo su presupuesto básicamente a través de la emisión de moneda fiduciaria, de préstamos forzosos y de la colocación de empréstitos.

De los impuestos establecidos por el Gobierno Constitucional a partir de la huida de México, el impuesto sobre los algodones fue, por circunstancias extraordinarias, relativamente cuantioso en sus productos y, por lo mismo, muy eficaz para auxiliar a la escasez del erario. El bloqueo de las costas

del Sur de los Estados Unidos, a consecuencia de la guerra civil que había estallado en aquella nación, impedía la exportación de los algodones, cuya producción estaba casi monopolizada por los Estados insurrectos y que no se verificaba por sus costas sino burlando el bloqueo, por lo cual tenía que hacerse en cantidades muy pequeñas para satisfacer la demanda que había de ese artículo. La circunstancia de que el Río Bravo formaba el límite de los Estados insurrectos, y de pertenecer a México la ribera derecha de ese río, hacía lícito el comercio de los algodones con México. El considerable incremento de este comercio a través de la frontera, proporcionó recursos legítimos al Gobierno Nacional, sin que en su adquisición se hubieran contravenido para nada los deberes que tenía, por razones de amistad y buena vecindad, respecto de los Estados Unidos.

Al restaurarse de la República, la deuda del erario ascendía a más de 450 millones de pesos. El desconocimiento del endeudamiento contraído por los gobiernos conservadores y por el imperio, aunado a la eficiente gestión del ministro José María Iglesias, hizo que se fijara la deuda total en 119 millones.

Con la terminación de la guerra, las necesidades de gasto crecieron por motivo de los requerimientos de reconstrucción, de atención de menesteres sociales

rezagados, de reorganización del gobierno, de licenciamiento de tropas y del pago de pensiones militares. A pesar de ello, en 1868 se obtiene, por primera vez en la historia, un superávit debido a la oportunidad con que se recaudaron las multas impuestas a los conservadores que, con carácter indemnizatorio, sustituían a las confiscaciones.

La necesidad de reconstruir el sistema fiscal nacional era un requerimiento prioritario para el gobierno republicano. En la Memoria del Ministro de Hacienda, el 20 de febrero de 1868, se puede leer lo siguiente¹:

"Cuando el gobierno se encontró restablecido en esta capital, consideró como un deber apremiante y urgente, el de proceder desde luego a la reorganización de la administración pública, completamente dislocada por una invasión que había durado tantos años. Estimando debidamente la importancia vital del ramo de hacienda, lo tomó en consideración con el empeño preferente que correspondía.

Para la formación de un plan de hacienda, la primera base es necesariamente la formación de los dos presupuestos de ingresos y egresos, sin los que puede decirse que no hay punto de partida para las operaciones ulteriores.

La dificultad que se pulió desde luego, ha sido la misma que se ha presentado siempre en casos semejantes. El presupuesto del Ministerio de la Guerra es el que constantemente presenta los inconvenientes más graves, por haber sido los gastos militares, desde los primeros días de nuestra independencia, la vorágine que ha devorado los recursos más pingües de la nación".

Los impuestos al comercio exterior, principalmente a la importación siguieron siendo la base de

¹ varios autores, **OBRA JURIDICA MEXICANA**, Tomo III, Procuraduría General de la República, México 1989

sustentación del campo. Sin embargo, se adoptaron medidas para integrarlos más adecuadamente con la finalidad de incrementar su rendimiento, así como de reducir el contrabando. Se cancelaron las reducciones arancelarias, que provocaban anarquía en el sistema tributario y distorsiones en la competencia comercial.

El gobierno tuvo la preocupación y la convicción de reorganizar el sistema tributario tanto en sus aspectos sustantivos como en los administrativos. Todo ello sobre una ruta de sucedaneidad que no implicara riesgos para el precario equilibrio presupuestal. Entre otras medidas que prohibían a las Entidades Federativas el cobro de contribuciones por el simple tránsito de mercancías se expidió un Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal.

En un importante comunicado dirigido al Congreso, el 25 de mayo de 1868, el Presidente Juárez expresó lo siguiente²:

"Cuando comienza a establecerse el orden y regularidad de la República; cuando después de muchos años de trastornos se va consiguiendo establecer el equilibrio entre los gastos del Gobierno y sus entradas, y cuando la situación se presenta halagüeña aunque no segura, crea el Gobierno muy peligrosa cualquiera reducción que se haga con las rentas públicas. La necesidad de vivir es imperiosísima y superior a todas las demás. La nación que lo conoce así, contribuye con gusto a los gastos públicos de una manera que podría

² varios autores, **OBRA JURIDICA MEXICANA**, Tomo III, Procuraduría General de la República, México 1989

sustentación del campo. Sin embargo, se adoptaron medidas para integrarlos más adecuadamente con la finalidad de incrementar su rendimiento, así como de reducir el contrabando. Se cancelaron las reducciones arancelarias, que provocaban anarquía en el sistema tributario y distorsiones en la competencia comercial.

El gobierno tuvo la preocupación y la convicción de reorganizar el sistema tributario tanto en sus aspectos sustantivos como en los administrativos. Todo ello sobre una ruta de sucedaneidad que no implicara riesgos para el precario equilibrio presupuestal. Entre otras medidas que prohibían a las Entidades Federativas el cobro de contribuciones por el simple tránsito de mercancías se expidió un Reglamento para la Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno Federal.

En un importante comunicado dirigido al Congreso, el 25 de mayo de 1868, el Presidente Juárez expresó lo siguiente²:

"Cuando comienza a establecerse el orden y regularidad de la República; cuando después de muchos años de trastornos se va consiguiendo establecer el equilibrio entre los gastos del Gobierno y sus entradas, y cuando la situación se presenta halagüeña aunque no segura, cree el Gobierno muy peligrosa cualquiera reducción que se haga con las rentas públicas. La necesidad de vivir es imperiosísima y superior a todas las demás. La nación que lo conoce así, contribuye con gusto a los gastos públicos de una manera que podría

² varios autores, *OBRA JURIDICA MEXICANA*, Tomo III, Procuraduría General de la República, México 1989

parecer excesiva, antes que poner en peligro la paz de la nación por ensayar economías que pueden hacerse altamente gravosas.

La diferencia que hay entre los ingresos y los egresos de la Federación, de la manera que está para decretarlos el Congreso, es tan notable, que una sabia política aconseja que en vez de disminuir los impuestos, deberían aumentarse hasta cubrir los gastos decretados por el Congreso. En efecto, entre pagar contribuciones exorbitantes por disfrutar de paz y seguridad, y tener una reducción momentánea de algunas de éstas, con grave peligro de trastornos de la paz pública cree el Gobierno que nadie vacilará en preferir lo primero.

La supresión o reducción de alguna de las contribuciones podrá halagar intereses particulares; pero el Gobierno cree que el bienestar del país se expone a graves peligros con esta política, y no puede pro lo mismo aconsejarla ni defenderla.

Cuando el transcurso del tiempo haya consolidado más firmemente la paz de las instituciones de la República, cuando el orden y la moralidad hayan hecho posible la reducción de los gastos ocasionados por necesidades imprescindibles de actualidad, será tiempo de pensar en reducir los impuestos; antes de esa época, es a juicio del Gobierno peligroso el intentarlo.

La situación del país y el recargo de las contribuciones podrían ser motivo suficiente para no aumentar los impuestos, sin embargo, de la diferencia entre los ingresos y egresos del erario federal; pero de ninguna manera disminuir los que existen actualmente, cuando se sabe que ellos son insuficientes para cubrir los gastos públicos."

En la Memoria Hacendaria de 1968, Matías Romero propone un programa de reformas al sistema tributario. Estos le acarrearán una intensa oposición del Congreso que determinarían, su renuncia al Ministerio de Hacienda.

La propuesta de Romero definiría un modelo tributario nacional vanguardista, para su época. Contemplaba la creación de un impuesto sobre las utilidades de ciertas empresas; la sustitución del papel sellado por el impuesto del timbre; la abolición definitiva de las alcabalas; la supresión de la contribución federal a cargo de los Estados;

la imposición sobre la propiedad inmueble, sobre la transmisión hereditaria y sobre las tierras ociosas.

Estas modificaciones al régimen hacendario fueron sustentadas en las siguientes consideraciones¹:

Los trastornos constantes que han tenido lugar en México casi desde la consumación de la independencia, y las graves dificultades que los han ocasionado, han sido el obstáculo principal con que se ha tropezado para introducir en el sistema fiscal de la nación, las reformas que han indicado como indispensables, la ciencia económica y los intereses más atendibles de la nación. La República conserva, con muy pocas variaciones, el mismo sistema fiscal establecido por el gobierno español para su colonia, que en muchos casos pugna con los más triviales principios económicos; y las únicas reformas que se han conquistado desde la independencia, casi se reducen a la abolición de los monopolios del tabaco, nive, pólvora, etc. Ni este principio ha recibido todo el desarrollo que se le ha querido dar el consignarlo en el texto de la Constitución, supuesto que, como se manifestó hace poco, contra el tenor de aquel Código, subsisten aún algunos monopolios, como el que se refiere al apartado de metales preciosos.

Si por una parte es indispensable la reforma radical en la legislación fiscal de México, debe por otra tenerse presente que esta reforma sería funestísima a la nación, si se tratase de llevarla a cabo de una manera precipitada e imprudente. En ningún otro ramo es más necesario que en el de hacienda, seguir el sistema de edificar antes de destruir. Los impuestos establecidos, por absurdos y antieconómicos que sean, son siempre mejor aceptados y producen rendimientos más cuantiosos que los que se establecen de nuevo, por moderados que sean, y por muchas ventajas económicas que tengan sobre los ya establecidos. Nada es más fácil que destruir, y en el ramo de hacienda mucho más que en otros; pero nada también es más difícil que crear lo que daba sustituir e lo que se destruye. Con una sola pluma, en una sola ley, de un solo artículo, se pueden destruir todos los impuestos que forman actualmente las rentas federales; pero esto traería consigo la ruina completa de la República, y como resultado final, acaso hasta la pérdida de la nacionalidad; porque es seguro, no se podrían sustituir en varios años los impuestos existentes, y en tanto, la bancarota del erario sería completa, la impotencia de la administración absoluta, la desorganización cundiría por todas partes, y la desolación social vendría a coronar esta obra de ruina y destrucción. Es infinitamente preferible el actual sistema vicioso y antieconómico de impuestos que rigen en la nación, con todos sus inconvenientes, que el más perfecto que pudiera imaginarse, si se trata de hacer el cambio de una manera súbita y poco meditada.

¹ Ibidem

Al considerar por lo mismo, los cambios que exige la legislación fiscal de la República, debe tenerse presente, que en concepto del Ejecutivo, este cambio, se llegare a adoptarse, debería hacerse con gran prudencia y meditación, dejando al transcurso del tiempo el cuidado de desarrollarlo convenientemente, y siguiendo ante todo, el sistema de crear antes de destruir.

Después de la dimisión de Romero se incorporaron algunas de sus sugerencias, aunque no con la plena identidad de su concepción, tal como fue el impuesto de timbre que él propuso, pero que se estableció sin progresividad en sus tasas.

Una época luminosa vive la República hasta el año de 1875; en ella se habían hecho ya los planteamientos que, con el tiempo, debieron transformarse en vigencia de un sistema fiscal moderno, equitativo y promotor de una mayor justicia social. Esto se veía interrumpido desde enero de 1876 con el pronunciamiento de Tuxtepec y la proclamación de Porfirio Díaz, quien desconociendo al Senado obligó al Presidente Lerdo de Tejada a abandonar la capital asumiendo el Poder Ejecutivo el 26 de noviembre del mismo año.

La administración de Porfirio Díaz

Con el arribo del régimen porfirista se inició en México un retroceso del sistema tributario, principalmente en lo que se refería a sus posibilidades como promotor y protector de la economía nacional, y en cuanto a que se orientó

hacia la protección de los intereses de las clases privilegiadas.

En 1878 se reducen los aranceles al té y al tabaco de Virginia con el objeto de facilitar el consumo de estos productos, mientras se elevan los de la exportación de la orchilla⁴ de Baja California. Más adelante se habría de hacer lo mismo con las prendas de algodón, lino y seda importados.

En ese mismo año se decretó, sin concesión de reciprocidad, que la Federación no podrá ser gravada por los erarios locales.

La Ley del Presupuesto 1879-1880 vino a cambiar notablemente los asuntos tributarios. Entre otras medidas se duplicaron las tasas del impuesto del timbre y se gravaron las manufacturas textiles de producción nacional. Asimismo, se reinstalaron las contribuciones sobre actuaciones judiciales.

En diciembre de 1880, Manuel González asume la Presidencia. La política hacendaria como todas las cuestiones públicas, se resolvían bajo el criterio dictado desde el escritorio de Porfirio Díaz.

⁴ Nombre dado a varias especies de líquenes arborecentes de los que se extrae la orcina, sustancia utilizada en tintorería.

En septiembre de 1881 se establece la lotería nacional, bajo el control de la Secretaría de Hacienda utilizando sus recursos para el erario federal. La Revolución había de cambiar el destino fiscal de éstos, canalizándolos a la beneficencia pública y evitándole a la Federación la vergüenza de completar sus presupuestos con productos del juego de azar.

En 1882 se facultó para el establecimiento de contribuciones, a ciertas autoridades administrativas llamadas Juntas Calificadoras y Revisoras.

En noviembre de 1884 concluyó el período de González en medio del más completo desprestigio, del desorden hacendario y de la más escandalosa rapafia. Porfirio Díaz asume la Presidencia, se restablecen las alcabalas en todo el país y en 1888, afectando la equidad y la generalidad en la tributación personal, se exime de todo gravamen federal y estatal a los sueldos de los empleados de la Federación.

En 1889 se concedió la exención del impuesto predial a las construcciones edificadas en el Paseo de la Reforma que satisficieran ciertos requisitos de belleza.

En 1890 se exigieron de impuestos a los fabricantes de tabaco y en 1893 se suspendió el cobro del

impuesto del timbre a los fabricantes de bebidas alcohólicas.

Simultáneamente, durante estos años se fueron confiriendo mayores atribuciones al Ejecutivo, tanto para el establecimiento de contribuciones como para el otorgamiento de reducciones, suspensiones o exenciones.

En 1897 se inicia una serie de derramas que debieron ser cubiertas por los gobiernos estatales. Para entonces el clero recaudaba en una buena parte del territorio nacional una contribución directa, el diezmo, y varias indirectas con el carácter de limosnas, pero cuyo producto solía ser mayor que el de la tributación local.

Además de lo anterior, y sobre todo en la provincia, a lo morosos en la contribución con la iglesia se les aplicaban diversas coacciones de tipo público; llegando incluso a la imposición de penas trascendentes. Con el mismo carácter, actuaban diversas "agrupaciones caritativas de damas" que contaban con la venia gubernamental.

En abril de 1903 se expidió la Ley de Incorporación de los Impuestos y Rentas Municipales a la Hacienda Federal.

El sistema de tributación porfiriana carecía de orden y coherencia. Su dispersión derivaba de decisiones ocasionadas por motivos puramente momentáneos. Esto afectó el desarrollo económico del país, ya que se establecieron impuestos regresivos que gravitaban sobre las clases de menores recursos y se quebrantaron los principios de generalidad, equidad, y simplicidad en la tributación.

La política hacendaria de Díaz y Limantour se sustentó en los impuestos al comercio exterior, cuya productividad estaba fuera del alcance de las decisiones nacionales; los impuestos internos eran fundamentalmente indirectos y con fuertes aspectos de regresividad; el impuesto del timbre se tornó injusto y desordenado; se centralizaron las rentas y las decisiones hacendarias locales y municipales; se incrementaron la alcabalas y la contribución federal; se careció de instrumentos de redistribución ocasionando la concentración de la riqueza; se propició el latifundio y el capitalismo extranjero y, característica de un sistema sin preocupaciones sociales, se desatendieron los servicios públicos a las mayorías, lo cual junto con malestares de otra naturaleza, contribuyó al estallido social que reivindicó al pueblo y a la nación mexicana: la Revolución de 1910.

El Renacimiento de la Nación: la Revolución Mexicana.

Como resultado del movimiento revolucionario iniciado el 20 de noviembre de 1910, Porfirio Díaz tuvo que renunciar a la Presidencia el 25 de mayo de 1911, nombrándose a un Presidente Interino y convocándose a elecciones en las que resultó electo Francisco I. Madero, quien asumió el Poder Ejecutivo el 6 de noviembre del propio año de 1911.

En enero de 1912, con el fin de aliviar la escasez de trigo y los perjuicios que resintieron las clases menesterosas, se reformó la tarifa de la ordenanza general de aduanas, reduciendo los impuestos a la importación de trigo.

En mayo se estableció un gravamen a los puros nacionales y en junio éste se incorporó a toda la fabricación de tabacos labrados.

La Ley de Ingresos, para el ejercicio fiscal de 1912-1913 estableció, por primera vez, la imposición sobre la extracción de petróleo crudo, manifestándose así el sentido reivindicador que la tributación puede tener sobre la riqueza nacional.

Asimismo, la propia Ley de Ingresos restableció la imposición sobre las bebidas alcohólicas, vinos, licores y cervezas.

A raíz de los acontecimientos de febrero de 1913 y del asesinato de Madero, el 22 del propio mes, se inició la usurpación huertista. No obstante la breve permanencia de Madero en la Presidencia, el primer régimen revolucionario mostró evidencias de lo que constituían las participaciones fiscales de la Revolución Mexicana al liberar la carga fiscal de productos básicos, recargarla en consumos superfluos y al beneficiar a la nación, en su conjunto, por vía fiscal, gravando la explotación de los recursos estratégicos del país.

El 26 de marzo, Venustiano Carranza proclamó en Coahuila el Plan de Guadalupe, ofreciendo restaurar el orden constitucional. A partir de entonces, y durante 1914, existirían dos órdenes tributarios en las respectivas zonas de ocupación: el del gobierno usurpador y el del movimiento constitucionalista. El primero se caracterizaría por restaurar las inequidades del sistema de imposición porfirista, llegando incluso a gravar los productos de la matanza de ganado, el segundo se orientaría fundamentalmente, a la instauración de un régimen de contribución equitativa y, sobre todo, ordenada, llegándose hasta la expedición de un decreto para la formación de un catastro nacional que permitiera conocer exactamente la verdadera riqueza del país y puedan así distribuirse racional y equitativamente los impuestos sobre los contribuyentes.

Posteriormente, los regímenes convencionistas hubieron de dictar algunas medidas dignas de mención que no pueden negar el espíritu revolucionario que las inspiró. Así, se derogó la ley del 26 de marzo de 1903, restituyéndose a los municipios sus bienes, rentas y caudales; se establecieron incipientes procedimientos de inconformidad frente a las determinaciones de las autoridades fiscales; se otorgó a los ayuntamientos una participación directa del 32% sobre el producto íntegro; se suprimieron las costas judiciales en los juicios de modesta cuantía y se incorporó progresividad en la tarifa aplicable a los de cuantía superior; y se estableció la calificación de ventas por medio de peritos, cuando los comerciantes carecieran de libros de contabilidad, sentándose el precedente de lo que, los tiempos modernos conocerían como procedimientos de estimativa.

En el informe rendido al Congreso en abril de 1917, el Primer Jefe del Ejército Constitucionalista, comentó la situación de la Hacienda Pública durante todo el período revolucionario, haciendo las siguientes consideraciones que se reproducen por su importancia:

"Al iniciarse la Revolución contra el régimen de Huerta, no pudo seguirse propiamente ningún sistema de finanzas, pues cada jefe militar independiente tenía que arbitrase recursos de donde podía obtenerlos. Estos recursos consistían, en la mayor parte de los casos, en requisiciones de monturas, provisiones y artículos indispensables para la campaña en los lugares que ocupaban nuestras fuerzas, y por lo que hace a atenciones que exigían desembolsos de dinero, los jefes revolucionarios no podían hacer otra cosa

que tomar préstamos forzados y utilizar los recursos ganaderos de la frontera del país, donde la revolución se había iniciado, a fin de arbitrase los fondos necesarios para compras de armas, municiones y equipo militar.

Es natural que los recursos obtenidos así no bastaran para las necesidades de una campaña que se desarrollaba en la región fronteriza del país, y que requería aprovisionamiento pagando al contado y en metálico.

Desde que quedó ya unificada la revolución por virtud del Plan de Guadalupe, consideré necesario acudir al sistema de emisiones de papel moneda, las cuales, no obstante las desventajas que en lo futuro pudieran traer, presentaban sin embargo, como procedimiento revolucionario, la ventaja de ser la más justa distribución de préstamos entre los habitantes de las regiones ocupadas por los ejércitos revolucionarios, al mismo tiempo que nos permitían no estar atendidos en ningún caso a préstamos particulares, que habrían influido desfavorablemente en la marcha de la Revolución.

Fuera de los fondos que se arbitra la Revolución por medio de emisiones de papel moneda y conforme se extendía el territorio ocupado, podía comenzarse un principio de organización hacendaria que permitía obtener algunos ingresos, que en un principio consistieron casi exclusivamente en los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en nuestro poder.

Durante el primero y segundo período del Gobierno Revolucionario, en muchos casos hubo necesidad de dejar enteramente las oficinas recaudadoras de Hacienda a disposición de los jefes militares, con el fin de que éstos pudieran proveerse inmediatamente de fondos, y en la mayor parte de los casos los Comandantes Militares asumían, obligados por la necesidad, facultades hacendarias que llegaban hasta imponer contribuciones especiales.

Más tarde y conforme fue regularizándose el Gobierno y venciendo al enemigo, ha podido la Primera Jefatura ir recogiendo poco a poco todas las oficinas recaudadoras y poniéndolas bajo la dirección de la Secretaría de Hacienda.

Respecto de esta materia basta decir que siendo la Hacienda un órgano de funcionamiento diario, la Revolución tuvo necesidad de continuar usando los procedimientos hacendarios ya establecidos para no carecer de dinero, al mismo tiempo que introducir las reformas en la organización de esa Secretaría, y la organización de esa Secretaría de Hacienda, se ha llevado a cabo sin dejar de atender diariamente a las necesidades de la campaña.

La tendencia principal que ha guiado a la Primera Jefatura en las reformas de organización hacendaria, ha sido hacer de la Secretaría de Hacienda, un órgano independiente, librándolo de la subordinación a determinadas instituciones de crédito en que siempre se había encontrado en las administraciones anteriores.

El Gobierno Constitucionalista, aun durante las épocas más difíciles de la campaña militar, no pudo limitarse exclusivamente a vivir del producto de sus emisiones del papel moneda, sino que procuró por todos los medios reorganizar sus ingresos, tanto los que se causaban en papel como los que se consideró necesario exigir en metálico para poder hacer frente a nuestras necesidades en oro, sobre todo a la provisión de armas, municiones, provisiones y equipo, que muchas veces había necesidad de comprar en el extranjero.

El Gobierno desde un principio siguió la costumbre de cobrar algunos de sus ingresos en metálico, y éstos eran principalmente los que recaían sobre el comercio exterior, mientras que la mayor parte de las contribuciones de carácter interior eran pagaderas en papel moneda.

En el principio de la campaña no fue posible tener otros ingresos en metálico que los que nos proporcionaban las exportaciones de ganado y metales, que se hacían por las aduanas que se encontraban en nuestro poder.

Más tarde, al tomar posesión de la región petrolífera del Estado de Tamaulipas y del de Veracruz, el Gobierno tuvo ya oportunidad de recaudar un nuevo impuesto en metálico, derivándolo del petróleo. De esta manera el Gobierno Revolucionario no solamente pudo arbitrase fondos, sino que comenzó a resolver un problema que desde hacía mucho tiempo estaba pendiente, y que consistía en hacer contribuir a compañías petrolíferas que se consideraban exentas del pago de impuesto. La política del Gobierno Constitucionalista en materia de exportaciones, fue la de hacer pagar impuestos a todos los productos que se enviaban al extranjero con transformación alguna, en forma de materia prima, apartándose radicalmente de la política que se había seguido en el antiguo régimen, de exoptuar de impuestos las exportaciones, sin distinguir si esas exportaciones eran de productos manufacturados o de materias en bruto.

El Gobierno encontró también necesario y práctico levantar los derechos del timbre a los metales y minerales, y lo ha hecho hasta donde la natural protección a la minería se lo ha permitido. El Gobierno continuó constantemente ensanchando la tarifa de exportación, para incluir en ellas todas aquellas materias primas que se exportan sin dejar ningún provecho a la industria mexicana. En este sentido impuso por primera vez, un derecho de exportación al henequén, que durante mucho tiempo había salido libre y que en la actualidad se paga ya sin dificultad, no obstante que en un principio este impuesto estuvo a punto de causar serios trastornos en nuestro país, y de hecho fue la causa del intento de sublevación en la península de Yucatán, en febrero de 1915.

Un gran número de impuestos que se habían venido pagando en papel moneda no fue imposible desde luego convertirlos a metálico y exigir inmediatamente a los causantes su pago en esa especie sin provocar grandes trastornos.

Lo cual demuestra que el sistema impositivo de este período estaba sujeto a los grotescos cambios de la política que ignoraron todo sistema jurídico contraviniendo los propios fines del derecho.

La República Federal bajo la Constitución de 1917

Los postulados progresistas y reivindicadores de la Revolución Mexicana habían de tomar fuerza en unos cuantos años, para iniciar la transformación del sistema tributario nacional. Si hasta entonces las mutaciones fiscales no revelaban un profundo espíritu reformador, los gobiernos revolucionarios demuestran lo contrario. Así, el modelo de contribuciones pasó a ser, además de moderno, más eficiente y equitativo.

En 1921, bajo la Presidencia de Álvaro Obregón, se estableció el llamado "impuesto del Centenario", contribución extraordinaria que se aplicaría, por una sola vez, sobre algunos ingresos obtenidos durante un mes de calendario. La importancia histórica de este impuesto radica en que constituye el antecedente directo de lo que sería el impuesto sobre la renta.

La imposición al ingreso, propiamente dicha, había de quedar establecida en México en el año de 1924 con la expedición de la primera Ley del Impuesto sobre la Renta. Con esto se vinculaba a la

contribución con un parámetro más certero de capacidad económica y se introducía, gracias a sus tarifas progresivas, el concepto de tributación más equitativo que la política fiscal conoce. A partir de su primera aplicación en Europa, México arribaba, por fin, a un sistema tributario sustentado, primordialmente, en la imposición directa sobre el ingreso.

Esta ley fue sustituida al año siguiente, por una segunda Ley del Impuesto sobre la Renta, estructurado de manera cedular, es decir, diferenciando, bien por su origen o bien por su perceptor, diversas clases de ingresos, a los que se aplicarían distintos regímenes de contribución para cada individuo. Faltarían todavía muchos años para llegar a la imposición global, pero los cimientos fundamentales estaban firmemente colocados y la equidad tributaria sería ya un proceso irreversible.

Por otra parte, en el propio año de 1925, se celebró la Primera Convención Nacional Fiscal, la cual reunió a los representantes de la Federación, con la finalidad de examinar y proponer soluciones sobre los problemas que afectaban al sistema tributario nacional, entre ellos, la concurrencia impositiva, la competencia fiscal entre estados, la sobrevivencia del régimen alcabalatorio, la injusta distribución de arbitrios, la múltiple imposición y las distorsiones que se provocaban en los sistemas

económicos nacionales y regionales. Si bien sus resultados no llegaron a concretizar soluciones que serían reexaminadas en posteriores convenciones, sí se expresaron y se cobró conciencia de los planteamientos correspondientes.

En 1926, todavía bajo la administración de Plutarco Elías Calles, se dieron los primeros pasos para utilizar a la política fiscal y al sistema tributario como instrumento de promoción del desarrollo económico. Con ese fin se otorgaron exenciones a empresas pequeñas y medianas que cumplieran con ciertos requisitos en cuanto a generación de empleos y en cuanto a la utilización de insumos nacionales.

En el año de 1933 se realizó la Segunda Convención Nacional Fiscal. Entre sus conclusiones y recomendaciones más sobresalientes figuran la de atribuir a las entidades federativas la imposición sobre la propiedad territorial y sobre los actos civiles; a su vez, atribuir a la Federación la imposición sobre el comercio exterior, sobre la renta, sobre los recursos del dominio de la nación y sobre producciones especiales; unificar y distribuir el producto de la imposición sobre herencias, legadas y donaciones, así como sobre la industria y el comercio. Con excepción de lo referente a la contribución sobre la propiedad territorial, donde la Federación sistemática se ha abstenido de

concurrir, las demás recomendaciones no prosperaron con inmediatez, pero habrían de concretarse a plazo mediano.

El régimen del Presidente Lázaro Cárdenas, por su parte, habría de aportar innovaciones provechosas para la conformación del sistema tributario. En el año de 1936 se estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, siendo éste uno de los avances más notorios que la Revolución ha incorporado para el establecimiento de la justicia administrativa mexicana. Con la existencia del Tribunal Fiscal se concentraban las facultades de decisión contenciosa que, de manera parcial, se habían atribuido a las juntas revisoras y a las calificadoras. Con el debido ensamble que la justicia fiscal adoptaba en su combinación con el amparo, se instituyó un eficaz mecanismo de defensa de los particulares frente a la administración tributaria.

En 1938 se expidió el primer Código Fiscal de la Federación, donde fueron sistematizados y cobraron vigencia, todos los principios y procedimientos que deberían regir la imposición federal. Con la presencia de éste ordenamiento se avanzaba en el propósito de simplificar, clarificar, ordenar y sistematizar, tanto la función impositiva como el cumplimiento de las obligaciones contributivas.

En ese mismo año se estableció una sobrecuota en el impuesto de exportación. Este gravamen, popularmente conocido como aforo, tuvo una vigencia breve, pero estuvo dotado de un gran sentido nacionalista, distribuidor y proteccionista, al gravar los beneficios adicionales que los exportadores obtuvieron con motivo de modificaciones en la paridad cambiaria y al mismo tiempo cancelar el riesgo de distorsiones en la satisfacción del mercado interno.

En el año de 1939, también con propósitos redistributivos del ingreso, se estableció un gravamen que incidía sobre las utilidades que, por su magnitud, excedían de una proporción normal respecto de la inversión. Este fue el antecedente de diversos impuestos que, con posterioridad gravarían la utilidad extraordinaria. En su momento, fue conocido como "impuesto al super-provecho".

Por otra parte, y con la finalidad de apoyar el proceso de industrialización, el Presidente Cárdenas promovió el otorgamiento de estímulos fiscales por vía de exención, a las industrias que constitúan un precedente innovador en el país.

En el año de 1941, se expidió una tercera Ley del Impuesto sobre la Renta que, conservando la estructura celular de sus predecesoras, incorporaba

ciertas precisiones de aplicación y modificaciones de traición.

En ese mismo año se expidió la Ley de Industrias de la Transformación, la cual vino a ampliar el espectro del sistema de estipulación fiscal y a regular, de manera más precisa, el goce y el otorgamiento de los beneficios que contenía.

En 1942, se avanzó en la solución de problemas de la delimitación de arbitrios al atribuirse a la Federación, por vía de la creación de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, las facultades impositivas sobre diversas actividades, productos o sujetos. Así, quedó reservada para la Federación la imposición sobre el comercio exterior, el aprovechamiento o explotación de recursos naturales, y los servicios concesionados por la Federación o explotados directamente por ella; sobre la producción de energía eléctrica, tabacos labrados, cerillos y fósforos, gasolina y derivados del petróleo, aguamiel, cerveza y productos forestales; y sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.

Al año siguiente se hicieron reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para abrir la clasificación celular de ingresos.

En 1946 se expidió una nueva Ley de Fomento a las Industrias de transformación con la que se buscó reorientar la incentivación hacia las actividades, para entonces, consideradas como prioritarias.

Buscando que las modificaciones al sistema impositivo no se hicieran sin considerar a la opinión de quienes eran responsables de la operatividad cotidiana, se realizaron reuniones de Jefes de las Oficinas Federales de Hacienda y de Administradores de Aduanas, en ese mismo año (1946).

La administración que presidió Miguel Alemán incorporó notables avances en la tributación mexicana. En 1947 se realizó la Tercera Convención Nacional Fiscal y algunas de sus recomendaciones pronto se transformaron en importantes realidades, ya que de ella surgió el impuesto sobre ingresos mercantiles, que sería establecido el año siguiente.

En el mismo 1947 se inició una trascendente reforma arancelaria, tendiente a modificar los términos de leyes y acuerdos internacionales que resultaban lesivos para los intereses económicos del país y, principalmente, para la posición mexicana en cuanto a su comercio exterior. También se expidió la Ley del Impuesto sobre Loterías, Rifas y Juegos Permitidos, tendiente a completar la imposición sobre los ingresos.

En 1948 se estableció el impuesto sobre utilidades excedentes, similar en estructura e idéntico en propósitos, a aquel que, con vida perentoria, había creado Lázaro Cárdenas. Se evidencia en esto, nuevamente, la vocación redistributiva de los regímenes de la Revolución.

De gran importancia resultó, en éste mismo año, la expedición de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. No obstante algunos inconvenientes, que más adelante le fueron corregidos, la creación dicho impuesto aportó conveniencias de gran consideración: distinguió, tributariamente, el tratamiento aplicable a los actos civiles y a los comerciales simplificando el cumplimiento de obligaciones también sentó las bases para la unificación del sistema de imposición a las ventas; facilitó el control y verificación del cumplimiento fiscal; y ayudó al reordenamiento de la imposición indirecta debido al crecimiento de la economía y de los negocios que ya se daba en esos momentos, no hubiere sido posible bajo la anterior reglamentación.

En el año de 1949, dentro de la administración se produce una de las medidas tributarias de mayor contenido federalista. Esta fue la supresión de la contribución federal, en virtud de la cual los Estados y municipios se veían obligados a aportar una parte de sus rentas al erario federal. Esta

medida canceló un mecanismo de centralización de recursos e impidió que las entidades y los ayuntamientos se encontraran en estado tributario bajo la Federación. De ahí en adelante, la política sobre ésta cuestión sería revertida a través del sistema de participaciones.

En ese mismo año, con la finalidad de estimular la reinversión se concedió una deducción del 10% en el impuesto sobre la renta, sobre las utilidades distribuibles que fueran reinvertidas. Y con el propósito de fomentar el desarrollo económico, se eximió del impuesto sobre la renta a los rendimientos de las obligaciones industriales y se otorgó una deducción del 50% del propio impuesto, a las actividades agrícola y ganadera.

En diciembre de 1952, Adolfo Ruiz Cortines asumió la Presidencia de la República y, a partir de entonces, Antonio Carrillo Flores estuvo a cargo de los asuntos hacendarios.

En 1953 se expide la cuarta Ley del Impuesto sobre la Renta. Se recogieron en ellas las experiencias captadas durante la anterior, se conservó todavía el sistema cedular y se mantuvo el tratamiento favorable a las utilidades reinvertidas. En ese mismo año surge la Ley de Coordinación Fiscal, la cual viene a regular las relaciones fiscales entre la Federación y los Estados, a facilitar las

posibilidades de coordinación fiscal y a estructurar definitivamente el sistema de participaciones.

En 1954, con la finalidad de estimular la entonces alertargada inversión, se expide una nueva Ley de Fomento a las Industrias Nuevas y Necesarias; se incrementa en un 20% la deducción sobre las utilidades reinvertidas, se establece el beneficio de la depreciación acelerada y, el tratamiento favorable otorgado a la agricultura y la ganadería, se ve extendido a la actividad pesquera.

Bajo la administración del Presidente Adolfo López Mateos se inició la brillante gestión hacendaria de Antonio Ortiz Mena. Los esfuerzos tributarios de esta época se habrían de enfocar, primordialmente, a aquella cuestión que, para entonces había caído en la obsolescencia e inoperatividad; la administración fiscal.

Durante este régimen se establecen los órganos y procedimientos de auditoría fiscal federal, en el año de 1959. Con ello la verificación en el cumplimiento de obligaciones tributarias habría de hacerse con más apego a la certidumbre, a la legalidad y a los requerimientos de la contabilidad moderna. El inspector de impuestos habría de verse sustituido y superado por la auditoría fiscal.

En ese mismo años se crearía el Registro Federal de Causantes, matriculación única para la vinculación del contribuyente en todas sus relaciones con el fisco federal. Instrumento moderno de empadronamiento y de seguimiento que permitiría la acumulación de datos, instancias, gestiones y trámites fiscales.

Por otra parte, se crea el Registro Federal de Automóviles, con la finalidad inicial de coadyuvar en el abatimiento de contrabando de vehículos y, posteriormente, de posibilitar en 1961 el establecimiento del impuesto sobre uso y tenencia de automóviles, gravamen patrimonial modesto en sus alcances, pero significativo en sus propósitos.

La carencia de procedimientos y de entidades controladoras del cumplimiento de obligaciones contributivas en un país que había crecido aceleradamente en unos cuantos años, desbordando las posibilidades de la administración fiscal, habían producido junto a un enorme rezago en la captación de recursos, un relajamiento en la conciencia tributaria nacional. De ahí que se emprendiera, durante este régimen, una campaña de regularización de obligaciones, sin precedentes en la historia fiscal mexicana.

El resultado de esta combinación de medidas administrativas hizo que, por primera vez, en el

periodo comprendido de 1960 a 1963, el producto tributario federal creciera por encima del producto nacional.

El hecho de que el índice de crecimiento en la captación fuera superior al del crecimiento de la economía demostró las posibilidades de elasticidad del sistema tributario por vía de mejoras en la administración.

En este período sólo se introdujeron reformas tendientes al mejoramiento en el control y a apoyar la lucha contra la evasión, entre los que destacan eficientes modificaciones para el combate al contrabando, pero sin afectar la estructura impositiva.

Fue sólo hasta 1964 cuando se expidió la quinta Ley del Impuesto sobre la Renta y la primera que avanzó ampliamente hacia la globalización del ingreso y hacia la progresividad tarifaria sobre las bases acumulativas.

En 1966, se expidió una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y en 1967 se inició la vigencia de un nuevo Código Fiscal de la Federación que principalmente actualizaba e incorporaba procedimientos nuevos más simples, más ágiles y que ampliaban las posibilidades de defensa

de los particulares, principalmente en lo correspondiente a los recursos administrativos.

En 1970, se inicia la gestión del Presidente Luis Echeverría, que habría de constituir un parteaguas en la historia contemporánea de la tributación mexicana. Integrado su equipo tributario con el entusiasmo inquebrantable de los Secretarios Hugo B. Margáin, José López Portillo y Mario Ramón Beteta, sumado a la brillantez promotora de Gustavo Petricioli y a la decisión creativa de Carlos Tello, la administración Echeverría gestó, desde su Secretaría de Hacienda, el planteamiento de una reforma fiscal integral que, con alcances totalizadores y con proporciones nacionales, ha sido, desde entonces, proceso ineludible de transformación y mejoramiento de la contribución en México, en lo referente a: la reforma sustancial en el impuesto sobre la renta, al perfeccionamiento y modernización de la imposición al consumo, la implantación del impuesto al valor agregado, la supresión de los múltiples impuestos a la producción y al consumo, la eliminación del impuesto del timbre, la uniformidad en los sistemas fiscales coexistentes como república federal, la mayor y mejor distribución regional del producto tributario, la reordenación del sistema de estímulos fiscales y, en el ámbito administrativo, la desconcentración integral de facultades.

Si bien no todas las etapas de éste programa tan ambicioso fueron concretados durante este sexenio, los años posteriores los vieron realizados.

Así pues, en 1971 se expiden los decretos correspondientes para establecer los estímulos a la exportación de manufacturas y para promover el desarrollo de la industria maquiladora de la frontera norte.

En 1972, se institucionalizan los estudios tendientes a la adopción del impuesto al valor agregado y a la supresión de los impuestos especiales. Simultáneamente, se establecen los foros de comunicación, consulta y análisis, permanente para el logro de la armonización fiscal.

Asimismo, se eleva en un punto porcentual la tasa general del impuesto sobre ingresos mercantiles y se grava, con una tasa de 10%, la venta de diversos artículos cuyo uso se considera suntuario. Adicionalmente, en este impuesto se eleva a 45% la participación de los estados, se establece una participación mínima de 9% para los municipios, se logra la coordinación de todas las entidades y se les delega la administración del mismo.

Se celebra la coordinación de todas las entidades federativas en lo referente a impuestos sobre alcohol, aguardiente, bebidas alcohólicas y tenencia

y uso de automóviles, otorgándose a las entidades el 30% sobre el rendimiento de este último. Lo propio se hizo en el caso del impuesto al ingreso global de las empresas causantes menores. Con lo anterior, las participaciones en impuestos federales percibidos por las entidades aumentaron de 2,500 millones en 1970 a cerca de 20 mil millones en 1976.

Al mismo tiempo que se avanzaba en la coordinación y que se delegaron más atribuciones federales en los gobiernos estatales, se inició el proceso de desconcentración regional de las facultades fiscales federales para ser depositadas en las administraciones fiscales regionales creadas para ese efecto.

En 1974, se realizaron modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tendientes a la ampliación de la base, se incrementó el impuesto sobre producción y consumo de gasolina; y se creó una tasa del 15% en el impuesto sobre ingresos mercantiles a cargo de los bares, cantinas y restaurantes de lujo.

En 1975, se deroga la Ley de Fomento a las Industrias Nuevas y Necesarias y, en 1976, se expide una nueva Ley General del Timbre para hacer este impuesto más acorde con aquel momento.

En 1977, se crea una sobretasa en el impuesto sobre la renta y sobre las utilidades brutas

extraordinarias de las empresas, misma que se suprimió al año siguiente.

También en 1977 se expidió el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ordenamiento que vino a colmar un vacío reglamentario de trece años y, en 1978, además de expedirse una nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, se reformaron aspectos importantes en el impuesto sobre la renta, para llevarlo casi al concepto pleno de globalización.

En 1979, se reestructuró integralmente el sistema de estímulos fiscales y, en 1980, iniciaron su vigencia cuatro ordenamientos fundamentales: la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Bienes Inmuebles y la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

Con el Impuesto al Valor Agregado se lograrían cancelar los inconvenientes del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, principalmente en lo que se refiere a piramidación, falta de neutralidad, posibilidades de control y distorsiones en las prácticas de comercialización y en la estabilidad de precios. Además, la existencia de este impuesto permitió la supresión de casi todos los impuestos especiales.

El impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles sustituyó, bajo una regulación moderna, el principal campo de aplicación del impuesto del timbre y posibilitó su derogación. Hecho similar sucedió con el impuesto sobre automóviles nuevos respecto del de ensamble de vehículos.

Simultáneamente, durante los años de 1979 y 1980 inició su vigencia la nueva Ley de Coordinación Fiscal la cual, además de dar apoyo normativo al sistema de coordinación que se había venido creando en los últimos años, creó un fondo de nivelación para beneficiar a aquellas entidades que, por su menor desarrollo relativo, captaran una menor proporción del monto total de las participaciones federales.

En 1981, se expidió el tercer Código Fiscal de la Federación -el cual entró en vigor el primero de enero 1983, con la excepción del Proceso Contencioso Administrativo, que inició su vigencia el primero de abril de ese mismo año- y la sexta Ley del Impuesto sobre la Renta, donde la globalización y la progresividad constituyen el anhelado eje rector que inspira a este impuesto. También, en este año, se expide la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios donde se concentran los pocos gravámenes especiales que no se incorporaron al impuesto al valor agregado, tales como aguas envasadas y refrescos, cerveza, vinos y bebidas alcohólicas,

cigarros y puros; gas avión y gasolina; seguros y servicios telefónicos; y la Ley del Impuesto sobre Tenencia y uso de Vehículos, donde se incorporaron a otros, además de los automóviles.

De igual manera, se hicieron reformas sustanciales y se expedieron nuevos cuerpos normativos en materia aduanera.

En la administración que inició en diciembre de 1982, Miguel de la Madrid, se hicieron reformas para modificar la tasa del impuesto al valor agregado y expedieron los nuevos reglamentos del Código Fiscal de la Federación y de las Leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Sobre Producción y Servicios.

En el Primer Informe de Gobierno que rindió el Presidente ante el Congreso, en 1983 dice:

"En una sociedad como la nuestra, de agudos contrastes y enormes necesidades sociales por atender no podemos pretender ajustar el déficit público por la vía exclusiva de la restricción del gasto. Entonces sí, el costo social sería intolerable. Por ello, en la tarea de reordenación de las finanzas públicas, hemos dado un peso importante al fortalecimiento de los ingresos.

Para repartir más equitativamente la carga fiscal se ha modernizado y actualizado el sistema recaudatorio. A la tributación directa se le imprimió una mayor progresividad y equidad, perfeccionando los métodos de globalización y fiscalización de los ingresos de las personas físicas y de las empresas. Se estableció para este año una sobretasa de 10 por ciento para los contribuyentes con ingresos anualizados superiores a cinco veces el salario mínimo y una desgravación de la tarifa para los estratos más bajos. Con ello se busca que los grupos de mayores recursos contribuyan con una mayor proporción a los costos del ajuste.

En los ingresos de capital se eliminó el anonimato en la tendencia de acciones y otros títulos al portador, elemento central de una verdadera reforma fiscal que hará más equitativo el sistema, ya que elimina una de las fuentes principales de evasión.

En materia de impuestos indirectos, único renglón tributario con capacidad real de generación de ingresos en el corto plazo, se aumentó la tasa general del IVA del 10 al 15 por ciento. No obstante, para hacer más equitativo este esfuerzo, se estableció una tasa de 20 por ciento para bienes y servicios de lujo, se mantuvo su exención en los alimentos de la canasta básica y la renta de casa-habitación, y se redujo la tasa para la mayoría de los alimentos industrializados y las medicinas. Así la mitad del consumo de las familias de bajos ingresos quedó exento del pago de este impuesto.

También, se han tomado decisiones para incrementar los precios y tarifas del sector público, principalmente en los bienes que inciden relativamente más en el consumo de los grupos de mayores ingresos, eliminando así subsidios que han provocado una mayor concentración del ingreso y la riqueza. Estos incrementos al bien representan presiones inflacionarias en el corto plazo, son necesarios para poder reducir la inflación. Se reconoce que no siempre se entiende esta paradoja. La adecuación de los precios y tarifas públicas significa aumentar los ingresos en forma selectiva. Si el estado no dispone de estos ingresos para cubrir los requerimientos de gasto que la sociedad demanda, debe entonces recurrir al financiamiento inflacionario de su déficit, alejando de manera permanente el ritmo de crecimiento de los precios. Esto daña a toda la sociedad indiscriminadamente, en lugar de afectar a aquéllos con mayor capacidad para absorber la inflación.

Para no perjudicar a los grupos más desfavorecidos o debilitar la capacidad de producción, retroalimentado el fenómeno inflacionario, estamos encontrando las modalidades de un financiamiento sano y más justo, a través de impuestos, precios y tarifas realistas.

Esta administración, en la que Jesús Silva Herzog estuvo encargado de los asuntos hacendarios, promovió medidas para fortalecer la eficiencia y equidad del sistema tributario.

Con esa finalidad se eliminaron las bases especiales de tributación en los giros del autotransporte, gasolineros, maderas y editoras de periódicos y revistas. En materia de la imposición sobre el capital se estableció la retención del 56% de los

ingresos provenientes de dividendos, lo que permite lograr la acumulación integral de los ingresos de las sociedades y facilita la integración del impuesto pagado por la sociedad con el pagado por las personas físicas.

Últimamente, se hicieron correcciones en el sistema de precios y tarifas del sector público, a efecto de darle eficiencia en la coadyuvancia frente a las condiciones adversas actuales de la economía nacional. La tendencia en esta cuestión es hacia la reducción del rezago acumulado, hacia el fortalecimiento de los ingresos públicos y hacia el abandono de prácticas de financiamiento inflacionario de déficit público.

Capítulo 2

Procedimiento de Ejecución Forzosa

PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN FORZOSA

El Procedimiento administrativo de ejecución

CONCEPTO

Procedimiento, proceso y juicio, son conceptos que se confunden, en su connotación jurídica real y, no es raro observar que, tanto en la legislación como en el uso general del idioma, se les otorgue una sinonimia que conduce a errores.

Por principio, proceso y procedimiento, son formas o derivados del vocablo proceder, caminar adelante.

El Procedimiento puede ser la forma o método de cuya aplicación al objeto dependerá la mutación de un estado a otro lo cual constituye un proceso.

El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

El proceso es un conjunto de procedimientos, entendidos éstos, como un conjunto de formas o

maneras de actuar que deben tener por finalidad la legalidad del acto y no el simple cumplimiento de la forma por la forma.

El juicio no debe ser sinónimo de lo anterior ya que es la etapa procedimental, en el la cual, mediante un enlace conceptual se determina, desde cierto punto de vista, el objeto del proceso.

En términos generales, se define proceso como " toda instancia ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes, es decir, indica un conjunto de actos jurídicos coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada".⁵

El procedimiento, por el contrario, consiste en "las formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, es en conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo".⁶

Ahondando en las diferencias entre proceso y procedimiento, que como se ha visto no son sinónimos ni intercambiables, Alcalá Zamora y Castillo nos dice:

⁵Jaime Guasp, *Derecho procesal civil*, 2a. ed., IEP, Madrid, 1962, tomo I, pág. 2.

⁶Andrés Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, 10a. ed., porrrda, México, 1981, tomo 1., pág 267

*conviene, sin embargo, evitar la confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo de un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva del litigio, mientras que el procedimiento (que puede manifestarse fuera del campo procesal, cual sucede en el orden administrativo o en el legislativo) se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

Así pues, mientras la noción del proceso es esencialmente teológica, la de procedimiento es de índole formal, y de ahí que tipos distintos de proceso se puedan sustanciar por el mismo procedimiento, y viceversa, procedimientos distintos sirvan para tramitar procesos de idéntico tipo. Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico, reflejado en su común etimología, de *procedere*, *avanzar*; pero el proceso, además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos -constituyen o no relación jurídica- que entre sujetos (es decir, las partes y el juez) se establecen durante la sustanciación del litigio.⁷

De esta manera, podemos afirmar que no todo procedimiento es un proceso, pero necesariamente todo proceso implica un procedimiento. Procedimiento es rito, cauce, conducto integrado por actos que se ordenan hacia una finalidad que puede ser jurisdiccional o no; en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.

En general por **procedimiento de ejecución** se entiende el conjunto de actos procesales que tienen por objeto la realización coactiva de la sentencia (regularmente de condena), cuando la parte vencida no la cumple voluntariamente. A este procedimiento

⁷Niceto Alcalá Zamora y Castillo, *Proceso, autocomposición y autodefensa*, 1a. ed., Imprenta Universitaria, México, 1947. pág. 110.

también se le denomina de ejecución forzosa o forzada o, asimismo, de ejecución procesal⁸

Los procesalistas contemporáneos han elaborado un considerable número de definiciones de las que pueden desprenderse importantes referencias a la esencia y fines del procedimiento administrativo.

El maestro Gabino Fraga define que "el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo."⁹

No muy lejos se encuentra la definición del maestro Serra¹⁰ al mencionar que el procedimiento administrativo "es el cause formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin" y explica que esta constituido por un conjunto de trámites y formalidades -ordenados y metodizados en las leyes administrativas- que determinan los requisitos previos que preceden al acto administrativo, como su antecedente y fundamento, los cuales son necesarios para su perfeccionamiento y condicionan su validez,

⁸ **DICCIONARIO JURÍDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL**, 1a Ed. UNAM. 1994, Inst. Invest. Jurídicas, Serie E varios, Núm 62 voz>Procedimiento de Ejecucion

⁹ Gabino Fraga, **Derecho Administrativo**, 32a ed, Porrúa, México 1993, pag. 255.

¹⁰ Andres Serra Rojas, **Derecho Administrativo**, 15a ed, Porrúa, México 1992, pag 266

al mismo tiempo que son indispensables para la realización de un fin.

Para El Maestro Nava Negrete el procedimiento administrativo es "el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración".¹¹

Francisco López Nieto, por su parte, ofrece la siguiente definición de procedimiento administrativo: "El procedimiento administrativo es el cauce legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir en la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos".¹²

El tratadista Italiano, Giuliani Fonrouge define el procedimiento económico coactivo como "el procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias".¹³

¹¹Alfonso Nava Negrete, *Derecho procesal administrativo*, 2a. ed., Porrúa, México, 1959, pág. 78.

¹²Francisco López Nieto, *El procedimiento administrativo*, 2a. ed., Bosch, Barcelona, 1946, pág. 2.

¹³Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, 1a. ed., De Palma, Buenos Aires, 1962, vol. II, pág. 819.

Miguel Fenech, español, señala que el procedimiento económico coactivo "es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad".¹⁴

Por su parte, Sergio F. de la Garza lo define como "la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor".¹⁵

En opinión de los maestros Jesús Quintana y Jorge Rojas¹⁶, el procedimiento económico coactivo "consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley".

En el artículo 145, párrafo primero, el Código Fiscal de la Federación establece que mediante el procedimiento administrativo de ejecución, las

¹⁴Miguel Fenech, *Principios de derecho procesal tributario*, 3a. ed., Bosch, Barcelona, 1949, tomo II, pág. 12.

¹⁵Sergio F. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 13a Ed., Porrúa México 1985., pág. 783.

¹⁶Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, *Derecho Tributario Mexicano*, 2a ed, Trillas, México 1994, pag. 207

autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

De lo anterior se desprende lo siguiente: El Procedimiento Administrativo de Ejecución es aquel en virtud del cual la autoridad fiscal exige el cumplimiento de un crédito fiscal, a excepción de los derivados de productos, a través de un requerimiento y si el contribuyente no paga, se procede en el acto a embargar los bienes, si éstos no fueran suficientes, se embargaría la negociación con la finalidad de obtener, por medio de una intervención a éstas, los ingresos necesarios que satisfagan el crédito fiscal y los accesorios legales en un orden dado.

Resumiendo el párrafo anterior el procedimiento administrativo de ejecución, es el procedimiento en virtud del cual las autoridades fiscales exigen el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

Naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución

En lo que toca a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución, mucho se ha discutido si éste es un proceso jurisdiccional o se trata en realidad de un procedimiento

administrativo, que es en lo general contradictorio, inquisitivo, escrito y poco formalista.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, 5ª Época, Tomo: CVII, Página: 946, sostiene:

***CONTRABANDO, SANCIONES PENALES Y ADMINISTRATIVAS POR EL.** Los procedimientos penales y administrativos en los casos de contrabando, aun cuando tengan puntos de contacto, son distintos y el segundo no puede considerarse como un verdadero juicio sino únicamente como un procedimiento de orden administrativo tendiente a fijar responsabilidades del mismo orden, diverso en todo de la penal, ya que éste sin duda alguna debe concepirse como verdadero juicio; por tanto, no se viola el artículo 23 constitucional, cuando se impone una sanción administrativa y una penal por un contrabando.

PRECEDENTES:

Ampero administrativo en revisión 4818/50. Rodríguez Mercado Alfonso. 8 de febrero de 1951. Unanimidad de cuatro votos.

Tomo LXXXIX, pág. 76. Ampero administrativo en revisión 5541/44. Motola Tacher José. 3 de octubre de 1945.

Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo LXVIII, pág. 889. Ampero administrativo en revisión.

Dooney Schow Tomás y coagt. 21 de abril de 1941. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Tomo XXIV, pág. 369. Ampero administrativo en revisión.

United States Rubber Export Co., Ltd. 10 de octubre de 1928.

Mayoría de siete votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

De lo anterior se desprende con toda claridad que cualquier procedimiento administrativo no debe considerarse como un verdadero juicio.

Sergio F. de la Garza coincidiendo con el anterior criterio señala que "el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento contradictorio aun cuando la doctrina extranjera llegue a sostener su naturaleza jurisdiccional".¹⁷

Giuliani Ponrouge, discrepa en cuanto al criterio anterior y sugiere que el procedimiento económico coactivo "tiene el carácter de un proceso jurisdiccional que se desarrolla ante la autoridad judicial".¹⁸

El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la administración pública centralizada como porque materialmente no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia. Así mismo su propósito es la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito y prescindiendo de la voluntad de ese deudor o aun en contra de su voluntad.

¹⁷Sergio F. de la Garza, *op. cit.*, pág. 786.

¹⁸Carlos M. Giuliani Ponrouge, *op. cit.*, pág. 82.

MARCO JURÍDICO

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Dentro de la doctrina del derecho mexicano, al hablar de los principios jurídicos de los impuestos, se dice que éstos, son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de nuestro país, y que se pueden clasificar en constitucionales y ordinarios. Estos se clasificaron según están establecidos en la Constitución Política Federal o en las leyes ordinarias.

El objeto de este apartado consiste en analizar, brevemente, los principios constitucionales, con el objeto de que se comprenda lo mejor posible la fundamentación constitucional del tema en estudio.

De acuerdo a la división que el maestro Flores Zavala¹⁹ hace de los principios constitucionales, éstos se dividen en tres grupos principales:

1. Principios derivados de los preceptos constitucionales que consagran las garantías individuales, "que no puedan ser violadas o coartadas por la actividad impositiva del Estado".
2. Principios derivados de los preceptos constitucionales que se refieren a la organización política del Estado Mexicano.
3. Principios derivados de los preceptos constitucionales referidos a la política económica."

¹⁹*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, 30 ed, Porrúa México 1993, Pagina 151

PRINCIPIOS DERIVADOS DE LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES QUE CONSAGRAN LAS GARANTÍA INDIVIDUALES.

Dentro de este rubro encontramos al artículo 5° constitucional que consagra la libertad de trabajo, ya que a ninguna persona se le puede impedir que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siempre que sean lícitos. Además, se añade en este artículo, que a nadie se le puede privar del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Por lo tanto, si se establece un impuesto sobre determinada actividad -excesivamente oneroso, que haga imposible el ejercicio de determinada actividad- ese gravamen será violatorio de esta garantía individual.

El artículo 13 constitucional dice que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas". Es decir, se consagra una garantía de igualdad, según la cual toda persona debe ser juzgada por leyes generales, impersonales y abstractas. Por lo tanto, las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas, razón por la cual todo gravamen debe establecerse de tal forma que, cualquier persona cuya situación coincida con la hipótesis jurídica, como hecho

generador del crédito fiscal, deber ser sujeto del impuesto.

Según criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte publicada en Semanario Judicial de la Federación, 5ª Época, Tomo: LXXIX, Página: 6012 "las leyes relativas a cierta clase de personas, como los mineros, los fabricantes, los salteadores, los propietarios de alguna clase de bienes, etc., no son disposiciones privadas porque comprenden a todos los individuos que se encuentren o lleguen a encontrarse en la clasificación establecida". Por lo tanto, no es violatoria del artículo 13 constitucional, aquella ley que grave a cualquiera persona que se encuentre dentro de la situación que la misma señale como hecho generador del crédito fiscal.

El artículo 14 constitucional establece que "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna".

En la doctrina existen diferentes teorías sobre lo que debe entenderse por una ley retroactiva: De acuerdo a la teoría clásica, el Maestro Burgoa señala que Merlín hace la distinción entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, e indica que los primeros son los que han entrado a formar

parte del patrimonio del individuo, y los segundos son simples facultades o esperanzas.²⁰ El citado Maestro considera que "...una ley será retroactiva cuando se aplique a un hecho realizado durante su vigencia, para cuyo examen de justificación o injustificación tenga que recurrirse al acto que le dio origen, el cual se supone tuvo verificativo sobre el imperio de la ley anterior..."²¹

La doctrina anterior es la aceptada por la Suprema Corte de Justicia, sin embargo el maestro Flores Zavala señala que esta teoría no puede aplicarse en materia tributaria, ya que se le formuló con base en el derecho privado y debido a esto se encuentra influida por el principio de la autonomía de la voluntad y de su supremacía sobre la ley, y señala que la tesis de Roubier es la aplicable al Derecho Tributario, señalando que dicha tesis consiste en el principio de que "la ley nueva no debe afectar los hechos realizados antes de su vigencia".

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 14 constitucional consagra la

²⁰ Ignacio Burgoa, *Las Garantías Individuales*, 25 ed, Porrúa México 1993. Página 508

²¹ op cit, Pagina 511

garantía de audiencia en los siguientes términos:

'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'.

De acuerdo al criterio de la Suprema Corte de Justicia publicado en el Semanario Judicial de la Federación, 5ª Época, Tomo: LXXX, Página: 3819, no necesariamente el artículo constitucional citado se refiere a procedimientos judiciales, sino que la garantía de audiencia consignada en este artículo debe ser respetada también en los procedimientos que se lleven ante las autoridades administrativas.

AUDIENCIA GARANTÍA DE. Haciendo un análisis detenido de la garantía de audiencia para determinar su justo alcance, se manifiesta llegar a la conclusión de que el ha de tener verdadera eficacia, debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, (las que en todo caso deben ajustar sus actos a las leyes aplicables y, cuando éstas determinen en términos concretos la posibilidad de que el particular intervenga a efecto de hacer la defensa de sus derechos, conceder la oportunidad para hacer esa defensa), sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse, en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos. De otro modo, de admitirse que la garantía de audiencia no rige para la autoridad legislativa y que ésta puede en sus leyes omitirla, se sancionaría la omnipotencia de tal autoridad y se dejaría a los particulares a su arbitrio, lo que evidentemente quebrantaría el principio de la supremacía constitucional, y sería contrario a la intención del Constituyente, que expresamente limitó, por medio de esa garantía, la actividad del Estado, en cualquiera de sus formas. Esto no quiere decir, desde luego, que el procedimiento que se establezca en las leyes, a fin de satisfacer la exigencia constitucional de audiencia del interesado, cuando se trate de privarle de sus derechos, tenga necesariamente los caracteres del procedimiento judicial pues bien pueden satisfacerse los requisitos a que se contrae la garantía, mediante un procedimiento entre las autoridades administrativas, en el cual se dé al particular afectado, la oportunidad de hacer su defensa y se le otorgue un mínimo de garantías que le aseguren la posibilidad de que, rindiendo las pruebas que estime convenientes, y formulando los alegatos que crea pertinentes, aunque no tenga la misma formalidad que en el procedimiento

judicial, la autoridad que tenga a su cargo la decisión final, tome en cuenta tales elementos, para dictar una resolución legal y justa. A esta conclusión se llega atendiendo al texto del artículo 14 de la Ley Fundamental, a su interpretación jurídica y al principio de la supremacía constitucional y de ella se desprende como corolario, que toda ley ordinaria que no consagra la garantía de audiencia en favor de los particulares, en los términos a que se ha hecho referencia, debe ser declarada anticonstitucional. Debe esta manera, y siempre que se reúnen los requisitos técnicos el caso, en cuanto a que se impugne en la demanda, no ya la correcta o incorrecta aplicación de la Ley sino la validez constitucional de la misma, es procedente que el Poder Judicial Federal a través del juicio de amparo, no sólo examine si el procedimiento seguido por las autoridades se ajusta, o no, a la ley aplicable, y si en él se dio al interesado la oportunidad de ser oído y defenderse, si no también si la ley misma concede al propio interesado esa oportunidad y de esa manera determinar su constitucionalidad frente a la exigencia del artículo 14. Un primer supuesto que condiciona la vigencia de esa garantía, que viene siendo una condición "sine qua non", es el de que exista un derecho de que se trate de privar al particular, ya que tal es la hipótesis prevista por el artículo 14. "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, etc.". Esto quiere decir que cuando no existe ningún derecho, no puede haber violación a la garantía de audiencia, porque entonces falta al supuesto que condiciona la vigencia de la misma, y no pueden producirse las consecuencias que prevé el precepto constitucional que la establece. Así sucede, por ejemplo, en aquellos casos en que el particular tiene un interés, pero no un derecho; es titular de los que se llaman "intereses simples", o sea, intereses materiales que carecen de titular jurídica, pero no tiene un derecho subjetivo que pueda hacer valer frente a las autoridades y los demás particulares. Así sucede cuando los particulares están disfrutando del ejercicio de una facultad de soberanía, que corresponde al Estado, y que éste les ha delegado temporalmente por estimar que de esa manera se obtiene una mejor satisfacción de las necesidades colectivas que estaban a su cargo, como pasa con facultades como las de la policía sanitaria, transportes de correspondencia y otras semejantes. Un segundo supuesto para que opere la garantía que se examina, es el de que la audiencia sea realmente necesaria, que la intervención del particular en el procedimiento que puede culminar con la privación de sus derechos, a fin de hacer la defensa de sus intereses, sea de verdad indispensable. En efecto, la audiencia de que se trate (que también ha sido llamada "la colaboración del particular" en el procedimiento), consiste fundamentalmente en la oportunidad de que se concede al particular para intervenir con objeto de hacer su defensa, y esa intervención se concreta, en dos aspectos esenciales: la posibilidad de rendir pruebas, que acreditan los hechos en que se finque la defensa y la de producir alegatos, para apoyar, con las argumentaciones jurídicas que se estimen pertinentes, esa misma defensa. Esto supone, naturalmente la necesidad de que haya hechos que probar y datos jurídicos que determinar con claridad para que se proceda a la privación de esos derechos, porque de otra manera, cuando esa privación se realiza tratándose de procedimientos seguidos por la autoridad administrativa sobre la base de elementos claramente predeterminados en la ley, de una manera fija, de tal suerte que a la propia autoridad no le quede otro camino que el de ajustarse a los estrictos términos legales, sin que haya margen alguno en que pueda verter su arbitrio, la audiencia resulta prácticamente inútil, ya que ninguna modificación se podrá aportar. Un tercer supuesto para que entre en juego la garantía de audiencia es el de que las disposiciones del artículo 14 que la reconocen y consagran, no están modificadas por otro precepto de la Constitución Federal, como acontece en el caso de las expropiaciones por causa de utilidad pública a que se refiere el artículo 27 de la propia Constitución, en las que, como se ha establecido jurisprudencialmente, no se requiere la audiencia del particular afectado. Quedan así precisados los supuestos que condicionan la vigencia de la

garantía que se examina y que señalan, al mismo tiempo, los límites de su aplicación.

Es prudente mencionar la antítesis del criterio sobre la constitucionalidad de este procedimiento, es decir, su inconstitucionalidad que se sostiene en el derecho privado: cuando una parte incumple con una obligación a su cargo, existe el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento con la intervención del Estado, a través de su función jurisdiccional, y únicamente de esta forma el deudor moroso podrá ser obligado a cumplir con su obligación aún en contra de su voluntad. Esto es, que los órganos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En relación a lo anterior, se ha argumentado que la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que esté regulada por el derecho común, sino una imperiosa necesidad social, constituida en un servicio público, mismo que se presta aún en contra de la voluntad del gobernado, por lo tanto dicha obligación no puede asumir la forma del derecho civil. Por lo que se desprende, el artículo 14 constitucional no puede abarcar al procedimiento administrativo de ejecución dentro de sus disposiciones.

El artículo 16 constitucional establece en su primera parte que:

"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"

Por lo anterior, las autoridades fiscales al emitir cualquier resolución, deberán citar la disposiciones legales en que se apoyen para dicha emisión, así mismo, deben estar razonadas, para lo cual tienen que exponer los motivos en que basan sus resoluciones.

Así lo establecen los Tribunales Colegiados de Circuito en la tesis publicada por el Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tomo XIV.- Noviembre, Tesis: I. 40. P. 56 P, Página: 450 bajo el rubro de **FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, CONCEPTO DE.**

"La garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de nuestra Carta Magna, establece que todo acto de autoridad precisa encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero la obligación de la autoridad que lo emite, para citar los preceptos legales, sustantivos y adjetivos, en que se apoye la determinación adoptada; y por lo segundo, que exprese una serie de razonamientos lógico-jurídicos sobre el por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa.

PRECEDENTES:

Ampero en revisión 220/83. Enrique Cristóbal Rosado y otro. 7 de julio de 1983.
Unanimitad de votos. Ponente: Alfonso Manuel Patiño Vallejo. Secretario:
Francisco Fong Hernández.

La parte final del primer párrafo del artículo, que se comenta en relación con el segundo párrafo del mismo artículo, establece los requisitos constitucionales para la práctica de una visita domiciliaria:

"En todo orden de cateo, que solo la autoridad podrá expedir, y que será escrito, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia levantándose, al concluirse, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia".

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos".

Es decir, la orden de visita domiciliaria debe provenir de autoridad administrativa competente, debe constar por escrito, debe hacerse constar el lugar en que se practicará ésta, la identidad de la persona visitada, el objeto de la diligencia, y al concluir la visita se deberá levantar un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

Es cierto que las ordenes de visita tienen el objeto de verificar si los gobernados han cumplido con sus obligaciones tributarias, pero también estas ordenes de visita deben mencionar de manera clara, detallada y precisa las contribuciones que son motivo de ésta, por lo que a continuación se transcribe la siguiente tesis jurisprudencial identificada con el número 12 del Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

ORDEN DE VISITA. DEBE ENUNCIAR EN FORMA EXPRESA Y DETERMINADA LAS CONTRIBUCIONES MOTIVO DE LA MISMA. La determinación de obligaciones fiscales exige un procedimiento preparatorio, cuyo

objeto es verificar si los sujetos pasivos y terceros vinculados a la relación jurídico-fiscal han cumplido con las obligaciones que le imponen las normas legales correspondientes. A las prácticas de fiscalización o inspección de tributos (entendida como actividad de los entes hacendarios), incluye de manera destacada las visitas domiciliarias, sean de inspección o auditoria, que tienen como propósito la comprobación del cumplimiento de obligaciones tributarias, respectivamente. La orden de visita que para tal efecto emita la autoridad, a fin de resaltar la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, debe, entre otros requisitos, estar debidamente fundada y motivada, para lo cual deberá expresar su objeto o propósito de manera precisa, enunciando en forma detallada las contribuciones que deberán ser motivo de la misma. Para ello, no basta que la orden contenga un listado de todos los impuestos y derechos federales existentes en la legislación tributaria, puesto que tal enunciado por sí mismo resulta vago e impreciso, violatorio de todo principio de lógica y seguridad jurídica; amén de que impide al contribuyente conocer puntualmente las obligaciones a su cargo que serán fiscalizadas y alrededor de las cuales deberán efectuarse las diligencias respectivas.

Precedentes:

DA 963/95.- Laboratorios Thalesier, S.A.- 8 de junio de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretaria: Sivia Elizabeth Morales Quezada.

DA 1043/95.- Dicort, S.A.- 15 de junio de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretario Jacinto Juárez Rojas.

DA 1273/95.- Construhabit, S.A. de C.V.- 23 de junio de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Carlos Alfredo Soto Villaseñor.- Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

DA 2033/95.- Nueva Acomint, S.A. de C.V.- 28 de septiembre de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos.- Secretaria: María de la Luz Pineda Pineda.

DA 1823/95.- José Luis Ibarrola Calleja.- 12 de octubre de 1995.- Unanimidad de votos.- Ponente: Fernando Lenz Córdova.- Secretaria: María Antonieta Tropey Cervantes."

Las formalidades para la práctica de una visita domiciliaria se encuentran establecidas en el Código Fiscal de la Federación, y la falta de forma en su práctica debe traer por consecuencia la nulidad de la orden de visita, y por ende dicha visita carecerá de efecto jurídico alguno, en virtud del principio

general de derecho que establece que los actos nulos no producen efectos jurídicos.

Los Tribunales Federales explican detalladamente las formalidades que deben cumplir las visitas domiciliarias, en el Semanario Judicial de la Federación, 7ª Época, Volumen: 157-162, Parte: Sexta, Página: 182, la siguiente tesis:

“VISITAS DOMICILIARIAS ADMINISTRATIVAS. FORMALIDADES. Las visitas domiciliarias administrativas deben satisfacer, según el artículo 16 constitucional, las formalidades de los casos. No dice que sólo algunas formalidades, sino que se refiere en términos genéricos a las formalidades. Luego no habría razón legal para que los jueces de amparo multaran la garantía constitucional y recortaran la protección que el constituyente quiso dar a la privacidad de los individuos, ya que es ésta el valor que fue considerado tan alto, que se incluyó la garantía de su tutela en el precepto constitucional a comento. Por lo demás, no hay una sola razón válida, que no fuese la práctica inconstitucional y viciosa, para restar protección a la privacidad de los individuos cuando la visita no deriva de un procedimiento penal, si no de un procedimiento administrativo, pues no es más digna de protección la privacidad del domicilio de quien es sospechoso de un delito que la privacidad de quien no lo es. Y si bien las consecuencias de un caso pueden ser más graves para el afectado que las de una visita administrativa, esto se tomará en cuenta para ordenar la intrusión al domicilio, es decir, para sopesar que las causas que las justifican y hacer más rigurosas la exigencia del motivo en materia penal que en materia administrativa. Pero en ambos casos habrá que respetar las formalidades constitucionales. Ahora bien, entre las formalidades exigidas para los casos, se encuentra la de una orden judicial escrita, en la que se expresará el lugar que ha de inspeccionarse y los objetos que se buscan o, en materia administrativa, cuáles son las disposiciones sanitarias y de policía cuyo cumplimiento se trata de comprobar. Y si no es materia de la litis el determinar si la orden debe emanar de autoridad judicial aún cuando se trate de visitas administrativas (como lo ha exigido, por ejemplo, la jurisprudencia de los Estados Unidos, cuya cuarta enmienda constitucional es antecedente de nuestro artículo 16, en este aspecto), de todos modos es de admitirse el argumento del quejoso de que es necesaria la exhibición de la orden escrita de autoridad competente, para proceder en seguida a la visita misma, si ésta ha de implicar una intrusión a la privacidad del visitado. De ello es digno que si en el acta de la visita no aparece, ni demostró con otras pruebas, que se haya entregado al visitado copia escrita, motivada y fundada (artículo 16 constitucional), de la orden de visita, la visita misma está constitucionalmente viciada, así como todos los frutos de esa visita, los que por lo mismo carecen de valor legal para causar daños o molestias al visitado. Y así, la clausura ordenada con base en una visita viciada, está también viciada, y resulta violatoria también del artículo 16 constitucional. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 1041/81. Jardín Cerveza Los Portales, S.

A. 16 de abril de 1982. Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Estas formalidades han llevado a los Tribunales Colegiados de Circuito a publicar, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª Época, Tomo II, Septiembre de 1995, Tesis: III.2ªA.9A, Página: 624 el siguiente criterio:

VISITAS. ORDENES DE DEBEN PRECISAR EL PERIODO EN QUE SE LLEVARA A CABO LA INSPECCIÓN EN RELACIÓN A LA EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. A fin de que la autoridad exactora satisfaga plenamente los requisitos previstos en la fracción III, del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, y asimismo, con el propósito de que se cumpla cabalmente con la garantía de la debida motivación consagrada en el artículo 16 constitucional, resulta indispensable que los órdenes de inspección que emita la autoridad competente, en relación a la verificación del correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales en cuanto a la obligación del contribuyente de expedir comprobantes fiscales por las actividades que realiza, precisen el término dentro del cual se autoriza a los visitadores a ejercer sus facultades de verificación. En efecto, de conformidad con el noveno párrafo del artículo 16 constitucional, la autoridad administrativa, podrá practicar visitas domiciliarias, para exigir, entre otras cosas, la exhibición de libros y papeles necesarios para comprobar que se han ecetado disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades de los cateos. Dichas órdenes de visita para satisfacer las formalidades exigidas por dicho precepto deben contener los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitidas por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que exijan las leyes de la materia. En ese orden de ideas, la autoridad emisora de la orden de inspección, por un principio lógico y de seguridad jurídica para el visitado, al señalar el objeto o propósito de la misma, debe precisar el período que será revisado por los auditores; ese principio, se encuentra establecido en el artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, precepto que establece en lo conducente que los actos administrativos deben estar fundados y motivados y expresar el objeto y propósito de que se trate. Para satisfacer con plenitud dichos requisitos, es necesario que la orden de visita precise el período de inspección, pues ello permitiría que la persona visitada conociera en forma plena dicho período y que los visitadores se ajustaran estrictamente a lo establecido en la orden respectiva. Por tanto, como ya se dijo, se estima que el señalamiento del término a que debe sujetarse la inspección debe ser pleno, pues sólo de esa manera se cumple con los extremos previstos en el artículo 16 constitucional.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL
TERCER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 20/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 23 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Revisión fiscal 23/95. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 9 de agosto de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Filemón Haro Solís. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Por otra parte, el artículo 17 constitucional establece que:

"nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil. Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho. Los tribunales estarán expedito para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley; su servicio será gratuito, quedando en consecuencia, prohibidas las costas judiciales".

Del texto de este artículo se desprende que, por no quedar incluidas las deudas fiscales es posible castigar con prisión las infracciones a las leyes tributarias. Asimismo, el artículo 201 del Código Fiscal de la Federación establece que no hay condenación en costas respecto a los juicios que se tramitan ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Además, con los artículos 240 y 241 del citado Código Fiscal se cumple con este precepto constitucional, ya que en ellos se establece la excitativa de justicia, es decir, se establece el principio de la impartición expedita en la administración de la justicia.

En lo que concierne a la vigente Constitución Política de 1917, en su artículo 22, segundo párrafo, se encuentra consagrada la raíz constitucional del procedimiento administrativo de ejecución, al establecer:

"no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas".

Coincide la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el criterio constitucional establecido en el párrafo próximo anterior, publicado en el Semanario Judicial de la Federación, 5ª Época, Tomo XXVI, Página 2149

CONFISCACIÓN. Si bien el artículo 22 constitucional, quiere que la aplicación de los bienes de una persona para el pago de la responsabilidad civil proveniente de la comisión de un delito, sea hecha exclusivamente por la autoridad judicial, no exige lo mismo cuando se trata del pago de impuesto y multas; siendo este criterio enteramente lógico, tanto porque lo establece con toda claridad el citado artículo, cuanto porque la tributación es una función inherente al ejercicio de la soberanía, y los actos propios de ella no pueden estar sujetos a decisión judicial; por otra parte, es lógico que si la constitución impone al poder ejecutivo, la obligación de proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de las leyes, para el mantenimiento del orden constitucional, haya querido otorgar a dicho poder, las facultades implícitas necesarias para ejercer su función, y de ahí la constitucionalidad de la facultad económica coactiva.

PRECEDENTES:

Tomo XXVI. Casillo Salvador Del. Pág. 2149. Agt. 17 29. Hay Una Ejecutoria Mas, Tomo XXVI. Pág. 2502.

Asimismo, los Tribunales Colegiados de Circuito, publicando en el Semanario Judicial de la Federación de la 8ª Época en el Tomo V Segunda Parte-2 en la Página 558, sostienen que cuando se reclaman de las

autoridades fiscales, actos consistentes en la incautación de bienes con la finalidad del pago de impuestos o multas y está decretada dentro de un procedimiento seguido ante dichas autoridades, es evidente que no se actualiza la hipótesis normativa sobre la confiscación que prohíbe el artículo 22 constitucional.

La otra postura establece que con el procedimiento administrativo de ejecución se viola este precepto, ya que establece que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los que corresponden a una persona para el pago de impuestos o multas, siempre y cuando esta aplicación sea hecha por la autoridad judicial. Por tanto, es la autoridad judicial la que debe intervenir para el cobro de tales impuestos o multas, en atención al equilibrio de poderes que debe regir entre el ejecutivo, legislativo y judicial.

Empero los Tribunales Colegiados de Circuito, nos ayudan a comprender la diferencia que existe entre el secuestro administrativo y la confiscación de bienes, bajo la siguiente tesis, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, 8ª Época, Tomo VII-Enero, Página 466:

SECUESTRO ADMINISTRATIVO Y CONFISCACIÓN DE BIENES. DIFERENCIA ENTRE. El artículo 22 de la Constitución Federal prohíbe la confiscación de bienes, esto es, la adjudicación al Estado, de las propiedades de un gobernado, con motivo de una sentencia condenatoria. El secuestro administrativo

solo es el aseguramiento de un bien dentro de un procedimiento de aquella naturaleza, en tanto se determina su situación jurídica, lo que implica únicamente la temporal indefinición del estado jurídico que guarda, respecto a quien es dices su propietario. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL NOVENO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Imprescindencia 301/80. Antonio López Aguilar. 11 de octubre de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Baltazar Alvear. Secretario: Guillermo Salazar Trejo.*

En relación a las multas excesivas, la entonces Sala Auxiliar de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalaba que para determinar cuándo una multa impuesta por autoridades administrativas es excesiva, debe tomarse en cuenta la gravedad de la infracción que la motiva, los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia en la comisión del hecho infractor y la capacidad económica de la persona multada, así se aprecia en la tesis publicada por el Semanario Judicial de la Federación, 7ª Época, Volumen 23, Parte Séptima, Página 85:

MULTAS, CUANDO NO SON EXCESIVAS. El concepto de multa excesiva es muy antiguo en la teoría de la constitución. Y si el artículo 1 del bill of rights de 1688 decreta que "no puedan exigirse fianzas exageradas, ni imponerse multas excesivas, ni infringirse penas crueles e injustas", otro tanto hace la enmienda octava que sufre la Constitución de los Estados Unidos de América, del 17 de septiembre de 1789, a los dos años de su expedición, cuando prescribe que "no se exigirán fianzas excesivas; no se impondrán multas desproporcionadas, ni se aplicarán penas crueles y desusadas". Sin que sea oportuno profundizar más, por ahora, en los antecedentes constitucionales mexicanos acerca de lo que debe entenderse por multa excesiva, sí es pertinente expresar que el artículo 22 de la Constitución de 1857 prohibió las multas de ese índole y que la Constitución actual no sólo insiste en su proscripción, sino que incluso establece que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, para el pago de impuestos o multas (artículo 22, párrafo primero y segundo). Para la imposición de una multa administrativa y su estimación de que es constitucional, deberá tomarse en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en la comisión del hecho que la motiva, en relación con la capacidad económica del infractor, bases que deben observarse para que no resulte excesiva.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 3569/59. Compañía Embotelladora Nacional, S. A. 18 de noviembre de 1970. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza.

El Tribunal funcionando en Pleno durante una sesión privada que se celebró el veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudíño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, la tesis de jurisprudencia con el número 9/1995 (9a.) que sigue; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla.

MULTA EXCESIVA. CONCEPTO DE De la acepción gramatical del vocablo "excesivo", así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propese, va más adelante de lo ilícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla, tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que le motive, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 888/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavala.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Francisco de Jesús Areola Chávez.

Vale la pena señalar los requisitos que deben cumplir, cuando menos las autoridades fiscales, para la imposición de multas según el criterio del Tribunal Fiscal de la Federación aprobado en la sesión del 24 de agosto de 1987 y publicado en la Revista de dicho Tribunal de Año IX, No. 92, agosto 1987, página 185.

*** MULTAS.- REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CUMPLIR.**

Para considerar que una multa impuesta a un particular cumple con lo establecido por los artículos 16 y 22 constitucionales, debe satisfacer ciertos requisitos; a juicio de esta sala superior se debe concluir que son los siguientes:

- I.- Que la imposición de la multa este debidamente fundada, es decir, que se exprese con precisión el precepto legal aplicable al caso.
- II.- Que la misma se encuentre debidamente motivada, señalando con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, debiendo existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
- III.- Que para evitar que la multa sea excesiva se tome en cuenta la gravedad de la infracción, esto es, el auto u omisión que haya motivado la imposición de

la multa, así como la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.

IV.- Que tratándose de multas en las que la sanción puede variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto el mínimo, el máximo o cierto monto intermedio entre los dos.

Revisión No. 2645/82.- Resuelta en sesión de 6 de septiembre de 1983, por unanimidad de 6 votos.

Revisión No. 275/80.- Resuelta en sesión de 12 de febrero de 1985, por mayoría de 6 votos y 1 en contra.

Revisión No. 1244/79.- Resuelta en sesión de 19 de agosto de 1987, por unanimidad de 8 votos."

A lo anterior se hace aplicable la tesis visible a fojas 59 del Informe de 1986 del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, que dice:

MULTAS. REQUISITOS QUE DEBEN CUMPLIRSE PARA SU IMPOSICIÓN.

La autoridad hoy recurrente al imponer la multa reclamada fue omisa en señalar las razones que demostraran que la falta hubiera sido intencional, no precisó tampoco en qué consistió la gravedad de la misma, ni tampoco determinó cuál es la capacidad económica de la empresa quejosa, ni mucho menos conforme a qué datos lo habría hecho. En efecto, no basta con afirmar lisa y llanamente que se tomó en cuenta el carácter intencional de la falta, la capacidad económica de la negociación y la gravedad de la infracción, sino que es necesario acreditar la actualización de dichos supuestos, mediante los razonamientos que así lo demuestren, que expliquen cómo y por qué la falta se considera intencional; cuál es y como, con base en qué elementos se determinó la capacidad económica del infractor; y en qué consiste y con base en qué se determinó la gravedad de la infracción; requisitos que no cumplió la autoridad hoy recurrente, por lo que el proceder de la juez federal se ajustó estrictamente a derecho."

Amparo en revisión 175/86 Almacenes Hacienda, S.A. 21 de mayo de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Tirado Ledesma. Secretario: Jorge Higuera Corona."

El criterio reciente de los Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta de la novena época, Tomo II,
Julio de 1995, Tesis: II.10.P.A.2 A, a fojas 275,
establece que:

"SANCIÓN PECUNIARIA FIJA E INVARIABLE ES INCONSTITUCIONAL LA. El artículo 22 de la Constitución Federal de la República, prohíbe la multa excesiva; entendiéndose por ésta, aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada, o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió; de tal suerte, que cuando la sanción pecuniaria es fija e invariable, se impide con ello a la autoridad administrativa individualizar la multa, es decir, tomar en cuenta las condiciones económicas del infractor, y la gravedad del ilícito fiscal. Ahora, el numeral 129 fracción III, de la Ley Aduanera, vigente hasta el treinta y uno de marzo de mil novecientos noventa y dos, en concepto de multa, establece sanciones fijas e invariables, es decir, las circunstancias a que se ha hecho mérito no se encuentran presentes en la fracción del dispositivo en análisis, en tanto que la sanción prevista es un porcentaje fijo. Consecuentemente, si el señalado dispositivo de la Ley Aduanera no brinda oportunidad a la autoridad administrativa de individualizar la multa, tomando en cuenta principalmente las condiciones económicas del infractor y la gravedad de la infracción, contraría el artículo 22 constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y
ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Ampero directo 150/85. Mauro Moreno Pérez. 30 de marzo de 1985.
Unanimidad de votos. Ponente: Darío Carlos Contreras Reyes. Secretaria:
Silvia Ivonne Solís Hernández.

Íntimamente relacionado con las ideas anteriormente expuestas se encuentra el artículo 89, fracción I, en el cual se establece que es facultad del presidente de la República el promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa su exacta observancia.

Doctrinariamente, es unánime que la facultad reglamentaria del Presidente de la República tiene los siguientes principios como limitaciones:

a) "la preferencia o primacía de la Ley", este principio consiste en que la Ley tiene una supremacía total y absoluta sobre cualquier Reglamento.

b) "la Reserva de la Ley", consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una Ley. Por ejemplo: la reglamentación de las garantías individuales sólo puede hacerse por medio de una Ley en sentido formal.

En apoyo a esta doctrina la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha manifestado estos principios con la siguiente tesis publicada por el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 9ª Época, Tomo: II, Sep. de 1995, Tesis: J/2a. 47/95, Página, 293 que a continuación se transcribe:

FACULTAD REGLAMENTARIA. SUS LIMITES. Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse al alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 59/81. Playa Sol Vallarta, S.A. 4 de octubre de 1982. Cinco votos.
Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: José Ángel Mandujano Gordillo.

Amparo en revisión 3227/80. Empresas Tylsa, S.A. de C.V. 29 de agosto de 1984.
Mayoría de cuatro votos. Disidente: Atenasio González Martínez. Ponente: Noé
Castañón León. Secretario: Luis Ignacio Rosas González.

Amparo en revisión 2165/83. Compañía Azucarera del Ingenio de Belleveja, S.A. 9
de junio de 1986. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.
Secretaría: María Leonor Bautista de la Luz.

Amparo en revisión 882/83. Ingenio José María Morelos, S.A. 9 de junio de 1986.
Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaría: Mercedes Rodarte
Magalano.

Amparo en revisión 1841/84. Francisco José Luis Gutiérrez Flores. 18 de agosto de
1986. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Germán
Martínez Hernández.

Teoría de Jurisprudencia 47/86. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal,
en sesión privada de veintinueve de agosto de mil novecientos noventa y cinco, por
unanimidad de cinco votos de los Ministros: Presidente Juan Díaz Romero, Genaro
David Góngora Pimentel, Mariano Azuela Gutiérrez, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y
Sergio Salvador Aguirre Anguiano.

Una práctica ilegal y violatoria del principio de "reserva de Ley" surge cuando el legislador no incorpora en la Ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino solo alguna, y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además, constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo al Poder Ejecutivo, misma que no está autorizada por la Constitución.

A pesar de la claridad de estos principios y la benevolencia de la Suprema Corte, en la práctica, por representar las "grandes ventajas económicas" para la Hacienda mexicana, se han expedido disposiciones reglamentarias que van más allá de la

Ley, y a pesar de su inconstitucionalidad los gobernados-contribuyentes prefieren someterse a estas disposiciones ilegales y arbitrarias que entablar un juicio.

El artículo 31, fracción IV, constitucional también se encuentra relacionado con el artículo 22 citado, al señalar que "son obligaciones de los mexicanos... contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como del estado y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

De acuerdo al maestro Ignacio Burgoa Llano²², todo el sistema tributario descansa en la disposición transcrita, razón por la que tiene una importancia vital.

El contenido de este precepto, señala el Maestro Ernesto Flores Zavala²³, es el siguiente:

a) Establece la obligación para todo mexicano, de contribuir a los gastos públicos. Los extranjeros, de acuerdo a diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia, también tienen obligaciones de contribuir a los gastos públicos, ya que se benefician de las instalaciones públicas y de los servicios que presta el Estado.

b) Las entidades que tienen derecho a percibir impuestos son la Federación, los Estados y los Municipios.

²²"Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 43 años al servicio de México*, Tomo I, Mexico 1982, p. 405

²³*op. cit.*, Pagina 202

c) Que los impuestos deben establecerse por medio de las leyes. Es decir, debe haber una ley previa que los establezca.

d) Que se deben establecer para cubrir los gastos públicos.

e) Que el Estado y Municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona.

f) Que deben ser equitativos y proporcionales. Por equidad se entiende que todos los miembros integrantes de una colectividad deben contribuir para los gastos públicos del Estado, razón por la cual los individuos que se coloquen en una misma situación abstracta determinada, deben tener las mismas obligaciones y derechos; la proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta inserta en una ley. Esta capacidad contributiva se fija por el capital o la renta de cada contribuyente, razón por la cual los sujetos que poseen mayores bienes o perciben mayores ingresos deben pagar más impuestos.

De tal suerte que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido la validez de los impuestos, siempre y cuando se atengan a los principios de equidad y proporcionalidad de acuerdo a la siguiente tesis publicada en el Apéndice 1985 Parte I, Sección AMP LEYES FED, Tesis 57, Página 112:

IMPUESTOS. VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS: De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo establecido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente

a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte.

Vol. 62, pág. 31. Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coga. (Acume). 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vol. 97-102, pág. 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coga. 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vol. 146-150, pág. 123. Amparo en revisión 3658/60. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de 18 votos.

Ponente: Alfonso Abitia Arzápalo.

Vol. 181-186, pág. 112. Amparo en revisión 5554/63. Compañía Cerillera "La Central", S. A. 12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos. Ponente: Mariano Azuela Guitrón. Disidentes:

Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langla Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro.

Vol. 187-192, pág. 46. Amparo en revisión 2501/63. Servicios Profesionales Toltaca, S. C. 25 de septiembre de 1984.

Mayoría de 18 votos. Ponente: Francisco H. Pavón Vaeconcelos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón."

De lo anterior, se puede afirmar que si el Poder Ejecutivo Federal tiene facultad para ejecutar las leyes y proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, para el debido desarrollo de su función -que no es otra que velar por el bien común- es obvio que requiere del concurso de la población. Concurso que se traduce en la obligación que tienen los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, entidad y municipio en que

residan, en la inteligencia de que el Estado, en virtud de la potestad de imperio de que está revestido, puede obligar a los contribuyentes a enterarle los tributos que están obligados a cubrir.

Por último, el párrafo primero del artículo 28 constitucional, dice que

'en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes'.

La prohibición de que haya exención de impuestos se encuentra reglamentada en el artículo 13 de la Ley Orgánica del artículo 28 constitucional en materia de monopolios, en la siguiente forma:

'Se considera que hay exención de impuestos, cuando se releve total o parcialmente, a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonen en forma privativa los impuestos ya causados'.

De acuerdo al maestro Mayolo Sánchez lo que se persigue con esta prohibición constitucional es proteger la libre concurrencia económica, para evitar que una o más personas determinadas tengan una posición ventajosa o privilegiada, al liberarlas de pagar impuestos frente a otras que al realizar el supuesto de la ley, si pagan impuestos.

La interpretación tradicional que se ha dado a este precepto constitucional es la de considerar que lo que se prohíbe es la exención de impuestos concedida a título individual, es decir, no están prohibidas las exenciones generales que se otorguen en la ley a

favor de cualquier persona que satisfaga los requisitos legales que se exijan.

Así también lo considera el Pleno de la Suprema Corte de Justicia en la tesis publicada por el Semanario Judicial de la Federación, Época 7A, Volumen 12, Parte Primera, Página 30

"IMPUESTOS. EXENCIÓN DE. ES CONSTITUCIONAL CUANDO SE ESTABLECE POR MEDIO DE LEYES DE CARÁCTER GENERAL. Es correcta la interpretación que se haga en el sentido de que la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional, está reservada para los casos en que se trate de favorecer a determinada persona, estableciendo un verdadero privilegio en su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general, por lo que la demanda de amparo en contra de una ley con base en que ésta concede exenciones de un impuesto, sólo se justifica en aquellos casos en que por efecto de ellas, el quejoso se halle en situación de desigualdad respecto de las personas o personas determinadas que gozan del beneficio, afectándose con ello la libre concurrencia que resguarda el artículo 28 de la Constitución Federal, lo que no sucede en el caso del decreto número 200 del Estado de Sinaloa que establece exenciones en su artículo 150, Decreto que establece el impuesto sobre remuneración de trabajo personal.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 1012/63. Alicia García Lizárraga. 10 de octubre de 1967. Unanimidad de 16 votos. Ponente: José Castro Estrada.

Volumen 8, pág. 34. Amparo en revisión 1016/63. José Hilarión Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de 18 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1116/64. Banco Occidental de México, S. A. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 20 votos. Ponente: Ernesto Solís López.

Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1015/63. Ángel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volumen 7, pág. 32. Amparo en revisión 1004/63. Bertha Olguín Urquidez. 29 de julio de 1969. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Empero, el Maestro Flores Zavala no se encuentra de acuerdo con este criterio, ya que dice que la

constitución es terminante al prohibir la exención en el pago de impuestos. Llega a esta conclusión diciendo que los artículos constitucionales se deben interpretar relacionándose unos con otros, y que si admite la existencia de la exención de impuestos, interpretando que lo que se prohíbe es la exención de impuestos concedida a título individual, se rompe con el principio de generalidad de los impuestos que se establece en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

La Ley desde el punto de vista formal, se define como todo acto que emana del Poder Legislativo; y desde el punto de vista material, es toda disposición de orden general, abstracta y obligatoria que no regula para un caso determinado, sino para situaciones generales.

La administración pública se ha definido como:

"Una entidad constituida por los diversos órganos del Poder Ejecutivo Federal, que tienen por finalidad realizar las tareas sociales, permanentes y eficaces de interés general, que la Constitución y las leyes administrativas señalan al Estado para dar satisfacción a las necesidades generales de una nación."²⁴

Asimismo, se entiende como:

"El conjunto de normas de derecho que regulan la organización, estructura y actividad de la parte del Estado, que se identifica con la administración pública

²⁴ Jacinto Faya Viesca, *ADMINISTRACIÓN PÚBLICA*, Ed. Porrúa, México 1980, p. 30

o Poder Ejecutivo, sus relaciones con otros órganos del Estado, con otros entes públicos y con los particulares.²⁵

De las anteriores definiciones se desprende que la administración pública federal está constituida por órganos administrativos de carácter centralizado y paraestatal instituidos formalmente por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero ni la Constitución de 1857 ni la de 1917, establecieron en su articulado cuántas y cuáles Secretarías de Estado debería haber. En el congreso constituyente de Querétaro se discutió una propuesta al respecto, en el sentido de que para el despacho de los negocios debería haber las siguientes Secretarías de Estado: Hacienda y Crédito Público, de Tierras y Aguas, Colonización, Inmigración, Trabajo, Industria y Comercio, Comunicaciones y Obras Públicas, de Guerra y de Marina. Esta propuesta no prosperó en virtud de que el Constituyente consideró -acertadamente- que no sería pertinente dejar consignado en la Carta Magna una división de trabajo para el desarrollo de las funciones del poder ejecutivo, pues debían tomarse en cuenta las necesidades cambiantes del país, de tal suerte que este problema quedó solucionado con la consignación del artículo 90 en la constitución que, remite a la Ley Orgánica que expida el Congreso

²⁵ Miguel Acosta Romero, *TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO*, Ed. Porrúa, México pp 8-10.

de la Unión y que determina cuantas y cuales Secretarías de Estado deben existir, así como la distribución de los asuntos de su competencia, es decir establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, Central y Paraestatal.

Como consecuencia, la Administración Pública Federal de nuestro país no ha permanecido estática; a través del tiempo ha experimentado cambios, no sólo de tipo organizacional sino modificaciones en su estructura. El gobierno se ha engrosado o adelgazado conforme lo han requerido las corrientes económicas imperantes en cada momento.

El órgano que auxilia al Presidente de la República en la rama fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual en el TITULO SEGUNDO "De la administración pública centralizada" en su CAPITULO II "De la Competencia de las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos" en el Artículo 31. señala la encomienda del despacho de los siguientes asuntos:

I. Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;

II. Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Departamento del Distrito Federal y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;

III. Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

IV. (Se deroga).

V. Manejar la deuda pública de la Federación y del Departamento del Distrito Federal;

VI. Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;

VII. Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banco y crédito;

VIII. Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;

IX. Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra Secretaría;

X. Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y con la participación de las dependencias que correspondan;

XI. Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;

XII. Dirigir los servicios aduanales y de inspección y la policía fiscal de la Federación;

XIII. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

XIV. Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública parastatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;

XV. Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos, junto con el del Departamento del Distrito Federal, a la consideración del Presidente de la República;

XVI. Evaluar y autorizar los programas de inversión pública de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XVII. Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiere la vigilancia y evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los presupuestos de egresos;

XVIII. Formular la Cuenta Anual de la Hacienda Pública Federal;

XIX. Coordinar y desarrollar los servicios nacionales de estadística y de información geográfica; establecer las normas y procedimientos para la organización, funcionamiento y coordinación de los sistemas nacionales estadísticos y de información geográfica, así como normar y coordinar los servicios de informática de las dependencias y entidades de la administración pública federal;

XX. Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;

XXI. Opinar, previamente a su expedición, sobre los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas de la Administración Pública Federal;

XXII. (Se deroga).

XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;

XXIV. Ejercer el control presupuestal de los servicios personales así como, en forma conjunta con la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo, aprobar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y sus modificaciones, así como establecer normas y lineamientos en materia de administración de personal;

XXV. Los demás que le atribuyen expresamente las leyes y reglamentos.

Como podemos observar, la Ley atribuye a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el ejercicio para el cobro de las contribuciones y accesorios, así como los productos, y también para vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, es decir que tiene la responsabilidad y obligación de velar por la recaudación tributaria, y la forma para asegurar el pago por medio del procedimiento económico de ejecución.

Es oportuno señalar que esta ley es la que distribuye las funciones del Poder Ejecutivo entre las diferentes Secretarías y Departamentos de Estado. Por lo tanto, su objeto no es el de otorgarle atribuciones a dicho poder Ejecutivo o a sus, Órganos, sino solo repartir entre éstos las que otras leyes del Congreso de la Unión otorgan a la Administración Pública Federal, o bien aquellas derivadas de la Constitución Política Mexicana.

A partir de lo anterior se desprende el siguiente razonamiento jurídico: la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal es ineficaz en el área fiscal en virtud de carecer del refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público, así como lo son todos los reglamentos, decretos, circulares y actos que deriven de dicha Ley, es decir, no tiene eficacia porque lo establecido en el artículo octavo del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1976, fecha en que se publicó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, señala que:

"Las Leyes y demás disposiciones generales que contengan disposiciones de orden hacendario, previamente a su publicación, deberán someterse al refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público. Sin este requisito la publicación no tendrá eficacia.

Para su validez deberán someterse al Secretario de Hacienda y Crédito Público los contratos, concesiones, acuerdos y cualesquiera otros actos en los que se afecte un ingreso de la Federación."

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal establece que la distribución de las funciones encomendadas a cada una de las Secretarías y Departamentos se hará mediante un Reglamento Interior, que sea expedido por el Poder Ejecutivo Federal, así se encuentra consignado en el artículo 16 de la citada Ley, pero resulta importante señalar que sólo puede ser expedido por el Titular del Poder ejecutivo, Presidente de la República, y no por algún otro alto funcionario de la Administración Pública, este criterio deviene de una tesis jurisprudencial, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el Apéndice 1985, Parte III, Sección Administrativa, Tesis 402, Página 702

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. Si el Ejecutivo dicta una disposición de carácter legislativo, en uso de la facultad que la Constitución le otorga para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, y por medio de ella crea una obligación de naturaleza general, pero dicha disposición no tiene un carácter autónomo, ya que su finalidad es la de evitar situaciones que condene un precepto constitucional, es decir, es una disposición que tiende a la exacta observancia de una ley expedida por el Poder Legislativo, esto obliga a considerar tal disposición, desde un punto legal y doctrinal, como un acto reglamentario, sin que para ello sea óbice el que exista un reglamento sobre la misma materia, porque no hay imposibilidad legal de que respecto de una misma ley se expidan varios reglamentos simultáneos o sucesivos; pero conforme a nuestro régimen constitucional, sólo tiene facultades para legislar el Poder Legislativo y excepcionalmente el Ejecutivo en el caso de la facultad reglamentaria, que únicamente puede ser ejercitada por el Titular de este poder, sin que en la Constitución exista una disposición que lo autorice para delegar en alguna otra persona o entidad, la referida facultad, pues ni el Poder Legislativo puede autorizar tal delegación; por tanto, sostener que la Ley de Secretarías de Estado encarga a la de economía la materia de monopolios, y que esa ley, fundada en el artículo 90 de la Constitución, debe entenderse en el sentido de que dicha Secretaría goza de cierta libertad y autonomía en esta materia, es desconocer la finalidad de aquella, que no es otra que la de fijar la competencia genérica de cada Secretaría, pero sin que por ello puedan actuar en cada materia sin ley especial, ni mucho menos que la repetida ley subvierta los principios constitucionales, dando a las Secretarías de Estado facultades que, conforme

a la Constitución, sólo corresponden al titular del Poder Ejecutivo; decir que conforme a los artículos 92, 93 y 108 de la Constitución los Secretarios de Estado tienen facultades ejecutivas y gozan de cierta autonomía en las materias de su ramo y de una gran libertad de acción, con amplitud de criterio para resolver cada caso concreto, sin someterlo al juicio y voluntad del Presidente de la República, es destruir la unidad del poder; es olvidar que dentro del régimen constitucional el Presidente de la República es el único titular del Ejecutivo, que tiene el uso y el ejercicio de las facultades ejecutivas; es, finalmente, desconocer el alcance que el referendo tiene, de acuerdo con el artículo 92 constitucional, el cual, de la misma manera que los demás textos relativos, no dan a los secretarios de Estado mayores facultades ejecutivas ni distintas siquiera, de las que al Presidente de la República correspondan.

PRECEDENTES:

Quinta Época:

Tomo LXXIV, pág. 5093. Amparo en revisión 6303/42 Sec. 1a.

Llaca Ramón. 25 de noviembre de 1942. Unanimidad de 5 votos.

Relator: Gabino Fraga.

Tomo LXXIV, pág. 7482. Rodríguez Eduardo. 2 de diciembre de 1942. 5 votos. Este asunto fue publicado en un índice, por lo que carece de número de expediente y ponente.

Tomo LXXV, pág. 3219. Amparo en revisión 5813/42 Sec. 1a.

Villaseca Bautista. 4 de febrero de 1943. Unanimidad de 5 votos. En la publicación no aparece nombre del ponente.

Tomo LXXV, pág. 9379. González Salinas Félix y coega. 10 de febrero de 1943. 5 votos. Este asunto fue publicado en un índice, por lo que carece de número de expediente y ponente.

Tomo LXXV, pág. 9379. Fernández Teodoro. 12 de febrero de 1943. 4 votos. Este asunto fue publicado en un índice, por lo que carece de número de expediente y ponente.

Mediante el "Decreto por el que se reforman ,
adicionan, y derogan diversas disposiciones del
Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público", publicado el 20 de agosto de 1993

en el Diario Oficial de la Federación, se dio a conocer la nueva estructura y principales funciones de las unidades centrales y regionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Están facultados para:

A) Ordenar y practicar embargo precautorio para asegurar el interés fiscal cuando, a su juicio, hubiera peligro de que de que el obligado se ausente o se realice la enajenación u ocultamiento de bienes o cualquier maniobra tendiente a evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; así como levantarlo cuando proceda.

B) Ordenar y practicar la retención, persecución, embargo o el secuestro de mercancías de comercio exterior, en base a los artículos 59 f xiii, xiv 60 vii, viii 63 xvii, xxxii, xlii, 64 ix, 72 xvii, del Reglamento en estudio del presente punto, las Administraciones Generales: de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos, y de Aduanas. En función al artículo 97 xiii, es la Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros la responsable de instruir los procedimientos administrativos en que deba intervenir o llevar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme a las leyes que regulan el sistema financiero.

En la práctica son las Administraciones Locales quienes llevan a cabo el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, así como enajenar fuera de remate bienes embargados de fácil descomposición o deterioro. de acuerdo con los artículos: 111 a) xi, xiv, b)iii, vii, c) v, x, xxvii del citado Reglamento.

Teóricamente el citado reglamento dictado en base a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Ley que por carecer de refrendo del Secretario de Hacienda y Crédito Público es ineficaz en el área fiscal, como se razonó en el apartado anterior.

Dicho de otra manera: El Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no tiene eficacia en virtud de lo establecido en el artículo octavo del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 1976, fecha en que se publicó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Cabe mencionar la siguiente consideración sobre el "acuerdo de por el que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se mencionan", publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 29 de

enero de 1993, carece de eficacia jurídica en virtud de que es emitido por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, con fundamento en el artículo 6° fracción XXVIII del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no obstante que la facultad legislativa únicamente puede emanar del Congreso de la Unión con fundamento en el artículo 73 Constitucional y del Poder Ejecutivo Federal, artículo 89 fracción I de la Constitución; por lo que si el Acuerdo mencionado viene a definir un elemento substancial de las competencias de las Administraciones Generales: de Auditoría Fiscal, Jurídica de Ingresos, y de Aduanas así como las Administraciones Locales, resulta ineficaz en el campo del derecho fiscal, ya que pretende reglamentar en la esfera administrativa para la exacta observancia de la Ley, atribución inherente al Poder Ejecutivo Federal, exclusivamente; o bien, al Congreso de la Unión.

Resumiendo lo anterior se advierte que en los términos del artículo 90 Constitucional, la Administración Pública Federal Centralizada o Paraestatal, únicamente podrá definirse conforme a un acto formal y materialmente legislativo, o bien mediante un reglamento que promulgue el Presidente de la República, y es el caso que el Acuerdo que se señala el número, nombre, sede y circunscripción territorial de las Unidades Administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emana de

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, órgano carente de facultades para reglamentar la esfera administrativa y por lo tanto ineficaz.

Código Fiscal de la Federación

El vigente Código Fiscal de la Federación de fecha 30 de diciembre de 1981, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981. En el texto original del artículo primero transitorio se estableció que entraría en vigor en toda la República el 10. de octubre de 1982, sin embargo, el 30 de septiembre de 1982 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un decreto por el que se reformó el artículo transitorio, para establecer que entraría en vigor en toda la República el 10. de abril de 1983; posteriormente con fecha 31 de diciembre de 1982, al publicarse el Diario Oficial de la Federación la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales para el año de 1983, en su artículo quinto relativo al Código fiscal de la Federación, se reformó de nuevo el artículo primero transitorio para establecer que el Código Fiscal de la Federación entraría en vigor en toda la República el 10. de enero de 1983, con excepción del Título VI: "del Procedimiento Contencioso Administrativo", que inició su vigencia a partir del 10. de abril de 1983.

Al entrar en vigor abrogó al Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, porque así lo establece el artículo segundo transitorio.

Dentro del título V " de los procedimientos administrativos se encuentra el Capítulo III " Procedimiento administrativo de ejecución", mismo que se divide en cuatro secciones que por cuestiones de método explicaré en la parte correspondiente a los actos administrativos en el procedimiento de ejecución

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación de 28 de febrero de 1984, entró en vigor en toda la República con fecha de 10. de marzo de 1984, abrogando el Reglamento para el Cobro y Aplicación de Honorarios por Notificación de Créditos, el Reglamento de Artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y el Reglamento del Registro Federal de Contribuyentes.

Se considera que por su importancia, la regulación de los requisitos que deben reunir el embargo en la vía administrativa, rompimiento de cerraduras de los bienes embargados y sobre todo las garantías a otorgarse para el aseguramiento del interés fiscal debe ser materia del Congreso de la Unión a través de la Ley y jamás debe asignarse al Poder Ejecutivo en ejercicio de su facultad reglamentaria.

LA REGULACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE EJECUCIÓN EN CADA UNA DE LAS RAMAS PROCESALES

A continuación se hace una breve descripción de la regulación de los procedimientos de ejecución en cada una de las ramas procesales.

Derecho procesal administrativo.

En el Código Fiscal de la Federación existen previsiones específicas sobre la ejecución forzada de las sentencias que pronuncia el Tribunal Fiscal de la Federación. La jurisprudencia de la scj ha sostenido, tomando como punto de partida el artículo 27 de la Ley de Justicia Fiscal—la cual fue abrogada por el Código de 1938-- , que las sentencias que pronuncia el Tribunal Fiscal de la Federación, como tribunal de "justicia delegada", son meramente declarativas, por lo que carece de facultades y de medios para ejecutarlas; y que para poder lograr la ejecución de sus sentencias, la parte interesada debe utilizar el juicio de amparo, para que, a través de la ejecución de la sentencia del Tribunal Fiscal (tesis 320, 325 y 328 del Apéndice al sjf 1917-1985, tercera parte, Segunda Sala, pp. 544-545, 551-552 y 556-557, respectivamente). Actualmente estas tesis de jurisprudencia carecen de apoyo legislativo, pues el artículo 27 de la Ley de Justicia Fiscal ya se encuentra derogado, y su contenido no fue recogido ni por el Código Fiscal de la Federación ni por la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal vigentes. Por otro lado, las sentencias del

Tribunal Fiscal—que ya ha sido dotado de plena autonomía—no son siempre meramente declarativas, sino que también pueden ordenar la reposición del procedimiento e indicar los términos en los que la autoridad fiscal debe pronunciar su nueva resolución, en cumplimiento, precisamente, de la sentencia respectiva del Tribunal Fiscal, es decir, pueden contener una condena contra la autoridad fiscal. Y si bien el Código Fiscal de la Federación no contiene normas sobre los medios de apremio no sobre la ejecución de las sentencias, podría acudir-se supletoriamente a las reglas que el Código Federal de Procedimientos Civiles contiene sobre la materia. En todo caso, resulta evidentemente contrario al principio de economía procesal obligar a la parte interesada a promover todo un proceso (de amparo) para lograr la ejecución de una sentencia pronunciada en un anterior proceso (ante el Tribunal Fiscal).

En cambio, la Ley Orgánica de los Tribunales Contencioso Administrativos del Distrito Federal prevé, por un lado, los medios de apremio que dicho tribunal puede imponer con objeto de hacer cumplir sus determinaciones (artículo 29), y por el otro, regula la queja, a través de la cual la parte que haya obtenido sentencia estimatoria puede denunciar ante la sala respectiva el incumplimiento en que incurra la autoridad responsable, a la cual si efectivamente ha incumplido, la sala puede amonestar

y apercibir de imponerle una multa hasta por dos mil pesos, la que puede ser reiterada si persiste en su actitud; para lograr el cumplimiento de la sentencia, la sala puede dirigirse al jefe del Departamento del Distrito Federal para y, todavía si el pleno lo estima pertinente, puede dirigirse al presidente de la República cuando quien incumpla sea el jefe del Departamento del Distrito Federal (artículo 82).

Derecho procesal civil.

En el Código de Procedimientos Civiles la ejecución se puede llevar a cabo a elección de la parte interesada, a través de la llamada vía de apremio o por medio del juicio ejecutivo (artículos 444, 500 y 505). La vía de apremio constituye sólo una etapa procesal--la etapa de ejecución--, en la cual existen muy limitadas posibilidades de oposición para la parte condenada (artículo 531); en cambio, el juicio ejecutivo constituye en forma expresa la limitación de las excepciones aducibles, y las cuales pueden dar origen--en el caso de que se opongan--a un nuevo juicio ordinario.

Pueden dar origen a la vía de apremio los siguientes títulos: a) la sentencias firmes; b) las sentencias definitivas apeladas en "un solo efecto" (o efecto ejecutivo); c) las sentencias interlocutorias; d) los convenios y transacciones celebrados por las partes en el juicio y aprobados por el juzgador, y

e) los laudos arbitrales (artículos 501, 502, 504 y 632 del Código de Procedimientos Civiles).

El Código de Procedimientos Civiles regula detalladamente las diversas modalidades de la ejecución de las sentencias de condena, según condenen a dar (pagar una suma líquida o de dinero, entregar una cosa mueble o inmueble y entregar una persona), a hacer (hechos de carácter personal, impersonal, celebración de un acto jurídico, rendir cuentas y dividir una cosa común) o no hacer. En términos generales, la ejecución de las sentencias que condenen a pagar una cantidad de dinero se traduce en el embargo y enajenación de bienes de la parte vencida, para pagar con el producto de la enajenación la suma principal y sus accesorios (la primera señalada generalmente en la sentencia definitiva y a los segundos determinados regularmente a través de incidentes de liquidación). La ejecución de las sentencias que condenan a realizar hechos que no son de carácter personal o a celebrar un acto jurídico se obtiene con la sustitución de la parte obligada por un tercero o por el juez, respectivamente. La sustitución de la parte obligada por un tercero se hace con cargo a aquélla, y el pago a dicho tercero también puede traducirse en el embargo y enajenación de bienes de la parte vencida. La ejecución de las sentencias que condenan a la entrega de cosas inmuebles y de personas se libra, directamente, a través de la

imposición coactiva de la conducta ordenada en la sentencia, o bien, indirectamente, mediante la utilización de las medidas de apremio. La ejecución de la sentencia que condena a la división de la cosa común se lleva a cabo a través de una junta de interesados en la que el juez los exhorta para que se pongan de acuerdo en la división o para que designen un partidador, y en caso de no lograrlo, el propio juez de los nombra. En fin, la ejecución de las sentencias que condenan a la entrega de cosas muebles, la realización de un hecho personal, la presentación de cuentas y a no hacer, se concreta, primero, en la imposición de medidas de apremio, y, después, en caso de no obtener por este medio la ejecución, en el embargo o enajenación de bienes de la parte condenada, para pagar con su producto los daños y perjuicios ocasionados a la parte vencedora por el incumplimiento de la parte obligada.

Al contrario de lo que ocurre con el Código de Procedimientos Civiles, el Código Federal de Procedimientos Civiles no sólo no prevé dos posibles formas de ejecución --como son la vía de apremio y el juicio ejecutivo-- sino que confunde, bajo el título "De la ejecución", estas dos instituciones. No obstante, un análisis cuidadoso de las disposiciones de este título del Código Federal de Procedimientos Civiles debe conducir a distinguir el procedimiento de ejecución cuando se trata de sentencias firmes (que excluye la posibilidad de

planteamiento de un nuevo litigio), del procedimiento de ejecución de los documentos públicos y de los privados reconocidos judicialmente (que requiere de la presentación de una demanda y del conocimiento previo, así sea breve, de litigio por parte del juez, quien también debe pronunciar una sentencia para poder proceder en forma definitiva a la ejecución).

De esta manera se transcribe el Artículo 407.

"Motivos ejecución:

I. Las sentencias ejecutoriadas;

II. Los documentos públicos que, conforme a este código hacen prueba plena;

III. Los documentos privados reconocidos ante notario o ante la autoridad judicial, y

IV. Los demás documentos que, conforme a la ley, traigan aparejada ejecución."

En consecuencia, a pesar de la aparente confusión, en el Código Federal de Procedimientos Civiles es preciso distinguir la ejecución de las sentencias firmes, las cuales, son títulos ejecutorios que dan origen a una ejecución definitiva e inmediata en virtud "...de que no admite ningún medio de impugnación y por lo mismo a adquirido la calidad de

cosa juzgada..."²⁶, de la ejecución de los documentos públicos y privados conocidos judicialmente, los cuales son títulos que llevan aparejados ejecución es decir: documentos ejecutivos que dan motivo a una ejecución provisional, la cual no se convierte en definitiva, "...que es aquella que decide la controversia en cuanto al fondo, pero admite todavía medios de impugnación..."²⁷ sino hasta que el juez no pronuncie la sentencia sobre la demanda presentada por el actor, esto es, la ejecución provisional se convierte en definitiva hasta que se dicta la sentencia pronunciada por el juez.

En relación con la ejecución, conviene tener presente que el artículo 4° del Código Federal de Procedimientos Civiles, después de establecer como regla general que los organismos y las dependencias de la administración pública federal y de los estados tendrán en el procedimiento judicial la misma situación de parte que cualquier otra persona, dispone como excepción que "nunca podrá dictarse [en contra de dichos organismos y dependencias] mandamiento de ejecución ni providencia de embargo", en contra de los organismos que se encuentran bajo el régimen de la centralización administrativa, que

²⁶ DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO, 4° Ed. Porrúa, Mexico 1991, voz: Sentencia

²⁷ *idem supra*

son "...aquelloe que no tienen autonomía orgánica, ni autonomía financiera independiente y su estructura se liga a la estructura del poder central..."²⁸

Fuera de estas modalidades especiales, las reglas del Código Federal de Procedimientos Civiles sobre el procedimiento de ejecución de las sentencias ejecutoriadas son muy similares a las del Código de Procedimientos Civiles, con muy ligeras diferencias que no ameritan comentario aparte.

Derecho procesal constitucional.

La Ley de Amparo es especialmente rigurosa en la regulación de la ejecución de las sentencias de amparo. En los juicios de amparo indirectos, y en los juicios de amparo directos en los que se haya interpuesto revisión, el juez de distrito o el tribunal colegiado de circuito, respectivamente, deben notificar la sentencia firme a la autoridad responsable para que le dé cumplimiento, previniéndole que informe a aquéllos acerca de dicho cumplimiento (artículo 104). Si en un plazo de 24 horas no se logra o no se inicia el cumplimiento, el juzgador de amparo requerirá al superior jerárquico de la autoridad responsable para que obligue a ésta

²⁸ Andres Serra Rojas, *Derecho Administrativo*, 15a ed, Porrúa, México 1992, pag 498.

a cumplir la sentencia, y puede reiterar estos requerimientos a las demás autoridades jerárquicamente superiores, hasta llegar a la más alta; si la autoridad responsable no tuviese superior jerárquico, el requerimiento debe hacerse directamente a ella (artículo 105).

En los juicios de amparo directos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación o el Tribunal Colegiado de Circuito que haya conocido de aquéllos deberán remitir a la autoridad responsable un testimonio de la sentencia firme con objeto de que dicha autoridad cumpla con lo ordenado en ésta e informe sobre dicho cumplimiento. Si dentro del plazo de 24 horas no se logra o no se inicia éste, el juzgador de amparo hará los requerimientos mencionados en el pfo. anterior. Una adición hecha con las reformas a la promulgadas el 29 de diciembre de 1979 autoriza a la parte interesada para solicitar la ejecución de la sentencia de amparo a través del pago de los daños y perjuicios que haya sufrido, los cuales se deben cuantificar en un incidente en el que se escuche a las partes (artículo 106).

Si a pesar de las anteriores medidas el juzgador de amparo no obtiene el cumplimiento de la sentencia, remitirá el expediente original a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual, si comprueba las violaciones a los requerimientos del juzgador, destituirá a dicha autoridad y la consignará al juez

de distrito competente, ante el cual se le debe seguir un proceso penal, en los términos señalados por el artículo. 107, fr. xvi, de la C. (artículos 105 y 106 de la Ley de Amparo).

La propia Ley de Amparo prevé que, ante incumplimiento de la autoridad responsable y cuando la naturaleza del acto lo permita, el juzgador de amparo—por sí mismo o a través de su secretario o de su actuario—se trasladarán al lugar donde deba cumplirse la sentencia y la ejecutará directamente. Cuando se trate de la libertad personal y la autoridad responsable no haya cumplido la sentencia en un plazo de tres días, el juzgador de amparo ordenará que se ponga en libertad al reclamante, y el encargado de la prisión deberá acatar dicha orden (artículo 111).

Por último, la parte que haya obtenido la sentencia de amparo estimatoria cuenta con el recurso de queja para impugnar los excesos o los defectos en que incurra la autoridad responsable en el cumplimiento de la sentencia (artículo 95, fr. vi).

Derecho procesal del trabajo.

En la Ley Federal del Trabajo se encarga la ejecución de los laudos, de las resoluciones pronunciadas en los procesos sobre conflictos colectivos de naturaleza económica y de los convenios celebrados ante las juntas de conciliación

y arbitraje, a los presidentes de dichas juntas (artículos 939 y 940).

En dicha ley se prevé, asimismo, que los laudos y demás títulos ejecutorios deben cumplirse dentro de las setenta y dos horas siguientes a su notificación, y se faculta a las partes para convenir las modalidades de su cumplimiento (artículo 945). A pesar de que se indica que la ejecución debe despacharse para "el cumplimiento de un derecho" o para "el pago de cantidad líquida, expresamente señalados en el laudo, entendiéndose por ésta la cuantificada en el mismo" (artículo 946), la ley regula exclusivamente la ejecución de los laudos que condenan el pago de una cantidad de dinero, sin que contenga previsiones sobre la ejecución de los laudos que ordenen "el cumplimiento de un derecho". En este sentido, se advierte una omisión en las reformas promulgadas en 1979, pues con anterioridad a ellas el artículo 844 -- actualmente derogado por tales reformas--preveía en forma expresa la ejecución de los laudos que condenaran a la entrega de una cosa determinada a hacer alguna cosa o a no hacerla. Esta lamentable omisión podría ocasionar algunos problemas prácticos en la ejecución de los laudos mencionados; aunque es claro que, aun sin previsión expresa, dichos laudos deberán ser ejecutados, pues de lo contrario la jurisdicción de los tribunales del trabajo se reduciría a meros consejos o recomendaciones de las

partes, lo que sería contrario al artículo 123 apartado A, de la C., a la naturaleza y la función de los propios tribunales del trabajo y a los principios generales del derecho, de aplicación supletoria conforme al artículo 17 de la Ley Federal del Trabajo. La Ley Federal del Trabajo se limita, pues, a regular en forma expresa la ejecución de los laudos que ordenan el pago de una suma determinada de dinero, la cual se lleva a cabo a través del embargo y el remate de bienes de la parte condenada.

Por su parte, la Ley Federal de Servidores y Trabajadores del Estado sólo contiene dos preceptos sobre la ejecución de los laudos: los artículos 150 y 151. El primero consigna genéricamente el deber del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje "de proveer a la eficaz e inmediata ejecución de los laudos, y a ese efecto, dictará todas las medidas necesarias en la forma y términos que a su juicio sean procedentes". El segundo precepto señala, más concretamente, que, a petición de la parte interesada, el tribunal despachará el auto de ejecución y comisionará a un actuario para que, acompañado por dicha parte, requiera en su domicilio a la parte condenada para que cumpla la resolución, apercibiéndola de que en caso de desobediencia, el tribunal le impondrá medidas de apremio, las cuales consisten exclusivamente en multas hasta de mil pesos.

Derecho procesal mercantil.

Por ser una copia mutilada del Código de Procedimientos Civiles de 1884, el Código Comercio, incluyó las reglas sobre vía de apremio dentro del título " del juicio ejecutivo". Similares consideraciones a las hechas anteriormente sobre el Código Federal de Procedimientos Civiles había que hacer sobre el Código de Comercio., aunque con sentido inverso; así como en el Código Federal de Procedimientos Civiles se trató de subsumir el juicio ejecutivo dentro del procedimiento de ejecución, en el Código Comercio., en cambio, el procedimiento de ejecución, de las sentencias quedó confundido con las disposiciones sobre el juicio ejecutivo, aunque un análisis cuidadoso de las reglas de dicho Código debe conducir, necesariamente, a distinguir estas dos instituciones. Si bien la sentencia firme es considerada como un título ejecutivo, las excepciones que se pueden aducir en contra de aquella son sólo las que se pueden poner en la vía de apremio (artículos 1391, fr. I, y 1397). Sin embargo, se debe aclarar que si la parte vencida llega a oponer alguna de las excepciones permitidas, podrán tener lugar las fases de pruebas, alegatos y sentencia (artículos 1399 y 1400), aunque en forma claramente diferente a como se deben realizar en el juicio ejecutivo en sentido estricto.

Por lo demás, las reglas del Código de Comercio, sobre el procedimiento de ejecución de las sentencias son totalmente insuficientes. Por un lado, sólo prevén la ejecución de las sentencias que condenan al remate de los bienes embargados a la parte vencida, por lo que quedan sin regulación específica las demás sentencias que condenan a dar y las sentencias que condenan a hacer o no hacer. Pero aun la regulación de las sentencias de remate se limita a cinco artículos que prevén el procedimiento de remate de los bienes embargados—tanto en muebles como inmuebles—, el cual se lleva a cabo a través del avalúo de dichos bienes, el anuncio del remate y las almonedas públicas, en las cuales el acreedor puede pedir la adjudicación de lo bienes en pago de las prestaciones que se le adeuden. Las partes pueden convenir el procedimiento de enajenación y el precio de los bienes embargados (artículos 1410-1414). Ante las omisiones del Código de Comercio, sobre el procedimiento de ejecución de las sentencias, habrá que aplicar supletoriamente las normas pertinentes del respectivo código de procedimientos civiles local, como lo previene el artículo 1050 del ordenamiento mercantil.

Derecho procesal penal.

En el proceso penal ordinario , la ejecución de las sentencias de condena queda encomendada a la Dirección General de Servicios Coordinados de

Prevención y Readaptación Social, dependiente de la Secretaría de Gobernación. Pronunciada la sentencia firme, los tribunales penales concluyen su intervención en el enjuiciamiento penal, limitándose a remitir una copia certificada de la sentencia a la citada dependencia de la Secretaría de Gobernación, la cual decide tanto el centro penitenciario en el que el reo debe cumplir la pena impuesta, como las diversas modalidades que la ejecución de ésta puede tener: la libertad preparatoria, la retención, la conmutación, la reducción de la sanción, la remisión parcial de la pena, etcétera²⁹.

Aparte de la intervención ejecutiva en el cumplimiento y las modalidades de la pena por parte de la Dirección General de Servicios Coordinados de Prevención y Readaptación Social, dependiente de la Secretaría de Gobernación, con la que concurren, en todo caso, el director del respectivo centro penitenciario y su consejo técnico interdisciplinario, el Código Federal de Procedimientos Penales prevé, también, la fiscalización, por parte del Ministerio Público, del cumplimiento de la pena impuesta, con objeto de verificar que ésta se ajuste a los términos de la sentencia.

²⁹ Guillermo Colín Sánchez, *DERECHO MEXICANO DE PROCEDIMIENTOS PENALES*, 14a Ed. Porrúa México 1993, pag. 546

Por último, en el Código de Justicia Militar se atribuye la ejecución de las penas—entre las cuales todavía figura la muerte—a “las autoridades del fuero de guerra”, es decir, a la Secretaría de la Defensa Nacional si el reo es miembro del ejército o de la fuerza aérea, o a la Secretaría de Marina, si es de la armada (artículo 847). Conviene advertir que, a diferencia de los anteriores ordenamientos procesales penales, en el Código de Justicia Militar se da intervención al Supremo Tribunal de Justicia Militar en la decisión de algunas modalidades de la ejecución de las penas privativas de libertad, como es el caso de la libertad preparatoria, la retención y la reducción de las sanciones (artículos 855, 865, 867 y 871).

En términos generales, la doctrina procesal penal mexicana considera que el estudio de la ejecución de la pena no corresponde al derecho procesal penal, sino a una rama diferente y especializada en dicho tema, como es el derecho penitenciario, el cual ha tenido importantes desarrollos en épocas recientes.

Los actos administrativos en el procedimiento de ejecución

Constituyen elementos del procedimiento administrativo de ejecución todos los actos realizados por la autoridad fiscal, que se coordinan

con el propósito de alcanzar el pago de un crédito fiscal.

Los actos administrativos del procedimiento administrativo de ejecución se clasifican en: Actos de iniciación; Actos de desarrollo; Actos de conclusión³⁰. Los primeros tienen por objeto requerir de pago al contribuyente o responsable solidario, respecto del crédito fiscal que no hubiere sido cubierto dentro del plazo señalado por la ley.

Es importante destacar que dichos actos son diferentes cuando el procedimiento administrativo se encamina en contra del sujeto pasivo principal de la relación tributaria, o en contra de un responsable solidario.

REQUERIMIENTO EN CONTRA DEL DEUDOR PRINCIPAL

Este requerimiento se produce cuando el sujeto pasivo principal del crédito fiscal no ha efectuado voluntariamente el pago del mismo dentro de los plazos señalados por la ley o, a falta de disposición expresa, dentro de los términos que señala el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6 y que son los siguientes:

³⁰ Sergio F. de la Garza, *op. cit.*, pág. 788.

"Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

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

I. Si la contribución se calcule por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarias, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

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

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien debe efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provees de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago 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 o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las

contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variar respecto al mismo ejercicio.

La autoridad recaudadora en la que se encuentre radicado el crédito procederá a dictar la resolución que se conoce con el nombre de **mandamiento de ejecución**, en la que ordenará que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios. Dichos accesorios están constituidos por los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo de ejecución: gastos de ejecución, recargos y multas.

Si la exigibilidad del crédito se origina en una cesación de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, porque el deudor dejó de cubrir alguna de éstas, se ordena el requerimiento para que efectúe el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta efecto la notificación del requerimiento, apercibido que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios.

El requerimiento de pago debe ser notificado de acuerdo con lo dispuesto en las fracciones I a V del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación:

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

II. Por correo ordinario o por telegrama.

III. Por estrados, cuando la persona a quien debe notificarse desaparece después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se coloque en el supuesto previsto en la fracción V del artículo 110 de este Código y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y este Código.

IV. Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien debe notificarse hubiere fallecido y no se conozca el representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

V.- Por instructivo, solamente en los casos y con las formalidades a que se refiere el segundo párrafo del artículo 137 de este Código."

El requerimiento es un acto necesario, cuyo objeto consiste en el cumplimiento de una carga procesal. Asimismo, es considerado un acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido de forma voluntaria por el deudor.

En lo que toca a este aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado la siguiente tesis: "la diligencia de requerimiento es la base del procedimiento económico coactivo y si dicha diligencia no se practica conforme a la ley, toda actuación anterior resulta viciada, pues su falta implica dejar sin defensa al interesado y la

violación en su perjuicio de los artículos 14 y 16 de la Constitución". Tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, V época, volumen XXV, pág. 1960

Además resulta procedente insertar la siguiente tesis de la Segunda Sala publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Época: 5A, Tomo : CXXXII, Página : 9, en virtud de que señala que el citado mandamiento deberá ser posterior a la resolución en donde se origina, debidamente notificada al requerido. Considero que resulta de certeza jurídica el hecho de contener la mención en el mandamiento de ejecución de la resolución que finca el crédito y la fecha en que le fue notificada al deudor por la Autoridad, es decir cuales son los requisitos de procedibilidad del mandamiento de ejecución

"EJECUCIÓN FISCAL INMOTIVADA. El mandamiento de ejecución fiscal requiere, para estar legalmente motivado, que le preceda la resolución de donde se origina, esto es, la que fija definitivamente el crédito fiscal respectivo, así como que tal resolución haya sido notificada al causante; y en tal virtud, por ausencia de dichos requisitos, resulta improcedente. De otro modo, se abriría camino a que la autoridad bajo apariencia de haberlas notificado, pronunciara, sin atención a las garantías individuales de la persona afectada, resoluciones trascendentes, bajo la certeza de serle posible convertirlas en actos irreparablemente consumados.

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 6154/56. Rebeca González Ortiz. 10. de abril de 1967. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos."

Procedimiento de cobro en contra de otros deudores distintos del sujeto pasivo principal

Cuando el sujeto pasivo principal no ha cumplido voluntariamente con su obligación tributaria, es factible que la autoridad considere conveniente exigir su pago a un sujeto pasivo por adeudo ajeno.

La doctrina considera que existen tres clases de responsabilidades:

- a) La sustituta.
- b) La solidaria.
- c) La objetiva.

En relación con la responsabilidad sustituta. Dino Jarach considera que "la razón principal que ha inducido al legislador a la creación de esta institución jurídica, es la mayor facilidad y simplicidad para la liquidación y recolección definitiva de las sumas que se deben, al mismo tiempo que la seguridad y oportunidad del cumplimiento de las obligaciones pertinentes... y señala que es responsable por sustitución aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o paso ante él sin

haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo".³¹

Por lo que respecta a la responsabilidad solidaria, Mario Pugliese afirma: "fines prácticos de garantía y particularmente disciplinarios y represivos inspiraron al legislador para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, de manera que en muchos casos se podría hablar de una responsabilidad verdadera a título represivo".³²

Analizando el aspecto de la responsabilidad objetiva, Jarach establece que "la responsabilidad objetiva es una garantía real sobre el objeto materia del hecho imponible. Por efecto de esta garantía todos los sujetos en cuya disposición se encuentra el objeto mismo, sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el tributo si quieren evitar la ejecución sobre el mismo objeto; se trata más bien que de una responsabilidad, de una carga".³³

El Código Fiscal de la Federación no distingue responsabilidades, ya que únicamente habla de

³¹Dino Jarach, *El hecho imponible*, editorial Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943, pag. 294.

³²Mario pugliese, *Instituciones de derecho financiero*, 1a. ed., Fondo de Cultura Económica, Mexico, 1946, page. 93-94.

³³Dino Jarach, *op. cit.*, pag. 145.

responsables solidarios, estableciendo en su artículo 26 que deben considerarse como tales:

*Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:

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

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumple con las obligaciones de presentar avisos y de proporcionar informes a que se refiere este código y su Reglamento.

La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcancen a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, cuando dicha sociedad incurra en cualquiera de los siguientes supuestos.

a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento de este código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenezca a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte de interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 10. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas. Lo dispuesto en este párrafo no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por los actos u omisiones propios.

En relación con el responsable solidario, es necesario y por justicia que previamente a la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución se le instaure un procedimiento de cobro mediante el cual se le dé la oportunidad de cumplir voluntariamente con el pago del adeudo del sujeto pasivo principal, este queda excluido de las multas según el siguiente criterio seguido por Los Tribunales Colegiados de Circuito publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Época: 8A, Tomo: XIV-Julio Segunda Parte, Página: 784

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTÍCULO 26 ÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente-socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, ahora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (artículos 71 y 76 de l Código Fiscal de la Federación, y no como responsable solidario, ya que éste es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar). SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 17/89. Industrias Revólver, S.A. 5 de diciembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Así, el Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 65 que:

"Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación".

Esta resolución deberá constar por escrito, señalar la autoridad que la emite, estar fundada y motivada, expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostentar la firma del funcionario competente, el nombre de la persona a quien vaya dirigida y, además, la causa legal de la responsabilidad, el fundamento de los anteriores requisitos lo encontramos en el artículo 38 del multicitado Código.

Si el responsable solidario a quien se está exigiendo el pago no lo cubre dentro del plazo, será necesario que se dicte un mandamiento de ejecución, el cual constituye la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución y contiene el apercibimiento al requerido para que, de no pagar, se le embarguen bienes con el objeto de hacer efectivo el crédito fiscal.

Según Miguel Fenech, los actos de desarrollo son: "los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo

hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente".³⁴

Dentro de los actos de desarrollo encontramos:

EL EMBARGO

En lo que concierne al embargo, el citado autor afirma: "entendemos por embargo de bienes el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de entre los que posee el deudor -en su poder o en el de terceros-, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimidación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito".³⁵

Sujetos del embargo.

Los sujetos del embargo se desprenden de un breve análisis al artículo 155 del Código Fiscal de la Federación y estos son:

- a) El deudor o, en su defecto, la persona con quien se entienda la diligencia.

³⁴Miguel Fenech, op. cit., vol. II, pág. 41

³⁵Miguel Fenech, op. cit., vol. II, pág. 55.

b) Los testigos, que pueden ser nombrados por el deudor o, ante su negativa, por el ejecutor.

c) El ejecutor, el cual es el elemento necesario, siendo los demás contingentes.

El artículo 152, antepenúltimo párrafo, del ordenamiento legal citado establece que si el requerimiento o la notificación se hizo por edictos, la diligencia de embargo debe entenderse con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciera el deudor, en cuyo caso debe entenderse con él.

El propio artículo 152, en su último párrafo, señala que en el caso de que el embargo haya de realizarse cuando se descubra, en un acto de inspección y vigilancia, bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, se procederá al aseguramiento de dichos bienes siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

Lugar y tiempo del embargo

El artículo 152, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación establece que el ejecutor designado por la oficina de Hacienda debe constituirse en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicara la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con las

mismas formalidades que en su artículo 137 señala dicho Código para las notificaciones personales. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada, reuniendo los requisitos que establece el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, de la que entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

El requisito de identificación dentro del artículo en comento es parte de la reforma del 15 de diciembre de 1995 y probablemente en virtud de los criterios jurisprudenciales como el siguiente encontrada en la Segunda Sala, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Época: 8A, Número: 72, Diciembre de 1993, Página: 18.

"NULIDAD EFECTOS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN CUANDO EXISTA INCORRECTA IDENTIFICACIÓN DE LOS VEINTADORES DENTRO DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR.

La nulidad de la resolución por vicios de carácter formal, que se configura al actualizarse una omisión dentro del procedimiento fiscalizador, como lo es la indebida identificación de los Veintadores o que no se haga constar en el acta respectiva de manera circunstanciada todos los datos relativos al documento de su identificación, encuadra dentro de la fracción III del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, pues constituye un vicio del procedimiento que afecta las defensas del particular y trasciende al sentido de la resolución impugnada, por lo que en términos del último párrafo del artículo 239 del mencionado código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que la autoridad demandada deje insubsistente la resolución reclamada y emita una nueva en la que declare nulo el procedimiento de la veint desde el momento en que se cometió la violación formal, sin que con ello se obligue ni se impida a la autoridad iniciar un nuevo procedimiento a partir de ese momento y de acuerdo con lo establecido por la ley, porque el ejercicio de esta última atribución queda dentro del campo de las facultades discrecionales de la autoridad. La garantía de seguridad jurídica queda resguardada desde el momento en que se deja insubsistente el procedimiento viciado, pero el alcance de esa garantía no se extiende al grado de que no pueda ser objeto de una nueva veint domiciliarie, porque el ejercicio de las

facultades fiscalizadoras que son propias de la autoridad derivan de la ley y no de lo señalado en una sentencia de nulidad.

PRECEDENTES:

Contradicción de tesis 39/92. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito. 22 de octubre de 1993. Mayoría de tres votos. Dictando: Atanasio González Martínez. Ausente: Noé Castañón León. Ponente: Faustina Moreno Flores. Secretario: Rolando González Licona.

Tesis de Jurisprudencia 17/93. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de diez de noviembre de mil novecientos noventa y tres, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Noé Castañón León, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nave, José Manuel Villagordos Lozano y Faustina Moreno Flores."

La diligencia de embargo puede realizarse simultáneamente con la notificación del requerimiento de pago, en días y horas hábiles."

Bienes susceptibles de embargo.

El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece como objeto de embargo todos los bienes del deudor, con las excepciones que el mismo señala. La elección de los bienes susceptibles de embargo corresponde al deudor, siempre que se sujete 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."

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

Según el artículo 156 del mencionado ordenamiento, el ejecutor tiene facultad para señalar bienes, sin sujetarse al orden establecido en el artículo 155, si el deudor no ha señalado bienes suficiente a juicio del mismo ejecutor, si no ha seguido el orden prescrito o si, teniendo otros bienes susceptibles de embargo, señalare bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora o que ya reportaren cualquier gravamen real.

Bienes exceptuados del embargo.

En su artículo 157, el Código Fiscal de la Federación exceptúa de embargo a los siguientes bienes.

- I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares;
- II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor;
- III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor;
- IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueran necesarios para su funcionamiento a juicio del ejecutor, pero podrán ser

objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados;

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

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

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste;

VIII. Los derechos de uso de habitación;

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

X. Los sueldos y salarios;

XI. Las pensiones de cualquier tipo;

XII. Los ejidos.

En cualquier momento del procedimiento el embargo puede ser modificado en su cuantía, por incremento o ampliación, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales y los vencimientos inmediatos (artículo 154 del Código Fiscal de la Federación).

En cambio, la ley no prevé una reducción del embargo, en caso de que el valor de los bienes embargados exceda notoriamente al importe del crédito fiscal garantizado y sus accesorios.

Custodia de los bienes.

En general, la guarda de los bienes embargados se encomienda a personas distintas del deudor. Dicha

persona es el depositario, quien tiene el carácter de interventor encargado de la caja cuando el objeto embargado es una negociación comercial, industrial o agrícola, y de administrador, cuando el objeto embargado sea un bien raíz. Los depositarios son nombrados por los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad, pudiendo también removerlos. Cuando el jefe de la oficina ejecutora no haya nombrado depositario previamente al embargo, éste puede ser designado por el ejecutor. El ejecutado puede ser nombrado depositario.

La Intervención

FACULTADES Y OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ENCARGADO DE LA CAJA

El interventor encargado de la caja, después de separar las cantidades correspondientes a salarios y demás créditos preferentes, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y entregarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. Asimismo, cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si dichas medidas no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o se procederá a enajenar la negociación (artículo. 165 del Código Fiscal de la Federación).

FACULTADES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

El interventor administrador tendrá todas las facultades 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 querellas y desistirse de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

En su actuación el interventor administrador no quedará supeditado al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.

Cuando se trate de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio art. 166 del Código Fiscal de la Federación.

OBLIGACIONES DEL INTERVENTOR ADMINISTRADOR.

Son obligaciones del interventor administrador:

I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.

II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.

El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo (artículo 167 del Código Fiscal de la Federación.)

El nombramiento del interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

Es preciso señalar que la asamblea y administración de la sociedad podrá continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración tal como lo prescribe el artículo 169 del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que la negociación que pretenda intervenirse ya lo estuviere por mandato de otra autoridad, se nombrará, no obstante, el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales.

La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones

CESACIÓN DE LA INTERVENCIÓN.

La intervención se levantará cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando se haya enajenado la negociación.

En tales supuestos, la oficina ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, para que se cancele la inscripción respectiva

Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurrido a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el

porcentaje del crédito que resulte (artículo. 172 del Código Fiscal de la Federación).

Oposición de tercero en la diligencia

También puede ocurrir que al designarse bienes para el secuestro, ya por el deudor o por ejecutor, se opusiere un tercero fundándose en el hecho de ser el propietario de ellos. en ese caso, no deberá practicarse el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. Tal resolución tiene el carácter de provisional y debe ser sometida a la ratificación de la oficina ejecutora.

Si a juicio de la oficina ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor la continuación del procedimiento de embargo, debiendo notificar al interesado para que pueda hacer valer el procedimiento de oposición respectivo.

El problema radica cuando la Ley delega facultades discrecionales a los ejecutores y también a los jefes de oficina, toda vez que los criterios son siempre parciales en favor del Fisco (además de tener un ilegítimo interés directo sobre la recaudación de multas (art. 70 bis del Código Fiscal de la Federación). así tenemos un claro ejemplo del actuar de las autoridades en la siguiente tesis de la Segunda Sala publicada en el Semanario Judicial

de la Federación, Época: 6A, Volumen: CXXX, Página:
22.

EMBARGO FISCAL PRACTICADO EN BIENES SALIDOS DEL PATRIMONIO DEL DEUDOR. ILEGALIDAD DEL EL CONTRATO DE COMPRAVENTA TRANSFIERE LA PROPIEDAD, INDEPENDIENTEMENTE DE QUE NO SE REGISTRE OPORTUNAMENTE.

El embargo debe recaer siempre en bienes propiedad del deudor; de manera que si se demuestra en autos que el bien secuestrado pertenece a un tercero, debe aceptarse que este último está legalmente capacitado para ejercer la acción que corresponda a fin de recuperar lo que es suyo. No es admisible el argumento de que la compraventa efectuada con anterioridad al embargo no pueda producir perjuicios a la autoridad embargante, cuando dicha compraventa no fue inscrita en el registro Público de la Propiedad, pues esa falta de inscripción determina que el título de dominio no sea oponible a un tercero, como en el caso es el Fisco. En efecto, debe entenderse que cuando la ley establece que los títulos de propiedad no registrados no son oponibles a terceros, se refiere solo a aquellos con iguales derechos a los del propietario cuyo título no se ha registrado, esto es, con derechos reales, oponibles a este último. Por tanto, sin necesidad de abordar el problema de si el embargo produce o no derechos reales, debe estimarse que aún cuando el embargo limita el derecho de propiedad, tal limitación no puede oponerse a quien invoca el dominio adquirido de manera indudable con anterioridad al secuestro, debido a que todo mandamiento de ejecución descansa sobre el supuesto de que se hará efectivo en bienes del deudor y no en los de un tercero cuya acción para recuperar el bien secuestrado no puede destruirse alegando que la escritura de propiedad relativa no se encuentra registrada, si el contrato de compraventa se perfeccionó antes de que se cumpliera el mandamiento de ejecución, pues dicho contrato transfiere la propiedad independientemente de que no se registre oportunamente.

PRECEDENTES:

Revisión fiscal 330/65. Francisco Medina Izquierdo. 19 de abril de 1968. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Tesis relacionada con Jurisprudencia 223/85 Véase:

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Cuarta Parte, Tesis 301, pág. 922 y Tesis 176, pág. 544.

Otra tesis de la misma Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Época: 5A, Tomo: CXXIX, Página: 789, para ilustrar el juicio de

las Autoridades fiscales y realidad del País en que vivimos.

EMBARGO FISCAL A COMPAÑÍA EXTRAÑA AL CAUSANTE. El autor de una sucesión tiene una personalidad distinta de la Compañía o Sociedad de que aquí fue parte, ya que el artículo 20. de la Ley General de Sociedades Mercantiles previene: "Las Sociedades Mercantiles inscritas en el Registro Público de Comercio, tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios"; por lo que, si el referido autor de la sucesión solicitante del amparo dio aviso de la Oficina Federal de Hacienda respecto a la apertura de una Fábrica suya de Tejidos de Artesa, siendo el embargo el relativo a tal fábrica y al 25% de sus ingresos, un embargo en bienes de persona diferente a la negociación misma, que según las responsables tiene el carácter de causante del adeudo fiscal motivo del citado embargo, tanto el mandamiento de ejecución respectivo de la responsable ordenadora, como el embargo efectuado por la responsable cumplimentadora, son actos violatorios de las garantías de previa audiencia, procesalidad, motivación y fundamentación, consagradas por los artículos 14 y 18 Constitucionales cometidos en agravio de la sucesión quejosa, lo que no tiene por qué probar que las responsables conocían la extinción de la sociedad mercantil causante, sino que la ordenadora debió expresar en su proveído reclamado, y no demostró haberlo hecho, los motivos y fundamentos por los que tal acuerdo se despatchó el embargo contra la quejosa respecto a cargas fiscales de una negociación con personalidad ajena a la del "de cujus".

PRECEDENTES:

Amparo en revisión 2125/56. Elías Camacho Lugo Suc. de 24 de septiembre de 1956. Cinco votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Traba de ejecución en bienes ya embargados

Si los bienes señalados para la traba de ejecución están ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se practicará no obstante, el secuestro administrativo. Los bienes embargados se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor, y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que ella o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

Ahora bien, si los bienes señalados para la ejecución hubieren sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se practicará el secuestro entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo, no se hará aplicación del producto del remate, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (artículo 159 del Código Fiscal de la Federación).

Inscripción del embargo

Cuando los bienes embargados son inmuebles, derechos reales sobre ellos, o negociaciones de cualquier género, el embargo debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o en el de Comercio. Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del Registro Público, en todas ellas se inscribirá el secuestro (artículo 151, fracción II, del Código Fiscal de la Federación)

El embargo de créditos

El embargo de créditos constituye otro acto de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución.

En el embargo de créditos se requiere que éste sea notificado al deudor del embargado, para el efecto de que pague las cantidades adecuadas a su acreedor en la oficina ejecutora, bajo el apercibimiento de doble pago en caso de desobediencia (artículo 160, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación).

La Suprema corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965, parte III, segunda sala, pág. 136, que cuando el fisco embarga las rentas de una casa por adeudos fiscales, se constituye en los derechos del arrendador y, en consecuencia, solamente puede exigir dichas rentas "mediante el Estatuto Legal que rige las obligaciones de los inquilinos; en estos casos, no es debido aplicar a los inquilinos el procedimiento económico-coactivo".

Embargo de dinero de bienes preciosos

Cuando se embargue dinero, metales preciosos, alhajas, objetos de arte o valores mobiliarios, el depositario los entregará a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de 24 horas.

Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado -la cual nunca podrá ser menor del 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados- se

aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora (artículo 161 del Código Fiscal de la Federación)

Medidas de apremio

Para llevar a cabo la diligencia de embargo, el ejecutor puede encontrarse con resistencia por parte del deudor o de otras personas, que materialmente le impidan el acceso al domicilio del deudor o al lugar en que se encuentren los bienes, para posesionar de ellos al depositario. Para prevenir tal situación, en el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación el legislador dispuso que el ejecutor está facultado para solicitar el auxilio de la policía o fuerza pública con el objeto de llevar adelante los procedimientos de ejecución.

Teniendo como base el artículo 16 constitucional, en lo referente a las órdenes de cateo, el jefe de la oficina ejecutora puede dictar un acuerdo fundado para que el ejecutor, ante dos testigos, haga que se rompan las cerraduras que fueren necesarias, a fin de que se inicie o continúe la diligencia de embargo, en el caso de que durante el secuestro la persona con quien se entienda la misma no abriera la puerta de las construcciones, edificios o casas que se embarguen, o donde se presuma que existen bienes muebles embargables (artículo 163 del Código Fiscal de la Federación).

También, a solicitud del ejecutor, puede el jefe de la oficina recaudadora dictar un acuerdo fundado cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles que aquél suponga guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes, para que, ante dos testigos, pueda romper o forzar las cerraduras.

Si no fuere factible lo anterior, el ejecutor puede trabar el embargo en los muebles cerrados y en su contenido y, una vez sellados, los debe enviar en depósito a la oficina ejecutora, donde podrá abrirlos el deudor o su representante legal en el curso de los tres días siguientes y, en caso contrario, el jefe de la oficina designará un experto para tal efecto.

La evaluación puede ser definida "como el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa".¹⁶

El artículo 175 del Código Fiscal de la Federación regula el aspecto relativo a las reglas de la valuación hechas por peritos, estableciendo que la base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo. En negociaciones, el

¹⁶Sergio F. de la Garza, *op. cit.*, pág. 800.

avalúo pericial se practicará conforme a las reglas establecidas en el reglamento del propio Código Fiscal de la Federación y, en los demás casos, en las que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargo.

A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial notificando personalmente el resultado de la valuación.

En el caso de que el embargado o terceros acreedores se inconformen con la valuación la harán a través del recurso de revocación con fundamento en el artículo 117 segunda fracción inciso d) del multicitado Código Tributario dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación antes mencionada, debiendo designar a un Perito valuador de cualquiera de los señalados en el Reglamento del Código Fiscal -¿Quiénes son?- o alguna de las empresas dedicadas a compraventa y subasta de bienes. para que en un plazo¹⁷ de: 10 días rindan su dictamen tratándose de bienes muebles; 20 días, de inmuebles y 30 días, de negociaciones.

¹⁷ que empieza a contar desde la fecha de su aceptación al cargo.

LA ENAJENACIÓN FORZOSA

La enajenación forzosa "es el acto central y decisivo del procedimiento de ejecución, a fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal".³⁸ y son diversas las actividades que se siguen para llevar acabo esa venta forzada de bienes para satisfacer el interés fiscal.

Venta en subasta pública.

La enajenación forzosa puede realizarse a través de la subasta. que es "un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mejor precio".³⁹ .

LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA SUBASTA.

Para poder entender la naturaleza jurídica de la subasta es necesario sintetizar los trámites por que el remate es un acto complejo, con unidad de tiempo. Está integrado por tres declaraciones de voluntad: en primer lugar, el órgano o su titular propone la venta -previo anuncio de los objetos y precio de apertura- al concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asistentes, previa constitución de un depósito que consiste en un porcentaje del precio de apertura, realizan sus

³⁸ Niquel Fenach, op. cit. pág. 65.

³⁹ Sergio F. de la Garsa, op. cit., pág. 401.

ofertas, en las que aceptan aquella hecha por el órgano, exigiéndose, para que sean válidas las que siguen a la primera, que el importe sea superior al anterior oferente. Tienen el carácter de irrevocables y cada una de ellas está sometida a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada, siendo la última, por tanto, la única eficaz. Por último, una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido.

La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el depósito constituido para licitar.

La subasta pública es el modo normal que establece el Código Fiscal de la Federación para realizar la enajenación forzosa. Así, en su artículo 174, párrafo primero, señala que toda venta se hará en subasta pública, que se celebrará en el local de la oficina ejecutora, o bien podrá designar otro lugar.

LOS SUJETOS DE LA SUBASTA.

En la subasta participan como sujetos, por una parte, el jefe de la oficina ejecutora, el cual dirige el procedimiento con carácter de autoridad; los postores, que son aquellos interesados en la

adquisición de los bienes y que pueden actuar en nombre propio o en representación de otra persona, legitimándose mediante el depósito de un diez por ciento de la postura legal para participar en la subasta y, por último, los acreedores del deudor embargado que tengan gravámenes reales a su favor y a quienes el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 177, les otorga derecho para concurrir a la almoneda y hacer las observaciones que estimen del caso.

Está estrictamente prohibido que adquieran los bienes objeto del remate, por sí o por medio de interpósita persona, los jefes de las oficinas ejecutoras y personal de las mismas, así como todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en los procedimientos de ejecución. La violación de dicha prohibición acarrea la nulidad del remate y la sanción a los infractores (artículo 189 del Código Fiscal de la Federación).

TIEMPO EN QUE SE DEBE REALIZAR LA SUBASTA.

Según el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, la enajenación de bienes embargados procederá:

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

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

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

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

El Remate

"Remate que es sinónimo de subasta y de almoneda porque en Roma *subastare* era *sub asta distuere quia scilicet hasta erat signumpraecipitum eorum quae publice venundabantur*, y en España almoneda era el mercado de las cosas ganadas en guerra que eran pujadas cuanto más pudiesen, sin haber engaño ni fruto vendiéndolas escondidamente, de esta manera entendemos que remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación."⁴⁰

Congruente con el criterio antes asentado es preciso señalar que el Código Fiscal utiliza como sinónimos las palabras "subasta" y "remate".

ANUNCIO DEL REMATE.

El remate debe ser anunciado para que se logre su finalidad, es decir, obtener el mejor rendimiento posible de los bienes embargados, en beneficio del fisco y del propio deudor. Para ello, el Código

⁴⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO**, Ed. porrua, México 1991, voz: remate

Fiscal de la Federación, en su artículo 176, dispone que se publique una convocatoria cuando menos diez días antes de la fecha en que efectúe dicho remate.

Esa convocatoria debe fijarse en sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzguen convenientes. Cuando el valor de los bienes que van a rematar se exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria debe además publicarse en el órgano oficial de la entidad política en que resida la autoridad ejecutora y en el periódico de mayor circulación por dos veces, con intervalos de siete días.

El anuncio que se realiza a través de la convocatoria sirve también para citar a remate a los acreedores del deudor embargado que tuvieren gravámenes reales sobre los bienes que se van a rematar, cuando no hubiere sido posible citarlos (artículo 177 del Código Fiscal de la Federación).

BASE O PRECIO AL REMATE.

No se puede efectuar la venta que el remate implica si previamente no se ha fijado un precio mínimo a la cosa que se va a vender. La base para el remate es fijada por peritos designados por la oficina ejecutora, que valúan o tasan los bienes embargados, y en el caso de que el deudor no estuviere de

acuerdo con la valuación, podrá hacer valer recurso de revocación en términos del artículo 117, fracción, inciso d, dentro de los diez días siguientes en que surta efectos la notificación del avalúo y tendrá que designar perito por su parte con la pena de no hacerlo se tendrá por aceptado el avalúo practicado por el perito designado por la autoridad.

Sin embargo, el precio mínimo del remate, en la primera almoneda, es la llamada postura legal, que se fija por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 179, señalando que es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para remate.

DEPÓSITO DE GARANTÍA.

Para estar en aptitud de participar en el remate, los postores deben exhibir un certificado de depósito de alguna institución de crédito autorizada para tales efectos, por la cantidad de cuando menos el 10% del valor de los bienes. Este depósito sirve de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les haga de los bienes rematados.

Para comprobar dicho depósito, los postores deben presentar a la oficina ejecutora el certificado correspondiente acompañando al escrito de postura. A los postores que no hubiesen logrado la adjudicación

les son devueltos los certificados, inmediatamente después de fincado el remate.

En cambio, el certificado del postor admitido continúa garantizando el cumplimiento de sus obligaciones y, en su caso, como parte del precio de las ventas hechas a su favor (artículo 181 del Código Fiscal de la Federación).

LAS POSTURAS.

"La postura es una promesa de compra, vinculativa desde el momento en que se formula, pero condicionada en forma resolutoria a la eventualidad de una puja mayor"⁴¹.

Previamente al acto del remate, los interesados deben presentar a la oficina ejecutora un escrito en el que se contenga su oferta como postor. Dicho escrito ha de contener los siguientes datos (artículo 182 del Código Fiscal de la Federación)

1. Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

2. Tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio social.

3. La cantidad que se ofrezca y la forma de pago."

⁴¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO**, Ed. porrua, México 1991, voz: remate

PRIMERA SUBASTA.

El jefe de la oficina ejecutora abrirá el remate el día y la hora señalados en la convocatoria, debiendo pasar lista de las personas que hubieren presentado postura.

A este acto pueden asistir el deudor y los acreedores con garantía real sobre los bienes embargados. El jefe de la oficina ejecutora debe hacer saber qué posturas fueron calificadas como legales, para cumplir con los requisitos anteriormente señalados, y dar a conocer cuál es la mejor.

A partir de ese momento, se abren periodos sucesivos de cinco minutos, con el objeto de que los postores puedan mejorar la postura inicial o la mejorada en último término.

Si transcurrido un plazo de cinco minutos la última postura no es mejorada por ninguno de los postores, el jefe de la oficina ejecutora declarará fincado el remate en favor del último postor que hizo la mejor oferta.

Si en la última postura se ofrece igual suma de contado por parte de dos o más licitantes, la suerte designará al que deba aceptarse, salvo que el fisco haga uso del derecho de preferencia que la asiste para adjudicarse los bienes que se subastan

(artículos 183 y 190 del Código Fiscal de la Federación).

SEGUNDA ALMONEDA.

Puede suceder que a la primera almoneda no concurran postores y, consecuentemente, no se finque el remate; por lo tanto, deberá ordenarse que se convoque a una segunda almoneda, la que se celebrará dentro de los quince días siguientes, haciéndose la publicación de la convocatoria por una sola vez.

Dado el desinterés mostrado para la primera almoneda. el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 191, dispone que la base para el remate, en la segunda almoneda, se determine reduciendo un 20% de la señalada para la primera.

En el supuesto de que tampoco se finque el remate en la segunda almoneda, el fisco se lo adjudicará con un valor del 50% del monto del avalúo, a título de dación en pago.

ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES MUEBLES.

Fincado el remate de bienes muebles, se aplica el depósito constituido por el postor. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el comprador debe pagar en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad de contado ofrecida en su postura.

Una vez firme el remate, procede la entrega de los bienes al comprador y el otorgamiento de la factura, la cual debe ser expedida por el deudor embargado o, en caso de rebeldía, por el jefe de la oficina ejecutora (artículo. 185 y 186 del Código Fiscal de la Federación).

ACTOS POSTERIORES AL FINCAMIENTO DEL REMATE DE BIENES INMUEBLES.

Después de que la autoridad superior apruebe el remate de bienes inmuebles, se aplicará el depósito constituido a pago de parte del precio, y el postor, dentro del plazo de diez días, entregará en la caja de la oficina ejecutora la cantidad de contado ofrecida en su postura.

Hecho el pago del saldo, el postor tiene derecho a designar al notario público ante el que deba otorgarse la escritura pública. Para tal efecto, se citará al ejecutado a fin de que dentro del plazo de diez días otorgue y firme dicha escritura, apercibido de que en caso de no hacerlo lo hará en su rebeldía el jefe de la oficina ejecutora.

De todas manera, es el deudor quien responde por la evicción y saneamiento del inmueble rematado (artículo. 186 del Código Fiscal de la Federación).

Según el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación, los bienes inmuebles pasan a ser

propiedad del postor libres de todo gravamen, por lo que el jefe de la oficina ejecutora debe comunicar la transmisión del inmueble al Registro Público de la Propiedad para que haga las cancelaciones de los gravámenes que hubiere reportado el inmueble.

Después de otorgada y firmada la escritura, el jefe de la oficina debe disponer se de posesión del inmueble al adquirente, dando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviera habitada por el deudor o por terceros que no pudieran acreditar legalmente el uso.

El incumplimiento del postor. Un acto anormal se presentaría si el postor no cumpliera con las obligaciones que contrajo en la subasta.

Teóricamente, podría exigírsele el cumplimiento de dichas obligaciones; sin embargo, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 184, siguiendo una orientación práctica encaminada a la pronta recuperación del crédito fiscal, dispone que el postor incumplido pierda el importe del depósito que hubiere constituido, el que se aplicará de plano a favor del fisco federal, así como que se reanuden las almondas de la forma y los plazos previstos en el mismo ordenamiento.

La venta fuera de subasta.

En su artículo 192, el Código Fiscal de la Federación contempla varias situaciones en las cuales se autoriza que los bienes embargados se vendan fuera de subasta:

I. Cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, siempre que el precio en que se enajenen cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

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

III. Si se trata de bienes que, habiendo salido a remate por lo menos en dos almonedas, no se hubieran presentado postores."

Adjudicación en favor del fisco federal.

El procedimiento de ejecución puede concluir anticipadamente, con la adjudicación de los bienes ofrecidos en remate a favor del fisco federal. En el Código Fiscal de la Federación se reconoce implícitamente al fisco federal una preferencia al respecto, si bien la adjudicación no queda al criterio del jefe de la oficina ejecutora, ya que para que tenga validez requiere de la aprobación de autoridades superiores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual se explica porque sólo excepcionalmente el fisco federal puede tener interés en recibir bienes en especie, en lugar del crédito en dinero.

De esta manera, el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación establece que el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate:

I. A falta de postores, por la base de la postura legal que habría de servir para la almoneda siguiente;

II. a falta de pujas, por la base de la postura legal no mejorada;

III. en caso de posturas o pujas iguales, por la cantidad en que se haya producido el empeque;

IV. hasta por el monto del adeudo, si éste no excede de la cantidad en que debe fincar el remate en la tercera almoneda, deducción hecha de un 20% de la base que se utilizó para la segunda almoneda.⁴²

ACTOS DE CONCLUSIÓN

Para Sergio F. de la Garza lo actos de conclusión son "los que tienen como función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución".⁴²

Aplicación del producto de la ejecución, cuando sólo sea interesado el Fisco Federal

Puede suceder que el producto obtenido del remate, enajenación fuera de subasta o adjudicación de los bienes al fisco, deba distribuirse solamente entre el fisco federal, los funcionarios y personas que hayan intervenido en el procedimiento de ejecución, por una parte, y el deudor rematado por la otra, como acreedor del remate.

⁴²Sergio F. de la Garza, op. cit., pág. 807.

En este caso, el Código Fiscal de la Federación dispone en su artículo 194 que el producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 del propio Código, el cual, como ya vimos, señala:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

IV. La indemnización por el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, el cual dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre el 20% del valor de éste.

Después de haberse efectuado la aplicación del producto del remate, venta fuera de subasta o adjudicación de los bienes secuestrados al pago del crédito, las cantidades excedentes deben ser entregadas al embargado, salvo que medie orden escrita de autoridad competente o que el propio embargado acepte por escrito que se haga entrega parcial o total del saldo a un tercero. En caso de conflicto, el remanente se depositará en alguna sociedad nacional de crédito autorizada, hasta tanto los tribunales judiciales competentes no resuelven la controversia.

Aplicación del producto de la ejecución, cuando concurren con el fisco federal otros fiscos locales

Cuando concurre el fisco federal y fiscos locales, fungiendo éstos como autoridad federal, en virtud de los convenios de coordinación, en la aplicación del producto del remate, la venta fuera de subasta o la adjudicación, dicho producto se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I. Los gastos de ejecución.
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III. Las aportaciones de seguridad social.
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales (artículo. 148 del Código Fiscal de la Federación).*

Las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales, relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los Tribunales Judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

- I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.
- II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante (artículo. 147 del Código Fiscal de la Federación).*

Aplicación del producto de la ejecución, cuando concurrieren con el fisco federal otros acreedores privados privilegiados

Puede suceder que con dicho fisco, concurren otros acreedores que no sean los fiscos de los Estados o de los municipios, y que quieran hacer valer sus derechos sobre el producto de la ejecución de los bienes embargados.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Apéndice 1985, Parte III, Sección: Fiscal, Tesis 296, Página : 490, estableció la siguiente jurisprudencia:

"REMATES FISCALES. La ley que establezca que el remate fiscal nulifica los gravámenes hipotecarios anteriores existentes sobre la finca rematada, priva a los acreedores de sus derechos, sin forma alguna de juicio y sin ser parte en el procedimiento fiscal, y su aplicación debe estimarse violatoria de las garantías que concede el artículo 14 de la Constitución.

PRECEDENTES:

Quinta Época:

Tomo XXIII, pág. 123. Banco Nacional de México. 10 de mayo de 1928. Unanimidad de 8 votos. En la publicación no se consigna la votación, ni aparece el nombre del ponente. El asunto fue resuelto por el Pleno.

Tomo XXV, pág. 256. Martínez Juliana. 23 de enero de 1929.

Mayoría de 3 votos. En la publicación no aparece nombre del ponente.

Tomo XXV, pág. 1311. Soc. de Crédito Hipotecario Holandesa Mexicana. 8 de marzo de 1929. Unanimidad de 4 votos. En la publicación no aparece nombre del ponente.

Tomo XXVII, pág. 1222. Banco Hipotecario de Crédito Territorial Mexicano. 24 de octubre de 1929. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Daniel V. Valencia.

Tomo XXVII, pág. 2869. Banco Hipotecario de Crédito Territorial Mexicano. 25 de noviembre de 1929. Este asunto fue publicado en un índice, por lo que carece de número de expediente y ponente."

Para tal efecto, el Código Fiscal de la Federación señala las siguientes reglas:

El fisco federal tendrá preferencia para recibir 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.

Para que opere tal excepción, es requisito indispensable que las garantías antes mencionadas se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público que corresponda, con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá ser comprobada de forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo correspondiente.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez

que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución (artículo. 149 del Código Fiscal de la Federación).

Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

CONCEPTO

En el punto anterior, se señaló que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actos administrativos que la autoridad realiza en el tiempo, y a través de los cuales pretende la obtención, por medio de la vía coactiva, de un crédito fiscal.

Tal procedimiento es realizado por la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad, o sea, la obtención del pago o la garantía del interés fiscal, pero puede suceder que durante su tramitación se den acontecimientos que lo suspendan en su avance, o bien, le ponga fin.

Tales acontecimientos no pueden producirse por acuerdo de partes o por inactividad de la autoridad que lleva a cabo el procedimiento de ejecución, pues de acuerdo con la legislación vigente, tiene la obligación de llevarlo hasta sus últimas consecuencias, salvo que exista una causa

establecida por la propia ley para efectuar la suspensión.

Para Miguel Fenech, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución consiste en "la detención que presenta en su avance merced a causas exteriores a él, y que, transcurrido el tiempo, o bien desaparece volviendo a reanudarse dicho avance, o son sustituidos por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento".⁴³

Por su parte, Giuliani Fonrouge considera que la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución "constituye el medio para que el sujeto pasivo oponga ante la autoridad competente, su inconformidad a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o mediante la reclamación económico-administrativa".⁴⁴

No debe confundirse la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución con el pago de contribuciones a plazo diferido o en parcialidades.

Al respecto, Fenech señala que:

"Conviene, además, tener en cuenta la distinción conceptual existente entre la suspensión del procedimiento y lo que se ha llamado aplazamiento de pago, o beneficio que la administración concede al deudor en ciertas hipótesis, en virtud del cual se le dan facilidades para el cumplimiento de la obligación

⁴³M. Fenech, *op. cit.*, vol. III, pág. 65.

⁴⁴Carlos Giuliani Fonrouge, *op. cit.*, vol. II, pág. 125.

tributaria que respecto a él ha nacido, bien permitiendo que satisfaga el interés de la hacienda no de una vez, sino mediante prestaciones fraccionarias y periódicas, bien concediéndose un límite de tiempo para hacer efectivo el importe del débito; mientras la suspensión del procedimiento exige como presupuesto lógico que éste se haya iniciado, el aplazamiento de pago puede concederse antes de iniciarse el procedimiento de ejecución y constituye un obstáculo para su existencia; finalmente, la suspensión del procedimiento no exime al deudor ejecutado del pago del recargo y de los costos, mientras que el aplazamiento puede en su caso, diferir la imposición del recargo y el devengo de dietas y costas.⁴⁵

MODALIDADES Y PRESUPUESTOS

Según la doctrina, la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución puede asumir dos modalidades: una, la suspensión total que se produce cuando se afecta a todo el procedimiento, y la otra, la suspensión parcial cuando se afecta únicamente determinados bienes embargados.

En la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución los presupuestos están representados por determinadas instancias iniciadas por el deudor o por terceros, los cuales pueden acarrear en su resolución efectos que influyan necesariamente sobre el resultado del procedimiento de ejecución, de tal manera que es conveniente suspenderlo hasta tanto se resuelvan dichas instancias.

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, tales presupuestos son:

⁴⁵Miguel Fenech, *op. cit.*, vol. III, pág. 66.

1. El recurso de revocación. Es al que hacen referencia los artículos 116, fracción I, 117 y 125 del Código Tributario Federal.

En virtud de que dicho recurso está encaminado a la destrucción de una resolución administrativa que determinó un crédito fiscal, es evidente la conveniencia de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, en tanto la autoridad resuelve si confirma, revoca o modifica su determinación. De no ser así, se causarían serios perjuicios al presunto deudor.

2. El recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Se encuentra regulado por los artículos 116, fracción II, 127 y 128 del Código Fiscal de la Federación, aunque ya no adopta este nombre formalmente, y embebido por el recurso de revocación, sigue siendo regulado por hipótesis muy semejantes antes de las reformas de diciembre de 1995 en virtud de que la oposición puede ser hecha valer por quien haya sido afectado por dicho procedimiento, con base en que el crédito que se le exige se ha extinguido por cualquiera de los medios legales; que el monto del crédito es inferior al exigido, o que el procedimiento administrativo de ejecución no se ha ajustado a la ley. Asimismo, puede hacerse valer dicho recurso cuando se afecte el interés jurídico de terceros.

3. El juicio contencioso administrativo. Debe ser promovido ante el Tribunal Fiscal de la Federación y constituye también un presupuesto para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

4. El juicio de Amparo. Debe ser promovido ante el Juzgado de Distrito, tratándose de amparos indirectos o Tribunal Colegiado de Circuito para los amparos directos, pero el escrito de demanda de amparo debe ser presentado ante la autoridad responsable y constituyen también un presupuesto para que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.

SUSTANCIACIÓN

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución debe ser solicitado por el interesado en obtenerla. A dicha solicitud debe acompañar los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal y el medio de defensa interpuesto, excepto de las multas por que estas no deben garantizarse en virtud de que no constituyen

Dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito en el que se hubiere intentado el medio de defensa. En caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la

garantía, aun cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Si al presentar el medio de defensa no se impugna la totalidad de los créditos que derivan del acto administrativo cuya ejecución fue suspendida, deberá pagarse la parte del crédito consentido con los recargos correspondientes.

El procedimiento administrativo de ejecución quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que hubiera recaído en el recurso o juicio.

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución los interesados podrán ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora, si se está tramitando recurso, o ante la Sala del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que consta el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal, en vía incidental en términos del artículo 227 del Código Fiscal de la Federación.

El superior o la Sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda informe en un plazo de tres días, debiendo

resolverse la cuestión dentro de los cinco días siguientes a la recepción de dicho informe.

EFFECTOS

La suspensión de limita exclusivamente a la cantidad que corresponda a la parte impugnada de la resolución que determine el crédito, debiendo continuarse el procedimiento respecto del resto del adeudo. Ello es así en virtud de que en una resolución se pueden determinar uno o más créditos fiscales y el medio de impugnación hacerse valer sólo en contra de uno o varios, pero no necesariamente de todos. Además, la suspensión puede ser total o parcial, según la naturaleza del procedimiento que se pretende suspender, siendo que la suspensión total afecta todo el procedimiento, y la suspensión parcial afecta sólo parte de él.

Para Sergio F. de la Garza:

"La suspensión del procedimiento es total tratándose del recurso de revocación, de la oposición al procedimiento de ejecución, y en el juicio de nulidad.

En cambio, la suspensión es parcial tratándose de la oposición de tercero (tercería excluyente de dominio), pues el procedimiento puede continuar en relación con el resto de los bienes embargados respecto a los que no reclama el opositor, y, en el caso de la reclamación de preferencia, el procedimiento puede continuar hasta el momento en que se debe hacer aplicación del producto de la ejecución".

"Sergio F. de la Garza, op. cit., pág. 812.

CESACIÓN

La suspensión dura hasta que se le comuniquen a la autoridad ejecutora la resolución definitiva en el recurso o juicio que se hubiese hecho valer, y en relación con el cual se hubiere concedido la suspensión. Es necesario destacar que en el caso de desaparecer o disminuir la garantía del interés, cesa la suspensión, a menos que se supla dicha garantía.

DEFENSAS DEL PARTICULAR EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Siendo el procedimiento administrativo de ejecución de carácter oficioso, dirigido e impulsado por la administración fiscal, puede resultar que se inicie de una manera ilegal, o bien que los actos que lo integran adolezcan de ilegalidades. Tales violaciones, que pueden afectar al deudor, se dan cuando el procedimiento se inicia en su contra sin existir un crédito fiscal o sin que sea exigible, o por una cuantía mayor a la debida, o cuando en el procedimiento se cometen violaciones que afecten sus derechos de administrado.

Puede afectarse también el interés jurídico de terceros, cuyos bienes pueden ser objeto de los actos de ejecución, sin que tales terceros tengan ninguna responsabilidad, o bien porque no se les reconocen los derechos o privilegios que les corresponden en relación con tales bienes.

Recurso de revocación

Para subsanar las violaciones cometidas durante el procedimiento administrativo de ejecución, el legislador ha establecido el recurso de revocación de conformidad con el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación, antes de las reformas del 15 de diciembre de 1995, existía el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, cuales artículos fueron derogados (118 y 119).

REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD

Los casos en que están establecidos los requisitos de procedibilidad de este recurso están claramente señalados en el artículo 117 fracción II del Código Fiscal de la Federación., esto es procederá contra los siguientes actos:

a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alega que éstos se han extinguido o que su monto real es menor al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alega que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, cuando este afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados.

d) Determinen el valor de los bienes embargados, es decir el avalúo.*

Por regla general se interpone en el término de 45 días hábiles, pero en el caso de los actos establecidos en el inciso c) podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier momento antes de

que se finque el remate, se enajenen fuera del remate o bien antes de que se adjudique los bienes en favor del fisco federal, otra de las excepciones es cuando se le notifica al embargado el avalúo de los bienes, en este caso se cuenta con el plazo de 10 días para inconformarse haciéndolo a través del recurso de revocación.

REQUISITOS DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO

El recurso administrativo tiene como finalidad facilitar la defensa de los intereses de los gobernados, por lo que deben tratarse con mayor flexibilidad los requisitos de interposición, en virtud de que estos no deben considerarse "esenciales" o indispensables, todos estos requisitos son:

I.- Constar por escrito

II.- Señalando el nombre, la denominación o razón social

III.- El domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes.

IV.- La clave del Registro Federal de Contribuyentes

V.- Señalar la autoridad a la que se dirige, Administración Jurídica de Ingresos.

VI.- Manifestar que el propósito de la promoción es la interposición del Recurso de Revocación.

VII.- El domicilio para oír y recibir notificaciones

VIII.- La persona o personas autorizadas para recibir notificaciones.

El propio artículo 18 del multicitado Código obliga a la Autoridad a requerir al recurrente en caso de omitir alguno de las formas antes apuntadas, para que este cumpla el requisito omitido en un plazo de 10 días. Pero estos no son todos los requisitos además se debe:

IX.- Señalar la resolución o acto que se impugna.

X.- Señalar los agravios que cause el acto impugnado.

XI.- Señalar los hechos controvertidos

XII.- Ofrecer las pruebas pertinentes.

y acompañar los siguientes documentos:

I.- los que acrediten la personalidad cuando actúe a nombre de otro

II.- el que contenga el acto impugnado

III.- la constancia de notificación del acto que se impugna

IV.- las pruebas (documentales) y el dictamen pericial (en su caso)

Resulta ocioso que se señale el domicilio fiscal pues la Autoridad tiene pleno conocimiento de este, así como de la clave del Registro Federal de Contribuyentes en virtud de que deben de estar contenidos en el acto impugnado, porque proviene de la misma autoridad, en fin con las reformas del 15 de diciembre de 1995, se modificaron, no de manera substancial, las consecuencias del incumplimiento a las disposiciones fiscales para la interposición del recurso en comento, para quedar como sigue:

si se omite la autoridad sino
requiere para que
en un termino de

cualquiera de los 10 días para que se tiene por no
requisitos que cumpla con dichos presentado el
señala el artículo requisitos recurso
18

señalar el acto o 5 días para que lo se tiene por no
resolución que se señale presentado el
impugna recurso

no expresa agravios 5 días para que los se desechara el
que cause la exprese recurso intentado
resolución o acto

que se impugna

si no narra los 5 días para narre se pierde el
hechos o no ofrece los hechos u derecho de a
pruebas ofrezca las señalar los hechos
pruebas, según el controvertidos o,
caso. en su caso, se
tendrán por no
ofrecidas las
pruebas.

si no acompaña los 5 días para que los se tendrá por no
documentos que presente. interpuesto
acrediten su
personalidad

si no anexa el 5 días para que los se tendrá por no
documento en que presente interpuesto
conste el acto
impugnado

constancia de 5 días para que los se tendrá por no
notificación del presente interpuesto
acto impugnado

si no acompaña las 5 días para que los se tendrán por no
pruebas presente ofrecidas
documentales que
ofrezca y el

en su caso

Los Tribunales Colegiados de Circuito, en el Apéndice 1975, Parte VI, Tesis 42, Página 75, por jurisprudencia consideran que los recursos y en general los medios de defensa no deben ser tratados con un rigorismo tal que se conviertan en trampas procesales, impidiendo el estudio de fondo y resolviendo la controversia que suscito:

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

PRECEDENTES:

Séptima Época, Sexta Parte:

Volumen 48, pág. 47. Amparo directo 58770. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de votos. Ponente:

Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 56, pág. 71. Amparo en revisión 27773. Alberto J. Farji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 57, pág. 50. Amparo en revisión 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Velezzi, S.A. 4 de septiembre de 1973.

Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

Volumen 57, pág. 50. Amparo en revisión 344/73. Sindicato de Empleados en la Empresa del Frontón, Conexos y Similares, CROC. 10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 57, pág. 50. Amparo directo 411/73. Afanzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.*

Por lo que las reformas del 15 de diciembre flexibilizan el trato a los recurrentes en cuanto a la presentación de los documentos:

artículo 123.....Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada....

El Tribunal Fiscal de la Federación también ha seguido el anterior criterio en la Tesis aprobada en sesión de 29 de febrero de 1996:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS.- EL ESCRITO QUE CONTIENE LA INTERPOSICIÓN DEL MEDIO DE DEFENSA DEBE ANALIZARSE INTEGRALMENTE. Los Recursos administrativos no deben constituir tramos procesales; por tanto, el escrito en el cual consta el medio de defensa debe analizarse de manera integral, de tal forma que el capítulo de hechos debe estudiarse cuando, de las manifestaciones expresadas en dicho apartado, se desprendan agravios implícitos. Tal es el sentido del artículo 132 del Código Fiscal de la Federación al obligar a la autoridad a resolver el recurso administrativo apoyándose en derecho, teniendo la obligación de analizar todos los puntos de controversia planteados en contra de la resolución administrativa. En este sentido, el desahucio del recurso administrativo no prospera, si existen agravios implícitos en el capítulo de hechos del medio de defensa.

Juicio de Nulidad No. 100(14)143/96/483/94.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 29 de febrero de 1996, por mayoría de 3 votos a favor 1 en contra.- Magistrado

Ponente: Carlos Franco Santibáñez. Secretario: Lic. Santiago González Pérez

Además las resoluciones deben estar fundadas en derecho y motivadas, así con un nuevo criterio de Los Tribunales Colegiados de Circuito, en publicación del Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo III, 2º Tribunal Colegiado del 4º Circuito, febrero 1996, página 368:

“REVOCACIÓN, RECURSO DE CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS DICTADOS EN MATERIA FISCAL FEDERAL CUANDO SOLO SE ANALIZA UNO DE LOS AGRAVIOS PROPUESTOS Y SE DECLARA FUNDADO. LA PROPIA AUTORIDAD DEL CONOCIMIENTO DEBE DETERMINAR LA NUEVA SITUACIÓN JURÍDICA. El artículo 132, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, que regula la fundamentación y motivación de la resolución de los recursos administrativos contra los actos dictados en materia fiscal federal a que se refiere el artículo 116 de la propia Ley, a la letra dice: “La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios, pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto...” Por su parte, el artículo 133 del mismo ordenamiento legal es del tenor siguiente: “La resolución que ponga fin al recurso podrá: I.- Desecharlo por improcedente o sobreesarlo, en su caso. II.- Confirmar el acto impugnado. III.- Mandar reponer el procedimiento administrativo. IV.- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.” De acuerdo a los anteriores preceptos legales, cuando al declararse procedente el recurso de revocación que el artículo 116, fracción I del Código Fiscal de la Federación prevé contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no cabe la posibilidad de que la nulidad del acto impugnado se declare para el efecto de que una distinta autoridad dicte una nueva resolución que lo sustituya, pues de acuerdo a los citados dispositivos, la autoridad que conoce de la revocación, sólo tiene dos alternativas al declararlo procedente: la primera, dejar sin efectos el acto reclamado, cuando sólo analice uno de los agravios propuestos, declarándolo fundado; y la segunda, modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando sea total o parcialmente fundado el recurso. Es decir, a la propia autoridad que conoce de la revocación corresponde determinar la nueva situación jurídica resultante de la procedencia del recurso, y la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación, que así lo determine al resolver un juicio de nulidad, ningún agravio le ocasiona a la autoridad administrativa que emitió el acto impugnado en ese juicio.”

Juicio Contencioso Administrativo

ORIGEN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Ninguna de las constituciones anteriores a la actual y ni siquiera ésta en su contenido original consideraron la posibilidad de la existencia de un órgano jurisdiccional que dirimiera controversias entre particulares y autoridades administrativas que estuviera colocado fuera del Poder Judicial, debido al rígido principio de la división de poderes; sin embargo, existía la inquietud de lo contencioso administrativo, toda vez que se advertía la existencia de controversias que no encuadraban ni en las civiles ni en las penales previstas por la ley y que, en consecuencia, requerían de una jurisdicción propia. Muestras de tal inquietud las tenemos, entre otras, en los Tribunales de Hacienda, creados por una de las Siete Leyes Constitucionales de 1836 como órgano del Poder Judicial de la República, o bien, en el Consejo de Estado, cuya creación tuvo lugar en 1824, pero que no fue sino hasta 1853, año en que fue restablecido, cuando tuvo, además de sus facultades originales de consulta, asesoría y dictamen facultades jurisdiccionales, igualmente, podemos observar tal inquietud en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de Mayo de 1853, más conocido como Ley Lares.

Con la promulgación de la Constitución de 1857, se consagró la división de poderes y desapareció

cualquier vestigio de jurisdicción especial para lo contencioso administrativo, de tal suerte que dicha jurisdicción en la esfera de la competencia de los tribunales por medio del juicio de amparo. Sobre éste problema el entonces Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ignacio L. Vallarta, consideraba que era inconstitucional la existencia de tribunales administrativos, porque se violaba la división de poderes que recogía la Constitución de 1857, en virtud de en una sola persona, el Presidente de la República, los poderes ejecutivo y judicial, en materia administrativa, se encontrarían fusionados. En igual sentido que la Constitución de 1857, se pronunció la Constitución de 1917 en su forma primitiva, ya que el artículo 104 sólo contemplaba cotroversias de orden civil y criminal.

No obstante lo anterior, existieron diversas instancias de inconformidad en contra de los actos de la hacienda pública e, incluso, en 1929 la Suprema Corte de Justicia de la Nación modificó su jurisprudencia y sentó una nueva en el sentido de que el juicio de amparo era improcedente si antes no se agotaban los recursos ordinarios de defensa. En estas circunstancias, se expidió, el 27 de agosto de 1936, la Ley de Justicia Fiscal, cuya inmediata consecuencia fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, el que se constituyó como un tribunal administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida, con plena autonomía y con competencia para

reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero sin poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de esos fallos, pues en caso de resistencia, debía acudirse al juicio de amparo.

Estas características han subsistido a través de los Códigos Fiscales de la Federación de 30 de diciembre de 1938 hasta el actual, publicado en el Diario Oficial de fecha 30 de diciembre de 1981.

Con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación resurgieron las tesis que sostenían que los tribunales administrativos como éste eran inconstitucionales, toda vez que no estaban previstos por el artículo 104 de la Ley Fundamental mexicana. Sin embargo, por decreto del 16 de Diciembre de 1946 la fracción I del mencionado artículo 104 constitucional fue adicionada con un segundo párrafo en el cual dispuso que en los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos que estén dotadas de plena autonomía para dictar sus fallos, a partir de entonces el problema ha quedado definitivamente resuelto.

Inicialmente, el Tribunal Fiscal de la Federación se estableció con competencia exclusiva sobre materia

Fiscal, pero mediante diversas reformas se le ha ido ampliando a fin de que esté en posibilidad de conocer de algunos otros asuntos de naturaleza estrictamente administrativa, como por ejemplo en criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la novena época, Tomo II, Agosto de 1995, Tesis: I.40.A.23 A, Página : 490.

"CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES COMPETENTE PARA CONOCER DE... Conforme a los artículos 1o. y 2o. de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, los departamentos administrativos integran la administración pública centralizada; y de acuerdo al artículo 5o. del mismo ordenamiento legal el gobierno del Distrito Federal estará a cargo del Presidente de la República quien lo ejercerá por conducto del Jefe del Departamento del Distrito Federal, consecuentemente queda establecido que el departamento aludido se encuentre incluido dentro de la administración pública centralizada; por tanto, si un particular celebra un contrato de obra pública con el Ejecutivo Federal por conducto de una autoridad autorizada para representar al Departamento del Distrito Federal, es manifiesto que dicho particular celebró el contrato con una unidad que integra la administración pública centralizada; consecuentemente las inconformidades que aquel pretenda plantear a través de los medios legales correspondientes, relacionados con determinaciones derivadas del contrato celebrado, por ejemplo, la rescisión de éste, deberá formularlas ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal de la Federación respectiva, en atención a lo dispuesto en la fracción VII del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación que en lo conducente dispone: "Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se inician contra las resoluciones definitivas que se dictan a continuación... VII. Las que se dictan sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada."

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 84785. Impulsora Karibean, S.A. de C.V. 5 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretaria: Silvia Martínez Saavedra."

Por Jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Apéndice 1985, Parte I, Sección AMP LEYES FED, Tesis 119, Página 234, estableció que:

TRIBUNAL FISCAL CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES. El Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo.

PRECEDENTES:

Sexta Época, Primera Parte:

Vol. LXXIX, pág. 41. Amparo en revisión 2053/80. Autobuses Unidos Flecha Roja del Sur, S. A. de C. V. 21 de enero de 1984. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Agustín Mercado Alarcón.

Vol. LXXXII, pág. 23. Amparo en revisión 2921/59. Alfonso Moreno Carmona. 14 de abril de 1984. Unanimidad de 17 votos.

En la publicación no aparece el nombre del ponente.

Vol. LXXXII, pág. 23. Amparo en revisión 4059/59. Condominio Insurgentes, S. A. 21 de abril de 1984. Unanimidad de 19 votos. En la publicación no aparece el nombre del ponente.

Vol. LXXXII, pág. 23. Amparo en revisión 4547/59. Super Gas de México, S.A. 21 de abril de 1984. Mayoría de 18 votos. En la publicación no aparece el nombre del ponente.

Vol. LXXXII, pág. 23. Amparo en revisión 4050/59. José Castillo Ortega. 14 de abril de 1984. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

El Tribunal Fiscal está organizado en una Sala Superior, compuesta de 9 magistrados, y Salas Regionales, compuestas de 3 magistrados. El territorio nacional ha sido dividido en 11 regiones y en cada una de ellas hay una Sala Regional salvo

en la región metropolitana, donde hay 6. Las regiones son las siguientes:

- a) **Del Noroeste**, con jurisdicción en los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora. La Sala Regional tiene su sede en Ciudad Obregón, Sonora.
- b) **Del Norte-Centro**, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas. La sala Regional tiene su sede en Torreón, Coahuila.
- c) **Del Noroeste**, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas. La Sala Regional tiene su sede en Monterrey, Nuevo León.
- d) **De Occidente**, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit. La Sala Regional tiene su sede en Guadalajara, Jalisco.
- e) **Del Centro**, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí. La Sala Regional tiene su sede en Celaya, Guanajuato.
- f) **De Hidalgo-México**, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México. La Sala Regional tiene su sede en Tlalnepantla, México.
- g) **Del Golfo-Centro**, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz. La

Sala Regional tiene su sede en Puebla, Puebla.

h) **Del Pacífico-Centro**, con jurisdicción en los Estados de Guerrero y Morelos. La Sala Regional tiene su sede en Cuernavaca, Morelos.

i) **Del Sureste**, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca. La Sala Regional tiene su sede en Oaxaca, Oaxaca.

j) **Peninsular**, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán. La Sala Regional tiene su sede en Mérida, Yucatán.

k) **Metropolitana**, con jurisdicción en el Distrito Federal, sitio donde tienen su sede las 6 Salas Regionales.

La Sala Superior también tiene su sede en el Distrito Federal.

Las Salas Regionales tienen competencia por razón de territorio y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, conocen respecto de las resoluciones que dictan las autoridades ordenadoras con sede en su jurisdicción y los juicios que surgen con motivo de la ejecución de dichas resoluciones y demás cuestiones accesorias con conocidas por la Sala Regional que tiene jurisdicción respecto a las referidas resoluciones.

PROCEDENCIA DEL JUICIO NULIDAD

El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación procede contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquél para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, ésta, para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero que son favorables a los particulares.

Al igual que en el recurso administrativo, el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, ergo, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnabile en juicio debe también reunir las características de ser definitiva; personal y concreta, causar agravio; constar por escrito, con la excepción de los casos de negativa o confirmación ficta; o ser una nueva resolución.

PARTES EN EL JUICIO

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación:

- a) El demandante. Puede serlo un particular o la autoridad fiscal; en el primer caso porque se

pida la nulidad de una resolución que causa agravio y en el segundo porque se pida la nulidad de una resolución favorable a un particular.

- b) El demandado. También puede serlo un particular o la autoridad fiscal; en el primer caso porque sea la persona a quien favorece la resolución impugnada y en el segundo, por haber dictado la resolución impugnada.
- c) El Titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada y en todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.
- d) El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Se admite la posibilidad de que se apersona en juicio como coadyuvante de las autoridades administrativas quien tenga interés directo en la modificación o anulación de un acto favorable a un particular o en la confirmación de uno que le es desfavorable. Sin embargo, no se admite la misma posibilidad del coadyuvante para el particular, no obstante que un tercero puede tener interés directo en que se anule una resolución fiscal, como es el caso de todos aquéllos a quienes la ley les atribuye responsabilidad solidaria.

Los Tribunales Colegiados de Circuito han publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de la novena época en Tomo II, Agosto de 1995, Tesis XVI.1o.2 A, Página 543, el siguiente concepto sobre el demandante en el juicio de nulidad:

JUICIO DE NULIDAD. DEMANDANTE EN EL CONCEPTO DE. El artículo 208, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece algunos de los requisitos que se deben indicar en la demanda de nulidad, tales como el nombre, domicilio fiscal y en su caso, clave en el Registro Federal de Contribuyentes y domicilio para recibir notificaciones del demandante. Una recta interpretación de esa disposición legal lleva a establecer que al referirse al "demandante", alude precisamente a aquella persona a quien perjudica el acto que se reclama al través del juicio de nulidad, quien tiene en estricto sentido la calidad de actor en ese procedimiento, siendo impropio jurídicamente cualificar como demandante en el juicio de nulidad sólo al suscriptor de la demanda, ya que pueden existir dos supuestos con relación a quien presenta la demanda de nulidad, el primero cuando quien la suscribe lo es el propio demandante, y el segundo cuando quien lo hace es la persona que legalmente representa al demandante, en cuyo caso se trata de representante del mismo. Por tanto, si el suscriptor de la demanda de nulidad lo es quien se ostenta como representante del afectado por el acto que se impugna, los datos que debe proporcionar son aquellos que corresponden al actor quien tiene el carácter de demandante como parte en el juicio de nulidad, de conformidad con lo dispuesto por la fracción I, del artículo 198 del Código Fiscal de la Federación. Esto es, cuando el artículo 208, fracción I, del Código Fiscal de la Federación dispone que se contengan en la demanda el nombre, el domicilio fiscal y en su caso la clave en el Registro Federal de Contribuyentes y domicilio para recibir notificaciones del demandante, se refiere a que tales datos corresponden al actor y no a quien en su representación intenta el juicio de nulidad, quien no obstante suscribir la demanda respectiva no tiene la calidad de "demandante" a que se refiere la citada disposición legal, de manera que el sólo proporcionar en la demanda de nulidad los datos de él como promovente, y la misma es desechada porque no se indicaron los datos del demandante, es correcta la decisión de la autoridad y no existe indebida interpretación de la referida disposición legal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Ampero directo 315/95. Eusebio Ordaz Ortiz. 4 de julio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Hernández Torres. Secretario: José Guillermo Zárate Granados.

Por otro lado, el artículo 200 relacionado con el 19, ambos del Código Fiscal de la Federación establece que ante el Tribunal Fiscal de la Federación no procede la gestión de negocios, por tanto, quien promueva a nombre de otra persona debe acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación en su caso.

El referido artículo 200 señala que la representación de los particulares debe otorgarse, como se prevé en el Derecho Civil, en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante notario, pero además prevé la posibilidad de que esa representación se otorgue en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante los secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación, todo ello sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. Señala también que la representación de las autoridades corresponde a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Este mismo precepto legal dispone que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en Derecho (quien deberá tener inscrita su cédula profesional en el Libro del Tribunal Fiscal de la Federación que al efecto lleva acabo) que a su nombre reciba notificaciones y quien esté así autorizado podrá hacer promociones de

trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Igualmente, las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines.

SUSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y SENTENCIA

En los términos del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda, lo cual debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de él (bajo protesta de decir verdad) o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo si no existe notificación legalmente hecha. Admitida la demanda, se corre traslado de ella a los demandados y se les emplaza para que la contesten dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta sus efectos el emplazamiento; cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no es señalada por el actor como demandada, el magistrado Instructor requerirá al promovente para que la señale en el término de cinco días (artículo 208 del Código Fiscal de la Federación) y de oficio se le corre traslado de la demanda para que la conteste en el plazo antes señalado de conformidad a lo establecido por el artículo 212 del multicitado Código). Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan

resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento por lo que no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución se notificará a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escrito y vencido este plazo, se hayan o no se hayan presentado alegatos, según el artículo 235 de dicho ordenamiento quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa y a partir de ese momento y dentro de los 60 días siguientes se debe emitirse la sentencia, para lo cual dentro de los 45 días siguientes al cierre de la instrucción el magistrado instructor debe formular el proyecto respectivo. (artículos 207, 212, 235 y 236 del Código Fiscal de la Federación)

La sustanciación del procedimiento en el juicio de nulidad que hemos reseñado anteriormente puede variar en los siguientes casos:

- a) Si la demanda que se presente no satisface los requisitos exigidos por los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación, la Sala Regional a la que haya tocado el conocimiento del asunto no debe ni admitir ni desechar la demanda, sino que debe requerir primero al demandante para que en un plazo de 5 días ajuste su demanda a lo prevenido por los preceptos legales mencionados, con el apercibimiento, en caso de no cumplir el

requerimiento, de tener por no presentada la demanda o, en su caso, de tener por no ofrecidas las pruebas de que se trate. Vencido el plazo, si se cumplió el requerimiento la demanda se admite y sigue su trámite normal y si no se cumplió, se hace efectivo el apercibimiento.

- b) Cuando se impugna una negativa ficta, o bien una resolución escrita que carece de fundamentación y motivación, la demanda se admite y se corre traslado a las autoridades demandadas y una vez que éstas producen su contestación a la demanda y señalan en ella los motivos y fundamentos en que apoyan su resolución, se le corre traslado de esta contestación al demandante, quien conforme al artículo 210 del Código Fiscal de la Federación tiene derecho a ampliar su demanda dentro de los 20 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación respectiva, para poder referirse a dichos motivos y fundamentos y alegar lo que a su derecho convenga y poder ofrecer las pruebas que estime pertinentes. De la ampliación de la demanda se le corre traslado a las autoridades demandadas y se les emplaza para que contesten la ampliación dentro de los 20 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos el emplazamiento. Hecho todo

lo anterior continúa el trámite normal del procedimiento.

c) Si durante la sustanciación del procedimiento se invoca por alguna de las partes una notificación practicada antes de la iniciación del juicio y la contraparte considera que se hizo en controversia a las disposiciones legales respectivas, como por disposición expresa del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación mediante ampliación de la demanda, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación se debe proceder en forma análoga a la descrita en el inciso anterior para la presentación de la ampliación de la demanda y para la contestación a la misma, hecho lo cual continúa el trámite normal del procedimiento, el maestro Rodríguez Lobato considera que "... previamente al estudio y resolución del fondo del asunto, debe resolverse sobre la nulidad de la notificación..."⁴⁷

d) Cuando se presenta un incidente de previo y especial pronunciamiento. estos incidentes son, conforme al artículo 217 del Código Fiscal de la Federación,

- * I.- Los relativos a la incompetencia en razón del territorio
- II.- El de acumulación de autos

⁴⁷ Raul Rodríguez Lobato, *DERECHO FISCAL*, Ed. Harla, Mexico 1992, página 271

III.- El de nulidad de notificaciones

IV.- La interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.

V.- La recusación por causa de impedimento.

En estos casos, a la presentación del incidente se suspende el procedimiento el que sólo se reanuda hasta que el incidente ha quedado resuelto. Los otros incidentes previstos en el juicio de nulidad son el de recusación de magistrados y peritos; el de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada; y el de falsedad de documentos; pero al no ser de previo y especial pronunciamiento no suspenden el procedimiento, el que continúa hasta el cierre de la instrucción.

Las formalidades a que está sujeta la demanda en el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación son: constar por escrito, formalidad que se justifica, por el principio de seguridad jurídica. El escrito debe ser firmado por quien lo formule y sin este requisito se tendrá por no presentada la demanda, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

1. El nombre y domicilio del demandante.
2. La resolución que se impugna.
3. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

4. Los hechos que den motivo a la demanda.
5. Las pruebas que se ofrezcan. Si se ofrece prueba o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deba versar y se señalará el nombre y domicilio del perito o los de los testigo y sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.
6. Los conceptos de impugnación que considere se deriven de la resolución combatida.
7. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Si se omiten los datos previstos en los números 1, 2, 3 y 7 el magistrado instructor debe requerir mediante notificación personal al demandante para que los proporcione en el plazo de 5 días, apercibiéndole de que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda.

Si se omiten los datos previstos en los números 4, 5 y 6 no se formula requerimiento alguno para subsanar esa irregularidad; en esta virtud, la falta de la relación de hechos y sobre todo la falta del ofrecimiento de pruebas pueden fácilmente conducir a una sentencia desfavorable y la falta de conceptos de impugnación conduce necesariamente al desechamiento de la demanda, habida cuenta de que el artículo 202, fracción X, del Código Fiscal de la Federación establece que es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en el caso

de que no se haga valer concepto de impugnación alguno.

Los Tribunales Colegiados de Circuito en criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta de la novena época, Tomo I, Junio de 1995, Tesis I.4o.A.6 A, en la Página 468, considera:

‘JUNCIO DE NULIDAD. LA OMISIÓN DEL REQUISITO PREVISTO EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 208 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO JUSTIFICA EL SOBRESIEMIENTO DECRETADO EN EL. La fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, establece que en la demanda de nulidad debe indicarse el nombre y domicilio del demandante; y en el último párrafo dispone que la omisión de tal requisito, entre otros, faculta al Magistrado instructor para desecher por improcedente la demanda interpuesta; considerando tales supuestos, resulta que la oportunidad para desecher la demanda se establece en el auto inicial, en virtud de que es en él que se determina si se admite a trámite o no el juicio de nulidad; por tanto, si en dicho auto el Magistrado instructor no ejerce la facultad referida, es evidente que procluye su derecho, por lo que no es factible jurídicamente admitir que posteriormente se sobresea en el juicio con apoyo en la omisión formal a que se refiere el numeral invocado, y más aún con fundamento en la fracción XII del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, hipótesis legal que se refiere a la improcedencia del juicio de nulidad que resulte de alguna disposición del ordenamiento legal invocado o de leyes fiscales especiales, que evidentemente se aleja de las causas legales por las que debe desecharse la demanda de nulidad.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 184/95. Proyectos y Sistemas Actuariales, S. A. 22 de febrero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Berajas.

Aunado a lo anterior los mismos Tribunales Colegiados de Circuito publicaron dos meses después en el Semanario Judicial de la Federación y su

Gaceta, novena época, Tomo II, Agosto de 1995, Tesis

IV.20.7 A en la página 544:

"JUICIO DE NULIDAD FISCAL NO BASTA QUE EL ACTOR SEÑALE DOMICILIO EN LA DEMANDA DE NULIDAD PARA QUE CUMPLA CON LA OBLIGACION DE PROPORCIONAR EL DOMICILIO FISCAL.

De conformidad con la fracción I, del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, el demandante en un juicio contencioso administrativo deberá precisar en su demanda, entre otros datos, el domicilio fiscal. El domicilio, en su connotación jurídica, tiene en el Código Fiscal de la Federación dos significados distintos: uno, el lugar que designa el contribuyente para oír notificaciones, conforme al artículo 18, fracción IV, del citado ordenamiento legal; y otro, el domicilio fiscal, que de acuerdo con el artículo 10, presenta algunos distingos según se trate de personas físicas o de personas morales; en el primero de los casos, el domicilio fiscal es el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, cuando la persona física realiza actividades empresariales; si presta servicios personales independientes, el local que utilice como base fija para el desempeño de sus actividades; y en los demás casos, el lugar donde tenga el asiento principal de sus actividades. En el segundo de los supuestos, si la persona moral reside en el país, se considerará su domicilio fiscal el local donde se encuentre la administración principal del negocio, y si reside en el extranjero, el lugar donde tenga su establecimiento en el país, y en el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el que designe. Por otra parte, las personas también tienen domicilio civil, que en ocasiones podrá no coincidir con el domicilio fiscal, principalmente respecto de las personas físicas. Por esa razón, seguramente, la norma exige que en la demanda se especifique el domicilio fiscal de la parte actora; de manera que al ésta se concreta a señalar domicilio en la demanda de nulidad pero sin precisar que se su domicilio fiscal, no colma con ello el requisito que le exige el artículo 208, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, y por ende se actualiza la causa de improcedencia a que se refiere el último párrafo del mismo precepto, que conduce al sobreseimiento del juicio de nulidad, de conformidad con lo previsto en la fracción II, del artículo 203, en relación con la XVI, del 202, ambos del mismo ordenamiento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Ampero directo 346/95. Autotransportes Ciudad Marie, S.A. de C.V. 12 de julio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Daniel Cabello González.*

Con las reformas del 15 de diciembre de 1995, se presume que el domicilio señalado en la demanda es el domicilio fiscal, salvo que la autoridad

demuestre lo contrario, por lo que a juicio del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en criterio publicado en el Semanario Judicial de la Federación , IX época. Tomo III, febrero 1996, página 14, considera que:

“DESECHAMIENTO DE LA DEMANDA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTICULO 208 ÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIOLA EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. El artículo 208, último párrafo del Código Fiscal de la Federación al establecer que el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta cuando se omitan los datos previstos en las fracciones I, II, III y VI del citado precepto legal, viola el artículo 14 constitucional, no sólo porque se aparta de la naturaleza del juicio contencioso administrativo, que responde a la conveniencia y necesidad de otorgar al gobernado un eficaz medio de defensa en contra de los actos de autoridad administrativa a través de un proceso sencillo en el que el afectado pueda hacer sus planteamientos y aportar sus pruebas sin mayores formalidades, a fin de acreditar la legalidad del acto administrativo que la autoridad puede preparar durante muchos años y que goza de una presunción legal de validez, sino además porque al eliminar la prevención para regularizar la demanda, que estuvo vigente desde la Ley de Justicia Fiscal de 1936 y que impera en la mayoría de las legislaciones procesales de México, establece una consecuencia desproporcionada a la omisión en que puede incurrir el demandante rompiendo el equilibrio entre las partes y dejando indelencos al gobernado al impedirle alegar y probar en contra del acto administrativo, así como al obtener la resolución que dirime las cuestiones debatidas, violando así las formalidades esenciales del procedimiento que debe reunir todo juicio previo a un acto privativo.”

El artículo 209 del Código Tributario Federal señala que al escrito de demanda se deben acompañar los siguientes documentos:

1. Una copia de la demanda para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada o, en su caso, para el particular demandado.

2. El documento que acredite la representación del promovente o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, cuando no se gestione en nombre propio.
3. El documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
4. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación hubiera sido por correo y si la notificación fue por edictos se debe señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.
5. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandante.
- 6.- El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que deberá ir firmado por el demandante, en los casos señalados en el último párrafo del artículo 232. (que refiere a los casos de los testigos que tengan su domicilio fuera de la jurisdicción de la sede de la Sala)
7. Las pruebas documentales ofrecidas.

Al igual que en el recurso administrativo, se prevé que cuando las pruebas documentales no obran en poder del demandante o cuando hubiera

podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a disposición del demandante, éste deberá de señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá el demandante identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que puede tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias. Se prevé, también, que en ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo.

Si no se acompañan a la demanda alguno de los documentos indicados, el magistrado instructor requerirá, mediante notificación personal al demandante, para que en el plazo de 5 días los presente, apercibiéndolo de que si no lo hace se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, si se trata de estos documentos, o se tendrá por no presentada la demanda, si se trata de los demás documentos.

Un criterio reciente del segundo Tribunal Colegiado de Circuito que fue publicado en el Semanario Judicial de la Federación, IX Época. Tomo III. del mes de febrero 1996, página 448 considera:

"NULIDAD. DEMANDA DE. DEBE ADMITIRSE AUN CUANDO NO SE EXHIBAN EN ORIGINAL LOS DOCUMENTOS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 123 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: El artículo 123 del Código Fiscal de la Federación establece en sus fracciones I y II, así como en el último párrafo lo siguiente: El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso: I.- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe en nombre de otro o de personas morales; II.- El documento en que conste el acto impugnado. Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones I a III de este precepto, la autoridad fiscal tendrá por no interpuesto el recurso. En los casos a que se refiere la fracción IV de este artículo, se tendrán por no ofrecidas las pruebas. Ahora bien, es cierto que el dispositivo citado no establece taxativamente que los documentos que acrediten la personalidad de quien actúe a nombre de otro, deben tener determinadas características; sin embargo, no puede soslayarse que por tratarse de copias fotostáticas, el valor que se concede a estos documentos queda al arbitrio de la autoridad; por ende, si ésta considera que son insuficientes las mencionadas copias fotostáticas, tal determinación transgrede el citado numeral 123 del Código Fiscal de la Federación."

La contestación de la demanda, al igual que ésta y por las mismas razones, debe ser por escrito, el que debe indicar, según el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación:

1. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
2. Las consideraciones que a juicio del demandado impidan que se emita decisión en cuanto al fondo o demuestran que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.

3. La referencia concreta a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa al demandado, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso y se tendrán como ciertos los hechos que el actor impute de manera precisa al demandado si éste en su contestación no se refiere a ellos, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.
4. Los argumentos por los cuales se pretenda demostrar la ineficacia de los conceptos de impugnación hechos valer por el demandante.
5. Las pruebas que se ofrecen y en caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se deben precisar los hechos sobre los que deban versar y se deben señalar los nombres y los domicilios del perito o de los testigos y sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.
6. Una copia de la contestación de la demanda y de los documentos que acompaña para el demandante, para el tercero interesado señalado en la demanda o para el tercero coadyuvante, en su caso.
7. El documento que acredite la representación del promovente cuando el demandado es un particular y no se gestiona en nombre propio.

8. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandado.
9. En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la prueba pericial ofrecida.
10. Las pruebas documentales ofrecidas.

Si en la contestación de la demanda no se hace alguno de los señalamientos que exige el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación o no se acompaña al escrito alguno de los documentos previstos en el artículo 214 del mismo ordenamiento, se procede en términos similares a lo dispuesto por los artículos 208 y 209 del propio Código Tributario Federal para el caso de la demanda y se debe formular requerimiento al demandado para que subsane la irregularidad; el plazo para cumplir y los efectos del incumplimiento son iguales a los previstos en tratándose de la demanda.

Por disposición expresa del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación en la contestación de la demanda no pueden cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada y en caso de resolución negativa ficta (queda comprendida la confirmación ficta del recurso administrativo) la autoridad debe expresar los hechos y el derecho en que se apoya la misma. Este mismo precepto legal prevé que en la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad

demandada puede allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

Si hay contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados en la contestación de la autoridad que dictó la resolución impugnada y la formulada por la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado de que dependa aquella, únicamente se tomará en cuenta, respecto a estas contradicciones, lo expuesto por estos últimos, según lo dispone el artículo 211 del Código Fiscal de la Federación.

La demanda, la contestación de la demanda y la ampliación de una y otra deben presentarse dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución impugnada, de la demanda, de la contestación de la demanda o de 20 días para la ampliación de la demanda, respectivamente. Si la autoridad fiscal demanda la nulidad de una resolución favorable a un particular el plazo para presentar la demanda es de 5 años siguientes a la fecha en que se haya emitido la resolución, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, pues en este caso se puede presentar la demanda en cualquier época sin exceder de los 5 años del último efecto, pero, en todo caso, los efectos de la sentencia sólo pueden retrotraerse

a los 5 años anteriores a la presentación de la demanda.

Señala el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación que la demanda debe presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción este radicado el domicilio fiscal del demandante que impugne las resoluciones correspondientes, toda vez que las Salas Regionales conocen por razón de territorio en términos del artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación y para el caso de que el juicio se promueva ante una Sala incompetente, ésta se declarará incompetente de plano por lo que comunicará a la Sala que consideré competente notificándole la última resolución y le enviará los autos para que dentro de las siguientes 48 horas, la Sala requerida, acepte o no el conocimiento del asunto. La Sala requerida comunicará la resolución donde acepte o no el conocimiento del asunto a la Sala requirente, a las partes y al Presidente del Tribunal, y en el supuesto de no aceptar ventilar el negocio además remitirá los autos al Presidente del Tribunal, para que los someta a consideración del Pleno y se determine a cual Sala Regional conocerá del asunto. (artículo 218 del Código Fiscal de la Federación)

Desde luego, no obstante que el juicio se haya iniciado ante una Sala incompetente, la demanda debe

considerarse interpuesta oportunamente si la notificación surtió sus efectos conforme al artículo 135 del multicitado código tributario.

Conforme al Código Fiscal de la Federación, Capítulo VII "De las Pruebas" son admisibles toda clase de pruebas con la excepción de la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes de hechos que no consten en documentos bajo poder de las autoridades.

Las pruebas documentales que no obran en poder del demandante o cuando hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a disposición del demandante, éste deberá de señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que a su costa y previo pago de los derechos correspondientes, se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá el demandante identificar con toda exactitud los documentos. Tratándose de los que legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de los dichos documentos, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda. y que en ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo, es decir que, se prevé la solución ante la posibilidad que enfrenta el demandante cuando no tiene en su poder los

documentos respectivos, que consiste en requerir a la autoridad que tenga dichos documentos para que los remita al Tribunal o expida a costa del interesado copia autorizada de ellos, desde luego a la previa y precisa identificación de tales documentos; sin embargo, esta solución y, por ende, la posibilidad de aportar pruebas en el juicio se ve limitada con la prohibición de requerir el envío de un expediente administrativo.

El Maestro Rodríguez Lobato critica tal situación y considera que "la prohibición mencionada por ser contraria a la finalidad evidente de la disposición que se comenta, puesto que priva al particular demandante de la oportunidad de probar los hechos constitutivos de su acción e impide al Tribunal allegarse los elementos de convicción necesarios y suficientes para resolver el problema planteado."⁴⁴

En favor de la prohibición de requerir el envío de los expedientes administrativos se ha argumentado que no es posible el envío porque hacerlo significaría entorpecer o detener el trámite administrativo ordinario, ya que los expedientes respectivos son de uso constante y al enviarlos al Tribunal no se tendrían a mano para realizar las actuaciones a que hubiera lugar.

⁴⁴ Raul Rodríguez Lobato, *op cit*, página 277

Por lo común las resoluciones impugnadas ante los organismos jurisdiccionales son las de los ejercicios anteriores y derivan del ejercicio de facultades de comprobación o del trámite de una instancia del particular y en este caso, porque se trata de un ejercicio anterior al de curso, como porque la resolución que emita la autoridad administrativa constituye el acto definitivo que pone fin al procedimiento en su fase oficiosa, es incuestionable que esa parte del expediente ya no puede ser de uso constante para la autoridad administrativa por lo que su envío no entorpece o detiene dicho trámite administrativo, en virtud de que ese trámite ya ha concluido

Por lo tanto, no hay algo que pueda justificar la prohibición para requerir el envío de un expediente administrativo, siempre que, fuera del que corresponde a un recurso administrativo que como se expuso podría enviarse completo.

La disposición contenida en el artículo 233, del Código Fiscal de la Federación, íntimamente relacionado con la disposición contenida en el artículo 209, segundo párrafo del mencionado Código, prevé en términos generales la obligación de las autoridades o funcionarios de expedir con toda oportunidad las copias de los documentos que les soliciten las partes para que puedan rendirlos como pruebas, si la Autoridad no cumpliera con la

obligación señalada, el propio artículo 233 en comento dispone que la parte interesada puede solicitar al magistrado instructor que requiera a los omisos y en caso de que persistiera la omisión y sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión y previo pago de derechos correspondientes, como consecuencia se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos y si la autoridad no es parte, el magistrado instructor puede hacer valer como medida de apremio la imposición de multas de hasta el monto del equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al trimestre, a los funcionarios responsables.

Se prevé que cuando se soliciten copias de documentos que no puedan proporcionarse en la práctica administrativa normal, las autoridades podrán solicitar un plazo adicional para hacer las diligencias extraordinarias que el caso amerite y si al cabo de éstas no se localizan, el magistrado instructor podrá considerar que se está en presencia de omisión por causa justificada.

El desahogo de la prueba pericial, según lo dispuesto por el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación, se lleva a cabo de la siguiente manera:

1. En el auto que recae a la contestación de la demanda o a la de su ampliación se requiere a las partes para que dentro del plazo de 10 días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño, apercibiéndolas de que si no lo hacen sin justa causa, o la persona no acepta el cargo o no reúne los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado el requerimiento.
2. Cuando a juicio del magistrado instructor deba presidir la diligencia y lo permita la naturaleza de ésta, señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial, pudiendo pedirle a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes y exigirles la práctica de nuevas diligencias.
- 3.- Si no está en el supuesto anterior, en los acuerdos por los que se discierne a cada perito el magistrado instructor les concede un plazo mínimo de 15 días para que rindan su dictamen, con el apercibimiento a la parte que lo propuso de que únicamente se considerarán los

dictámenes rendidos dentro del plazo concedido. El maestro Rodríguez Lobato considera violatorio de las garantías de audiencia y del debido proceso legal que consagra la Constitución Política mexicana el hecho que no se prevea la posibilidad de prorrogar el plazo a petición justificada del perito, porque si la naturaleza de la prueba resulta insuficiente el plazo concedido al perito para rendir su dictamen, una o ambas partes podrían quedarse sin esta prueba.

4. Por una sola vez y por causa que lo justifique, comunicada al magistrado instructor antes de vencer los plazos concedidos a los peritos las partes pueden solicitar la sustitución de su perito, señalando el nombre y el domicilio de la nueva persona propuesta, y la parte que haya sustituido a su perito antes de que éste fuera discernido, ya no podrá hacerlo después. La excesiva e injustificada rigidez de esta disposición también puede conducir a privar a las partes de rendir esta prueba, lo cual también es violatorio de las garantías de audiencia y del debido proceso legal que consagra la Ley Fundamental mexicana.
5. Si hay necesidad de un perito tercero, éste es designado por la Sala Regional de entre los que tiene adscritos y si no hubiera perito adscrito en la ciencia o arte sobre el cual versa el

peritaje, la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que debe rendir el dictamen respectivo por lo que las partes deberán cubrir sus honorarios. Si hay necesidad de designar un perito tercero valuador, el nombramiento debe recaer en una institución fiduciaria, de igual manera las partes cubrirán los honorarios.

Para el desahogo de la prueba testimonial, el artículo 232 del Código Fiscal de la Federación establece que se debe requerir a la parte oferente de la prueba para que presente a los testigos y si la parte oferente manifiesta no poder presentarlos, el magistrado instructor los debe citar para que comparezcan el día y hora que al efecto señala. De los testimonios se debe levantar acta pormenorizada y pueden serles formuladas por el magistrado o por las partes aquellas preguntas que estén en relación directa con los hechos controvertidos o persigan la aclaración de cualquier respuesta. Se prevé en este proceso legal que las autoridades rendirán su testimonio por escrito.

En el supuesto de que los testigos tengan su domicilio fuera de la sede de la Sala, el magistrado instructor calificará el interrogatorio y después exhortará a su homólogo de la sala correspondiente o podrá solicitar el auxilio de algún juez o magistrado

del Poder Judicial de la Federación o de algún tribunal administrativo federal, para que lo desahogue.

Las sentencias pueden pronunciarse por unanimidad o por mayoría de votos, por lo tanto, si el proyecto del magistrado instructor es aprobado por los otros dos magistrados firmándolo y entonces queda elevado a la categoría de sentencia; cuando la aprobación es por mayoría, el magistrado disidente puede limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o bien, puede formular voto particular razonado para lo cual tiene un plazo de 10 días; si el proyecto del magistrado instructor no es aceptado por los otros magistrados, el fallo se dicta con los argumentos de la mayoría y el proyecto puede quedar como voto particular.

El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación señala que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se deben fundar en derecho y deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, pero primeramente aquellos que puedan llevar a la nulidad lisa y llana, teniendo los magistrados la facultad de invocar hechos notorios. Además, las Salas pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y

examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuesto en la demanda y en la contestación de la demanda. Desde luego, no puede haber pronunciamiento de la Sala sino sobre los actos impugnados de manera expresa en la demanda, pero de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad o la ausencia total de fundamentación o motivación de la resolución tendiente a resolver.

El Tribunal Fiscal de la Federación al dictar sus fallos no podrá anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda, por lo que los Tribunales Colegiados de Circuito en el Apéndice 1975, Parte VI, Tesis 93, Página : 139, consideran que las sentencias del Tribunal Fiscal deben dictarse de conformidad al artículo 237 del multicitado Código Tributario.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN FORMALIDAD DE LAS SENTENCIAS DEL. Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación deben dictarse en los términos del artículo 229 del Código Fiscal de la Federación, o sea fundarse en derecho y examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos en la demanda, contestación y, en su caso la ampliación de ésta, expresando en sus puntos resolutive con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad declare o cuya validez reconozca. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Sexta Parte:

Volumen 63, pág. 76. Amparo directo 46/74. El Tunel, S. A. de C. V. 8 de marzo de 1974. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 69, pág. 73. Amparo directo 436/74. Inmobiliaria Industrial y Comercial, S.A. 5 de septiembre de 1974.

Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 72, pág. 114. Amparo directo 23/73. Farca y Farca, S. A. 11 de enero de 1975. Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 72, pág. 114. Amparo directo 826/74. Compañía Embotelladora Fronteriza, S.A. 24 de enero de 1975.

Unanimidad de votos. La publicación no menciona ponente.

Volumen 72, pág. 114. Amparo directo 109/75. Industria del Hierro, S. A. 10 de marzo de 1975. Unanimidad de votos.

La publicación no menciona ponente.

Luego entonces, las salas del Tribunal Fiscal de la Federación deben observar en toda sentencia los principios de congruencia, exhaustividad y motivación, lo cual estriba en que al resolver la controversia lo hagan atentas a lo planteado por las partes respecto de la resolución, la demanda y la contestación, sin omitir nada ni añadir cuestiones no hechas valer por los que controvierten, además, sus sentencias no deben contener consideraciones contrarias entre sí o con los puntos resolutivos, teniendo que expresar los motivos, razones y fundamentos de su resolución.

El principio de congruencia en las Sentencias del Tribunal Fiscal deben tener un desenvolvimiento lógico y debe haber conformidad de extensión,

concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes. Sobre este principio los Tribunales Colegiados de Circuito han sostenido la siguiente tesis, publicada en el Semanario Judicial de la Federación de la octava época, Tomo XIV-Julio Primera Parte, Página 515:

"CONGRUENCIA. CONCEPTO DE Las sentencias no sólo han de ser congruentes con la acción o acciones deducidas, con las excepciones opuestas y con las demás pretensiones de las partes que se hubieran hecho valer oportunamente, sino que deben ser congruentes con ellas mismas, es decir, por congruencia debe entenderse también la conformidad entre los resultados y las consideraciones del fallo. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Queja 488. Irma de Cabellos Romay. 8 de marzo de 1968.

Mayoría de votos. Ponente: José Galván Rojas. Secretario:

Vicente Martínez Sánchez.

Cuando se trate de sentencias que declaran la nulidad de la resolución impugnada por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o vicios del procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución, y cuando sea el caso de una sentencia que resuelva sobre la legalidad de la resolución dictada en recurso administrativo y si se cuenta con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la

parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante.

El Tribunal Fiscal de la Federación en Tesis aprobada en sesión de 12 de abril de 1996, sostiene la siguiente interpretación al artículo último citado, en virtud de las reformas del 15 de diciembre de 1995, ampliando su jurisdicción y poder estudiar nuevos agravios no planteados en el recurso administrativo por no ser considerado el procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad una segunda instancia:

SENTENCIA - INTERPRETACIÓN DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN: A partir del 1° de enero de 1996, entraron en vigor diversas reformas al Código Fiscal de la Federación, entre otras, las efectuadas al artículo 237 de este Ordenamiento, en donde se prevé, tratándose de las sentencias que resuelven sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, que: "al se cuente con elementos suficientes para ello, el Tribunal se pronunciará sobre la legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante". Ahora bien del análisis efectuado a la exposición de motivos de las formas a la ley se desprende que el legislador al otorgar tal facultad al Tribunal Fiscal de la Federación consideró lo siguiente: 1.- Que el recurso administrativo es una instancia del contribuyente o particular afectado por una resolución administrativa, que se da dentro del seno mismo de dicha administración activa a fin de que ésta reconozca los errores en que ella incurrió al pronunciar tal revisión y la modifique o la revoque; 2.- Por lo tanto, se toma en cuenta que el juicio de nulidad no es una segunda instancia del particular afectado por un acto administrativo, sino que es un medio de defensa jurisdiccional en el que el juzgador de manera autónoma y desligado de la administración pública, analiza la legalidad de una resolución administrativa emitiendo formal y materialmente una sentencia. Consecuentemente, se reconoce la facultad de este Tribunal para estudiar a la luz de los argumentos planteados en el juicio, la legalidad de la resolución impugnada sin que necesariamente deba ceñirse o ajustarse a lo alegado y resuelto en un procedimiento de autotutela administrativa. De donde se deriva que en el juicio de nulidad se hacen valer agravios no propuestos en el recurso administrativo, el Tribunal Fiscal en ejercicio de sus facultades puede estudiar tales argumentos dado que es un Tribunal con una jurisdicción más amplia originada en la reforma en cita.

En cuanto al sentido de la sentencia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el fallo puede reconocer la validez, declarar la nulidad de la resolución impugnada; o declarar la nulidad para determinados efectos, en este último supuesto se debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad administrativa debe el fallo, salvo que se trate de facultades discrecionales y si la sentencia obliga a la autoridad administrativa a realizar un determinado acto o a iniciar un procedimiento, debe cumplirse lo ordenado en un plazo de 4 meses, aun cuando haya transcurrido los plazos que señala los artículos 46-A y 67 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de las autoridades fiscales.

Sobre este último punto, el dispositivo legal mencionado no indica cuál es el efecto jurídico, si la autoridad administrativa no cumple con la sentencia en el plazo de 4 meses. En la práctica, el efecto es que ya no podrá actuar la autoridad fiscal, pues ya habrán operado el plazo para la extinción de facultades y el plazo de 4 meses que excepcionalmente se concede como prórroga por la ley.

Se prevén como causales de nulidad de una resolución administrativa, según el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:

Se prevén como causales de nulidad de una resolución administrativa, según el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:

I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II. La omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de motivación y fundamentación, en su caso.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trascendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que le motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades.

El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución cuando la resolución administrativa es ilegal por existir omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes o existan vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular, en los demás casos podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, excepto tratándose de facultades discrecionales de éstas..

Si dentro del plazo legalmente establecido, 45 días contados a partir del siguiente día a aquél en que

se cierre la instrucción del juicio, el magistrado instructor no formula el proyecto de sentencia o la Sala no dicta la sentencia, dentro de los 60 días contados a partir del siguiente día a aquél en que se cierre la instrucción del juicio, las partes pueden formular **excitativa de justicia** ante el Presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, según lo prevé los artículos 240 y 241 del Código Fiscal de la Federación, por lo que el Presidente del Tribunal solicitará al magistrado responsable que en un plazo de 5 días le informe sobre dicha situación. El presidente dará cuenta al Pleno del Tribunal para que califique la excitativa y de encontrarse fundada se le otorgará al magistrado responsable un plazo que no exceda de 15 días para que el magistrado formule el proyecto respectivo, bajo pena que de no cumplir se le sustituya del puesto, suponiendo que exista el proyecto de sentencia redactado por el magistrado responsable, se solicitará al presidente de la sala o sección correspondiente para que informe al presidente del tribunal dentro del plazo de tres días, quien dará cuenta al Pleno de dicho tribunal y si éste considera fundada la excitativa de justicia concederá un plazo de 10 días para que dicte la sentencia conminados de que de no ser así se podrá sustituir o cambiar de sección a los magistrados renuentes.

RECURSOS PROCESALES

En el actual Código Fiscal de la Federación se prevén los siguientes recursos procesales, según lo dispuesto por sus artículos 242 a 249.

a) Recurso de reclamación, procedente en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admiten, desechan o tengan por no presentada la demanda, la contestación de la demanda, la ampliación de ambas o alguna prueba; que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; o que rechacen la intervención de tercero interesado o del coadyuvante, se interpone ante la Sala o sección respectiva dentro de los 15 días siguientes a la notificación del acto a recurrir y se le correrá traslado a la contraparte para que dentro de los 15 días exprese lo que a su derecho convenga y la sala deberá resolver en término de cinco días.

b) La Apelación, procedente contra las resoluciones de las Salas Regionales que decretan o niegan sobreseimientos y contra las sentencias definitiva de dichas Salas, no serán apelables las sentencias que se dicten por virtud de la aplicación de una jurisprudencia del Poder Judicial Federal, para que proceda la apelación deberá encontrarse en alguno de los

siguientes supuestos que establece el artículo 245 del Código Fiscal de la Federación:

I.- Sea de cuantía que, a la fecha de presentación del recurso, exceda de 200 veces el salario mínimo general vigente del área geográfica del Distrito Federal, elevado al año.

II.- Sea de importancia y trascendencia acreditadas.

III.- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de importancia y trascendencia a juicio del superior jerárquico central o regional de la autoridad que se encargó de la defensa del asunto en la primera instancia.

IV.- Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

V.- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integran la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo."

La apelación se interpondrá dentro de los 20 días siguientes a que surta efectos la notificación del acto que se impugna ante la Sala Superior y sólo podrán presentar pruebas supervenientes o relativas a hechos posteriores de la sentencia que se impugna.

c) Recurso de revisión, procedente en contra de las sentencias dictadas en primera instancia por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación así como aquellas sentencias dictadas por virtud de jurisprudencia del Poder Judicial Federal, toda vez que estas últimas no pueden ser apelables (artículo 245 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación), se presenta ante el Tribunal Fiscal de la

Federación, en términos del artículo 163 de la Ley de Amparo, y conoce el Tribunal Colegiado de Circuito competente, mediante escrito que presente la autoridad, ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que dictó el fallo, dentro del término de 15 días, contados a partir de que surtió efectos la notificación del acto a recurrir.

Es oportuno señalar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación la establece el pleno de la Sala Superior cuando aprueba tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro contrario, o bien cuando alguna sección de la Sala Superior apruebe cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario. Los precedentes se forman por las tesis sustentadas en sentencias o en la resolución de contradicción de sentencias, aprobadas por el Pleno por ocho o más magistrados de la Sala Superior o en su caso por las tesis de las sentencias de las secciones de la Sala Superior, aprobadas por lo menos por cuatro magistrados integrantes de la sección correspondiente y además deben ser publicados en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Amparo

El juicio de amparo es un procedimiento que tiene lugar cuando se reclaman leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.

Constituyen la defensa del individuo contra cualquier exceso del poder. Es el medio para conservar incólume los preceptos constitucionales sobre cualquier ley o autoridad que trate de violarlos. Dicho procedimiento es de origen netamente mexicano y aunque tiene ciertas semejanzas con otros análogos, como el *habeas corpus*, supera a éstos por diversos conceptos, según lo afirman repetidos tratadistas. Ocupándose de individuos particulares, y se limita a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse los conceptos de violación planteados por el quejoso, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama, por lo que existen dos modos de solicitar el amparo; el primero, consiste en ocurrir ante los Tribunales Colegiados de Circuito, para reclamar las sentencias definitivas dictadas en los juicios civiles, penales, administrativos de tribunales administrativos (artículo 158 de la Ley de Amparo); y el segundo, a los jueces de distrito para reclamar los actos de la autoridad diferente de la judicial, o de ésta, ejecutados fuera de juicio o después de concluido, o de actos en el juicio cuya ejecución sea de imposible reparación o que afecten a personas extrañas al mismo juicio (artículo 114 de la Ley de

Amparo). En este último caso, el procedimiento se inicia en primera instancia ante los jueces de distrito, y como el fallo es recurrible ante los tribunales colegiados de circuito en términos del artículo 85 de la citada Ley, o bien en los casos previstos en el artículo 84 de la anterior ley señalada, la Suprema Corte de Justicia, ésta conoce y resuelve el recurso correspondiente.

Para conservar la materia del juicio de amparo existe el incidente de suspensión; el cual una vez resuelto favorablemente, obliga a la autoridad responsable a no ejecutar el acto que se estima violatorio de garantía.

Ahora bien, las dos salas de la Suprema Corte de Justicia conocen de estos juicios de amparo, cuando se planteen problemas de constitucionalidad, o por normas que directamente violen preceptos constitucionales, convirtiéndose a la Suprema Corte de Justicia, en un tribunal de constitucionalidad.

TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO

En cuanto se refiere a los tribunales colegiados de circuito, éstos se integran por tres magistrados. Sus atribuciones se encuentran expresamente señalada en el artículo 37 de la ley orgánica respectiva. El inciso "b" establece que esos tribunales son competentes para conocer en materia administrativa

de las sentencias dictadas por tribunales administrativos o judiciales, sean locales o federales. Asimismo, conocerá de los recursos que procedan contra los actos o resoluciones que pronuncien los jueces de distrito o el superior del tribunal responsable, en los casos de las fracciones I, II y III del artículo 83 de la Ley de Amparo; del recurso de queja en los casos de las fracciones V a XI del artículo 95 de la Ley de Amparo; del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en audiencia constitucional por los jueces de distrito, tribunales unitarios de circuito o por el superior del tribunal responsable en los casos que menciona el artículo 85 de la Ley de Amparo, así como el que establezcan las leyes de conformidad a la fracción I-B del artículo 104 Constitucional; los conflictos de competencia, así como los impedimentos y excusas en materia de amparo, que se susciten entre tribunales unitarios de circuito y jueces de distrito dentro de su jurisdicción.

JUZGADOS DE DISTRITO

Los juzgados de distrito conocerán de actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo. En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si

por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a menos que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia. La fracción III del artículo 114 de la Ley de Amparo, indica que se promoverá ante los jueces de distrito en contra de actos de tribunales judiciales administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido. si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, y se pueden reclamar en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso. Respecto de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.

Esta última fracción citada se halla conforme con lo dispuesto en el artículo 104 constitucional, en lo que se refiere a la materia contencioso administrativa.

Los juzgados de distrito en materia administrativa, tienen sus atribuciones fundadas en el artículo 52 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Se encuentran establecidos dentro de los veintitrés circuitos, de los cuales treinta juzgados tienen su jurisdicción dentro del primer circuito el cual corresponde a la Ciudad de México, de

conformidad con el acuerdo (número 1/1994) del Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relativo a la creación de Órganos Jurisdiccionales. Su creación, se justifica por el aumento poblacional y el auge de asuntos de esta naturaleza, por lo que el aumento de jueces en la materia administrativa era necesario, como es fácilmente comprensible, puesto que ahora existen mas de 18 millones de habitantes en el Distrito Federal.

PRINCIPIOS FUNDAMENTALES DEL JUICIO DE AMPARO

Las bases procesales que rigen nuestro juicio de garantías se encuentran consignadas en el artículo 107 constitucional, el cual en sus diversas fracciones establece el régimen de seguridad jurídica y preservación de los derechos fundamentales del hombre.

Con objeto de dar una visión de tales principios, a continuación se expone un catálogo de los mismos:

a) Principio de instancia de parte agraviada.

Es uno de los principios angulares sobre los que descansa nuestra institución, porque precisamente a través de él se consagra la acción constitucional ante el órgano jurisdiccional, pues el juicio de amparo sólo procede a petición de parte interesada, nunca de oficio, con excepción de los actos de

autoridad que violen o atenten contra las garantías de los gobernados establecidas en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de cualquier acto que implique la privación de la Vida o de la Libertad. Es necesario, por regla general y sobre todo en materia administrativa, que se cause un perjuicio o se sufra un daño que recibe el nombre de agravio, para que los tribunales federales competentes resuelvan si se ha violado en contra de la persona agraviada sus derechos individuales o sociales consignados en la Constitución.

b) Principio de prosecución judicial del amparo.

Este principio origina la substanciación del juicio de amparo que se encuentra prevista en la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución, en la que se establecen las formas procesales que debe revestir el juicio de amparo.

c) Principio de la relatividad de la sentencia de amparo.

Los creadores forjadores de nuestro juicio constitucional consagraron esta fórmula a través de la cual se evita que las sentencias de amparo tengan efectos *erga omnes*, es decir, generales, sino que las resoluciones sólo deben limitarse a amparar y proteger al quejoso en el

caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que se hubiere reclamado.

d) Principio de definitividad del juicio de amparo.

Este principio consiste en que el juicio de garantías para ser procedente, requiere un elemento *sine qua non*: deben agotarse, antes de interponer el juicio de amparo, todos los recursos ordinarios que señale la ley que rija el acto que se reclame, salvo las excepciones que la misma establezca.

e) Principio de estricto derecho.

El juzgador se limita a estudiar, al conocer del juicio de garantías, los conceptos de violación planteados en la demanda de amparo por el quejoso, sin poder suplir de oficio ni los actos reclamados ni los conceptos de violación. Sin embargo, el mismo artículo 107 constitucional y su Ley Reglamentaria establecen excepciones a este principio, en materia penal, laboral agraria, cuando se trate de leyes declaradas inconstitucionales por nuestra Suprema Corte de Justicia, y con relación a menores, en cuyos casos los tribunales que conozcan del juicio de amparo tienen el deber en unos casos, y en otros la facultad, de suplir la queja deficiente, o sea

subsanan de manera oficiosa las imprevisiones o carencias en que haya incurrido el quejoso en su demanda de amparo, llegándose en algunos casos en materia agraria, a suplir no sólo la deficiencia de los conceptos de violación, sino los mismos actos reclamados. Por tanto, tienen la obligación los jueces de Distrito, magistrados de Circuito y ministros de la Suprema Corte de Justicia, de amparar a los núcleos de población por los actos reclamados que aparezcan en el proceso de amparo, a pesar de que no hayan sido puntualizados en la demanda de garantías.

Tanto en el amparo directo como en el indirecto en materia administrativa, rige el principio de estricto derecho en el procedimiento, como ha sido reconocido por el propio Poder Judicial y se observa de la siguiente tesis:

PRINCIPIO DE ESTRICTO DERECHO. El principio de estricto derecho que rige el juicio de garantías en materia administrativa y los recursos relacionados con el mismo, imponen la obligación de examinar la resolución impugnada únicamente a la luz de las defensas que esgrima el agraviado, sin estar permitido ir más allá de las mismas, o sea suplir la deficiencia de la queja. En tal virtud, si en la resolución recurrida se expresan diversos fundamentos, los agravios deben estar encaminados a desvirtuar cada uno de ellos, so pena de resultar inoperante, pues la subsistencia de uno solo de los fundamentos de aquella, constreñirá al tribunal de alzada a su confirmación.

Queja 6/72. Autobuses México-Tenango del Valle, S.A. de C.V. 22 de Septiembre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe López Contreras. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1972. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 109.

f) Principio de procedencia del amparo.

Los órganos competentes para conocer de nuestro juicio de garantías son los tribunales de la Federación, que en su orden jerárquico son: Suprema Corte de Justicia, Tribunales Colegiados de Circuito, Juzgados de Distrito y excepcionalmente el superior del tribunal que haya cometido la violación en los términos del artículo 37 de la Ley de Amparo.

El juicio de amparo se divide en amparo directo y amparo indirecto, o siguiendo la terminología del Maestro Burgoa: amparo uninstitucional y amparo biinstitucional, estableciéndose la procedencia de uno u otro en razón de la naturaleza del acto reclamado. En efecto, cuando se trate de tales resoluciones, sino de otro tipo de actos que no tengan tal carácter, pero que también sean violatorios de garantías individuales, será procedente el amparo indirecto. Son competentes para conocer del primero, o sea del amparo directo, la Suprema Corte de Justicia o los tribunales Colegiados de Circuito en su caso; en cambio, serán competentes para conocer del amparo indirecto los jueces de Distrito, es decir, cuando no se trate de sentencias definitivas dictadas por tribunales judiciales o administrativos o contra laudos pronunciados por tribunales del trabajo.

AMPARO INDIRECTO

En términos generales, el juicio de amparo indirecto en materia administrativa procede:

- a) Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular.
- b) Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, habida cuenta de que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales.
- c) Contra acto del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir, resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo resolución que desecha una demanda o la que sobresee el juicio.

AMPARO DIRECTO

El amparo directo en materia administrativa procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Fiscal de la Federación, por ser de las que encuadran en la hipótesis establecida en el artículo 107, fracción V, inciso "b".

La Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en su artículo 37 inciso "b" establece que será competente en materia administrativa, de conocer sobre sentencias o resoluciones dictadas por los tribunales administrativos -como en el caso lo es el Tribunal Fiscal de la Federación- o judiciales, sean locales o federales, los tribunales colegiados de circuito.

SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO

Al tratar al procedimiento administrativo de ejecución señalamos que la suspensión de dicho procedimiento, o sea, la suspensión de la ejecución de las resoluciones de la autoridad fiscal determinantes de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, durante la tramitación de una impugnación, conforme a las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación sólo es operante si la impugnación se hace a través de los medios de defensa que el propio Código prevé y regula, es decir, a través de los recursos administrativos o del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero no si la impugnación se hace a través del juicio de amparo y esto es así por la sencilla razón de que el juicio de amparo está establecido y regulado por una ley distinta y específica.

En virtud de lo anterior, la suspensión del acto reclamado en juicio de amparo se rige por las

disposiciones de la Ley de Amparo y su procedimiento, pero en ambos casos tiene la misma característica de ser, siguiendo las ideas del Emérito Maestro Burgoa, una medida cautelar que conserva la materia del amparo porque impide que el acto de autoridad impugnado en la vía constitucional se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias en detrimento del quejoso mientras se resuelve ejecutoriamente el juicio de garantías. Este autor nos dice que la suspensión es un acto⁴⁹.

“...creador de una situación de paralización o cesación, temporalmente limitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo o iniciación, desarrollo o consecuencias de dicho acto, a partir de la mencionada paralización o cesación, sin que se invaliden los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado”.

El Ministro Genaro Góngora considera que son objetos de la suspensión:⁵⁰

“...La suspensión del acto reclamado tiene como objeto primordial mantener viva la materia del amparo...también se propone evitar al agraviado...los perjuicios que la ejecución del acto pudiera ocasionarle”

En el caso del Amparo indirecto, la procedencia y requisitos del otorgamiento de la suspensión se rige por lo dispuesto en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo y no obstante que se satisfagan los

⁴⁹ Ignacio Burgoa, *EL JUICIO DE AMPARO*, Ed. Porrúa, México 1992, página 711.

⁵⁰ Genaro Góngora Pimentel, *LA SUSPENSIÓN EN MATERIA ADMINISTRATIVA*, Ed. Porrúa, México 1993, página 2

requisitos legales, es de facultad discrecional del juez de distrito conceder o negar la suspensión.

En el supuesto del Amparo directo, la suspensión se rige por las disposiciones del Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, pero la regulación resulta insuficiente e imprecisa, pues aunque el artículo 170 de dicha ley dispone que en los juicios de amparo de la competencia de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito en asuntos penales, civiles, administrativos o laborales, la autoridad responsable mandará suspender la ejecución de la sentencia reclamada con arreglo al artículo 107, fracciones X y XI, de la Constitución Federal, sujetándose a las disposiciones del propio Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, resulta que dicho Capítulo en sus demás artículos, del 171 al 176, es omiso en establecer el procedimiento a que debe sujetarse la autoridad responsable para ordenar la suspensión cuando se trata de un asunto administrativo. Por lo tanto, la única regla sobre la suspensión que nos da la Ley de Amparo es la que señala cuál es la autoridad competente para conocer de la suspensión: la autoridad responsable, en este caso, el Tribunal Fiscal de la Federación, ya sea una Sala Regional o la Sala Superior.

En estas condiciones y puesto que el artículo 170 de la Ley de Amparo exige la observancia de lo

dispuesto por las fracciones X y XI del artículo 107 de la Constitución General de la República, jurídicamente resulta razonable concluir que para ordenar la suspensión en relación con su sentencia reclamada la autoridad responsable debe atender a lo previsto por estas disposiciones constitucionales y cuidar que se reúnan las condiciones y garantías que determina la ley, y que el agraviado le pida la suspensión.

Satisfechos los requisitos legales, la autoridad responsable debe mandar suspender la ejecución de la sentencia reclamada, pero surge el problema de que por la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación sus sentencias son declarativas, ya sea de la validez del acto impugnado o de su nulidad, por lo que carecen de ejecución. Aún en aquellos casos en que la declaratoria de nulidad contiene elementos propios del contencioso de plena jurisdicción, como cuando en una nulidad para efectos señala los términos en los que debe dictarse el nuevo acto; o cuando se anula una resolución que niega el otorgamiento de un estímulo fiscal o la devolución de una cantidad pagada indebidamente, casos en los cuales la sentencia es constitutiva de derechos para el demandante, la sentencia no tiene ejecución y en ningún caso el Tribunal Fiscal de la Federación tiene potestad o imperio para ejecutar o hacer cumplir sus sentencias, lo que sólo se puede lograr, como es de explorado derecho y sobre lo cual

hay abundantes precedentes del Poder Judicial Federal, a través del juicio de amparo.

Sobre la ejecución de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación resultan interesantes las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"TRIBUNAL FISCAL. SUSPENSIÓN DE LOS FALLOS DEL. La naturaleza de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación (actualmente artículos 238 y 239), consiste en que se limitan a declarar la validez o nulidad del acto administrativo, y, por ello, esos fallos no llevan implícito principio de ejecución, por lo cual carece de materia solicitar la suspensión de los mismos.

Amparo en revisión 1593/1964. Cía. de Fianzas México, S.A. Noviembre 24 de 1965.

Unanidad 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Ibarra.

Segunda Sala. Sexta Época. Volumen CI. Tercera Parte, pág. 38.

"TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EJECUCIÓN DE SENTENCIAS. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en tratándose de juicios de nulidad, no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, no pueden tener ejecución alguna, ya que se limitan a reconocer la validez de la resolución administrativa o declarar su nulidad. En tal virtud, al emitir una Sala del Tribunal Fiscal sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación.

Amparo directo 3761/69. Garabet Maermanian Arutun.

Fallado el 12 de junio de 1979. Unanidad de 5 votos. Ponente: Mtro. Carlos del Río Rodríguez. Secretaria: Lic. Fausta Moreno Flores.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1970. Segunda Sala. Pág. 125.

En virtud de lo anterior, cuando se trata de sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación la

suspensión se refiere no a su ejecución, sino a sus efectos, es decir, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 170 de la Ley de Amparo, una vez satisfechos los requisitos legales respectivos, el Tribunal Fiscal de la Federación, como autoridad responsable, mandará suspender los efectos de su sentencia reclamada hasta que se resuelva el juicio de amparo. por lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en jurisprudencia publicada en el Apéndice 1985, Parte III, Tesis 328

Página 556

"TRIBUNAL FISCAL. EL AMPARO ES PROCEDENTE PARA EL EFECTO DE EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE SUS SENTENCIAS.

Las sentencias del Tribunal Fiscal, son en términos generales, de carácter declarativo; en consecuencia, no motivan por sí mismas, en forma directa, la ejecución forzosa. Justamente por ello, el código de la materia no establece recurso o procedimiento alguno para obtener el cumplimiento de las sentencias que pronuncia; y atendiendo a que dicho órgano carece legalmente de medios coercitivos para proveer al cumplimiento de sus fallos, resulta indispensable que ante otro tribunal se tramite el proceso cuya culminación sea convertirla en una sentencia meramente declarativa, en un mandamiento idóneo, por sí mismo, para motivar de modo directo la ejecución. Si las resoluciones de aquel tribunal son definitivas y poseen la fuerza de la cosa juzgada, y si, por tanto, crean una obligación a cargo de un órgano administrativo, la cual es correlativa del derecho de un particular, no puede negarse que cuando se desobedece, o se deja de cumplir el fallo de la Sala Fiscal, se incurre en una violación de garantías, puesto que se priva a un individuo del derecho que surge de una sentencia firme, pronunciada por autoridad competente, y esta privación se realiza sin que el órgano administrativo actúe con arreglo a la ley, y sin que la negativa, la omisión o la resistencia estén, de ninguna manera, legalmente fundadas y motivadas. Es claro, por ende, que el incumplimiento de las sentencias que pronuncie el Tribunal Fiscal da lugar a la interposición del juicio de amparo por violación de los artículos 14 y 16 constitucionales.

PRECEDENTES:

Sexta Época, Tercera Parte:

Vol. XXXVI, pág. 69. Amparo en revisión 1697/60. Rodolfo L.

Flores. 29 de junio de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. XXXVII, pág. 125. Amparo en revisión 1695/60. Juan B.

Carranza. 25 de julio de 1960. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Vol. XXXIX, pág. 77 Y 79. Amparo en revisión 1646/60. Andrés G. Rebollar. 28 de septiembre de 1960. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Rafael Matos Escobedo.

Vol. XLV, pág. 159. Amparo en revisión 8126/59. Cía. Minera Asarco, S. A. 8 de marzo de 1961. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

Vol. XLVII, pág. 67. Amparo en revisión 2799/60. Sothenes González Tijerina. 10 de mayo de 1961. 5 votos. Ponente:

Rafael Matos Escobedo.*

FORMAS DE GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL

El artículo 141 señala cuáles son las formas con que los contribuyentes pueden garantizar el interés fiscal, siendo éstas:

* I.- Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.

* II.- Prenda o hipoteca.

* III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.

* IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que comprende su idoneidad y solvencia.

* V.- Embargo en la vía administrativa*.

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

En el mismo artículo se señala que, "la garantía deberá comprender, además de las contribuciones

adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes".

Además se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes las garantías tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

Al respecto, es de tener en cuenta que el artículo 142 del Código Fiscal de la Federación señala cuatro hipótesis en las cuales existe la obligación, por parte del contribuyente, de garantizar el interés fiscal. Dichas hipótesis son:

- a) Cuando se solicita la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- b) Cuando se pide prórroga para el pago de los créditos fiscales en parcelidades (recuérdese que en los términos de los artículos 66 del Código Fiscal de la Federación y 59 de su Reglamento, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede, discrecionalmente, autorizar que se pague en parcelidades hasta por un plazo máximo de 36 meses, previa exhibición de un informe del movimiento que hubo en caja y bancos, y solamente si se desarrollan actividades empresariales. Estos mismos preceptos atienden al caso en que el particular no cuenta con la liquidez suficiente para enterar las obligaciones adeudadas).
- c) Cuando se solicita el embargo sobre bienes que previamente han sido embargados por fisco locales, o hipotecados.
- d) En los demás casos en que lo ordene el Código Fiscal u otras leyes tributarias.

Obligación de garantizar el interés fiscal cuando se solicita la suspensión

El contribuyente busca evitar el embargo sobre sus bienes o derechos, por lo que interpone la defensa legal que considere conveniente. En tal caso, debe acreditarse lo siguiente, en términos del artículo 144: haber garantizado el interés fiscal dentro de los 45 días siguientes a la notificación del crédito y exhibir copia sellada del medio de defensa interpuesto.

En el caso antes señalado, pueden darse los siguientes supuestos:

Que el contribuyente finalmente no interponga la defensa legal y, por tanto, continuará el procedimiento administrativo de ejecución.

Que el contribuyente sólo impugne algunos créditos y otros no. Consecuentemente, deberá pagar los no impugnados mediante declaración complementaria, y garantizar el interés fiscal en cuanto a las obligaciones impugnadas por medio de las defensas legales indicadas.

Que se resuelva la controversia en última instancia; si el contribuyente demuestra no adeudar el crédito, el fisco hará el retiro

correspondiente y concluirá el procedimiento administrativo de ejecución suspendido; si el contribuyente es condenado a cubrir el crédito, tiene la obligación de enterarlo mediante la declaración correspondiente o, en caso contrario, se reanuda en su contra el procedimiento administrativo de ejecución suspendido.

Los Tribunales Colegiados de Circuito considera por criterio publicado recientemente en el Semanario Judicial de la Federación, novena Época, Tomo III, segundo Tribunal Colegiado del primer circuito, marzo 1996 página 1030,

"SUSPENSIÓN TRATÁNDOSE DE MULTAS ADMINISTRATIVAS NO DEBE EXIGIRSE LA GARANTÍA SEÑALADA EN EL ARTICULO 136 DE LA LEY DE AMPARO. De conformidad con lo que establece el artículo 3º, del Código fiscal de la Federación, los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de derecho público, entre los que se encuentran comprendidos las "multas administrativas". Por tanto, si el artículo 136, de la Ley de Amparo, señala como requisito para que surta efectos la suspensión cuando el amparo se pide contra el cobro de "contribuciones", el depósito de la cantidad que se cobra ante la Tesorería de la Federación, entidad federativa o municipio correspondiente; debe concluirse que, tal requisito no debe satisfacerse cuando el acto reclamado lo es "una multa administrativa", pues éstas son de naturaleza distinta de las contribuciones, en términos del código tributario federal"

Obligación de garantizar el interés fiscal cuando se solicita embargo sobre bienes previamente embargados o hipotecados.

Para obtener la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el contribuyente pide que se trabaje embargo sobre bienes que han sido previamente embargados por fiscos locales sean estos estatales o municipales; o bien están sujetos a cédula hipotecaria. El embargo se trahará de todos modos y se comunicará tal hecho a los fiscos locales. Si éstos muestran inconformidad con el embargo, los tribunales judiciales federales resolverán la controversia. En tanto dicha inconformidad no esté resuelta, no se aplicará el producto del embargo, a menos que se garantice el interés fiscal.

Se reitera que para obtener la suspensión de este procedimiento, se deben emplear las garantías personales señaladas por la ley, tales como la fianza o la obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, o las reales, consistentes en el depósito de dinero, en instituciones de crédito autorizadas para ello, la prenda y la hipoteca. Asimismo, aquellas a las que se refiere el presente inciso, como lo es el procedimiento administrativo de ejecución o embargo en vía administrativa.

Capítulo 3

**Fines del Derecho
en el Sistema de Contribuciones**

FINES DEL DERECHO EN EL SISTEMA DE CONTRIBUCIONES

De acuerdo a la celebre frase de Hegel "todo lo real es racional y todo lo racional es real", se puede afirmar que toda realidad posee una racionalidad inherente y que lo razonable posee realidad. Esta afirmación considerada textualmente nos puede conducir a aceptar la racionalidad de realidades absurdas, o bien la realidad de racionios descabellados. Sin embargo, de acuerdo con la filosofia de Hegel, lo racional para ser tal, se debe encontrar justificado por una necesidad, lo que significa que lo real es racional sólo en cuanto constituye la expresión de una necesidad subyacente, de tal forma que las realidades absurdas al no constituir la respuesta a una necesidad, al no ser racionales, deberán desaparecer. Por ejemplo, una realidad histórica tal como el esclavismo, mientras fue la expresión de una necesidad social, fue racional, sin embargo, cuando desaparecieron la necesidades socio-históricas que la justificaban, perdió su racionalidad desapareciendo también su realidad.

El derecho posee una realidad universal y una racionalidad, de esta forma, el derecho es un medio que satisface una determinada necesidad y la

resolución de ésta, misma que pretende llevar a cabo, lo cual constituye un conjunto de fines.

Tradicionalmente, se reconoce que el derecho se justifica en cuanto pretende alcanzar básicamente tres fines: el bien común, la justicia y la seguridad jurídica. Analizaremos cada uno de estos elementos, para después exponer la interrelación que existe entre los mismos y con la materia tributaria.

El bien común

El bien común suele entenderse en dos sentidos aparentemente contradictorios: por una parte se le asigna carácter de un patrimonio heredado por la humanidad del que se recibe un beneficio; y por la otra, como una entidad situada fuera de nosotros que reclama nuestro trabajo, nuestro esfuerzo, es decir que nos exige una aportación. Contemplar al bien común en uno u otro sentido implica permanecer en la superficie del problema y contemplar dicho fenómeno parcialmente.

De acuerdo con los filósofos aristotélicos-tomistas, González Uribe define el bien común como:

"Un conjunto de condiciones materiales y espirituales para el pleno desarrollo de los seres humanos, se orienta finalmente a el valor supremo de la vida social: el bien total de la persona humana. Este es el valor más alto en la escala axiológica política, al cual todos los demás deben estar subordinados. El bien del hombre, considerado en todas sus dimensiones: como persona, dotada de una eminente dignidad ontológica y moral; como ser racional y libre, con un fin individual, propio o intransferible; como sujeto autónomo de derechos y obligaciones, capaz de decidir, por sí mismo y en última instancia, su propio destino".

Existe, por lo tanto, un orden esencial que está escrito en la naturaleza íntima del bien común. Un orden teleológico, que supone una jerarquía de fines y de valores. El aparato material del Estado está al servicio de los bienes y valores del bien común, y éste, a su vez, al del bien supremo de la persona humana. En ese orden fundamental de fines existenciales, el bien común tiende a realizar el orden de la sociedad en un doble plano: el de la libertad y el de la proporcionalidad.

El bien común constituye un conjunto de condiciones materiales y espirituales que cabe concebir como creación humana para la realización del bienestar del individuo; este patrimonio, que la civilización ofrece al hombre para alcanzar seguridad, felicidad y realización personal en general, es decir el pleno desarrollo de los seres humanos, se compone de conocimientos científicos, técnicos, idiomas, hábitos de vida, medios de transporte, etcétera. Sin embargo, este conjunto de bienes que nos ha heredado la humanidad, no son del todo extraños a nosotros ni podemos disponer de ellos sin más, así como cuando caminamos por el bosque y nos encontramos una manzana, que sin el mayor esfuerzo levantamos y nos comemos. Muy por el contrario, la herencia de la civilización, nos exige una actitud positiva para poder disponer de su bienes, y es más, nos pide que aportemos algo a ese caudal de benefactores, pues la evolución de la civilización nunca está

completamente terminada, además de que la vida humana se complica día con día y requiere contar con más y mejores medios para la satisfacción de nuestras necesidades.

De lo anterior, se desprende que para disponer en nuestro beneficio de los elementos que integran el bien común, se requiere que otorguemos esfuerzo y trabajo constante y permanentemente, de tal manera que mientras más aportemos, más beneficios derivados del bien común recibiremos, lo que no significa que mientras más nos esforcemos, recibiremos más, esto se debe a que ciertos medios de aportación al bien común, como la riqueza económica, se heredan, de tal forma que ciertos individuos con menos esfuerzo dan más y por lo mismo reciben mayores beneficios del bien común.

Como creaciones humanas para un fin, los elementos que integran el bien común, crean determinadas expectativas o ideales que se confunden muchas veces con lo que es el bien común. Por ejemplo, la riqueza económica que produce una sociedad da lugar a ideales de bienestar material, mismos que se confunden con el propio bien común. Lo anterior, de ninguna manera significa que los bienes comunes sólo sean materiales, ya que pueden ser incorpóreos como el arte, la filosofía, etcétera, bienes que también dan lugar a ideales concretos.

En ocasiones se ha llegado a suponer que el individuo debe realizar un fin específico, que se encuentra previo a su existencia, o bien, que es inherente a su naturaleza; en este caso se ha entendió que el bien común, constituye un conjunto de condicionantes sociales que permiten que él mismo, desarrolle las capacidades necesarias para alcanzar ese fin que le es propio.

La relación típica del bien común, implica por una parte, la aportación que realizan los individuos al patrimonio social heredado por la civilización; y por la otra, la retribución que obtienen los mismos para su beneficio personal de los frutos que otorga el bien común. Pero esto no es más que el principio sobre el que se constituye toda la compleja magnitud del bien común, pues para que se le considere como tal, se requiere además que la retribución que obtiene el individuo sea equivalente a la aportación que efectúa, y esto en dos sentidos: en primera instancia resulta indispensable que la aportación, que brinden al patrimonio todos los individuos en sus mutuas interrelaciones, considerados en su conjunto, retribuya en términos generales al bienestar de ellos mismos, aquí se trata de un equilibrio entre el interés general y el interés particular vistos en términos absolutos; por otra parte, se requiere que exista una equivalencia entre lo que cada individuo considerado en su

particularidad aporta al bien común y el beneficio que recibe el mismo.

Precisamente la organización de esas relaciones interdependientes, que lleva implícita el bien común, y el logro de los ideales a que da lugar el mismo, se aseguran y con esto se contribuye a crear las condiciones necesarias para su materialización, mediante el derecho. De esta forma, cuando se afirma que el fin del derecho lo constituye el bien común, se quiere decir con ello que su objetivo consiste en organizar la interrelación social, no de cualquier manera, sino de acuerdo con las relaciones que le son propias a la estructura del bien común de la época y del lugar de que se trate, así como crear las condiciones necesarias a efecto de que los ideales a que da lugar el bien común, irrealizables por el momento, sean posibles y reales en el futuro.

El bien común debe promover y garantizar, la libertad del hombre, que es el don más precioso y sin el cual no puede alcanzar su finalidad propia de ente racional. Una libertad que tiene múltiples aspectos: libertad de conciencia, de pensamiento, de palabra, de educación, de formar o no una familia, de cambiar de domicilio o de nacionalidad, de industria y comercio, y tantas otras. Si el hombre no es libre para alcanzar su fin supremo, de nada sirve el bien común. Más bien se convierte en una cárcel, y no en un hogar para los individuos.

Rafael Preciado Hernández menciona que se suelen distinguir los siguientes tipos de bien común⁵¹

Bien común conforme al orden sobrenatural que coincide con la causa primera y fin último de todo lo creado, ya que del Soberano Bien proceden y a él tienden todas las criaturas.

Bien común de la especie humana comprende todas las realizaciones que con su inteligencia y voluntad ha venido acumulando el ser humano desde que apareció sobre la tierra, pues constituyen un acervo cultural y civilizador que no pertenecen a un ser humano individual, ni a un pueblo, ni a un grupo de naciones, sino que representa más bien un patrimonio común de la humanidad.

Bien común nacional viene a ser la participación de un pueblo determinado en el bien común de la especie humana, en cuanto a esa participación a través del tiempo, a veces de siglos, imprime un estilo de vida a los miembros de la comunidad de que se trata, dándole así una fisonomía o rostro nacional.

Bien común público consiste esencialmente en la creación estable y garantizada de condiciones comunes, tanto del orden material como de orden espiritual, que sean las más favorables, de acuerdo con las circunstancias, para la realización del bien común propio de cada uno de los individuos y de los grupos sociales que integran el Estado.

Bien común desinteresado que consiste en la conservación de la unidad social y de todo lo que a ella concurre, por sí misma, en tanto que realiza la perfección máxima de la especie humana.

Bien común útil que en términos generales consiste en la conservación de la unidad social y de todo lo que a ella concurre, por sí misma, en tanto que realiza la perfección máxima de la especie humana.

Bien común de los individuos asociados el bien como útil, en cuanto se traduce en ayuda y asistencia para cada uno de los miembros de la sociedad, es el bien común de los individuos, pero de los individuos asociados.

Bien común de la colectividad a la misma comunidad que constituye el bien común útil, en cuanto es referida al ser y a las operaciones propias del grupo, se le llama bien común de la colectividad.

⁵¹ Rafael Preciado Hernández, *LECCIONES DE FILOSOFÍA DEL DERECHO*, UNAM, México 1986, páginas 200-202.

Parecería que todas estas acepciones y muchas que en el futuro se pudieran acuñar, no son más que caracterizaciones de formas concretas en las que aparece el bien común en un momento y lugar determinado, y son limitadas para expresar la esencia de un solo y único bien común que no sólo constituye la herencia que nos ha legado la humanidad, sino que también es un acontecer actual en el que todos los seres humanos participamos de sus beneficios y le aportamos nuestro esfuerzo y trabajo, aunque se regule por muchos y diversos derechos y aparezca en múltiples y variadas relaciones sociales concretas, ya sean de carácter nacional, económico, político, etcétera.

LA NOCIÓN DEL BIEN COMÚN

La falta del establecimiento de límites concretos y temporales sobre las funciones del Estado ha sido la principal falla en el orden teórico, lo que ha dado lugar en el terreno de los hechos a que los gobiernos hayan ido en sus funciones más allá de las que requiere un bien común rectamente entendido.

La función primordial del Estado es intentar lograr un orden y seguridad en la sociedad a través del gobierno, lo que en la realidad implica una intervención, que no debe entenderse como un Estado policía o del *laissez-faire*, sino un Estado que a través de un orden jurídico cree mediante intervenciones las condiciones sociales que

garanticen un clima de libertades económicas, políticas, culturales y espirituales que hagan que cada hombre, de acuerdo con su capacidad y su inteligencia, deseos y hasta caprichos, busque lo que él considera su fin último y su felicidad; para ello, el Estado debe cuidar que nadie sea forzado a efectuar actos en contra de su voluntad.

Cuando el gobierno del Estado se atribuye funciones como la de transmitir riqueza de unos a otros, crear una mayor riqueza o garantizar empleos, seguridad social y un mínimo de subsistencia, funciones que aunque teóricamente son loables, termina causando más daño que beneficio. Además, descuida sus propios fines y se convierte poco a poco en un enorme aparato burocrático para cuya existencia necesita grandes cantidades de recursos que son sustraídos de los pobladores a través de los impuestos y del proceso inflacionario. Y al final causa mayores desequilibrios sociales que aquellos teóricos beneficios que se había propuesto alcanzar.

Deben definirse, concretar y limitar los fines del Estado, para poder concretar, definir y limitar los impuestos que un Estado puede exigir con justicia a los gobernados.

El Estado debe limitarse a mantener el orden, la justicia y la seguridad de un país. Todos los gobiernos que se han adjudicado otros fines, como en

los estados providencia o welfare state así como en los estados socialistas, acaban convirtiéndose en gobiernos despóticos, que benefician sólo a quienes gobiernan, más que coordinar la convivencia la obstaculizan; y terminan, convirtiéndose en exploradores de los gobernados.

LAS NECESIDADES COLECTIVAS

El maestro Luis Pazos⁵² se apoya en los criterios de Federico Flora sobre el gasto público y lo justifica en tanto va a satisfacer una necesidad colectiva que se caracteriza por a) "ser sentidas por la totalidad o la mayoría de los consociados" y b) inasequible a la industria privada o asequible solamente con un dispendio de fuerzas económicas superiores al gasto o dispendio del Estado. (v.g. la defensa y administración de justicia.)

Las necesidades colectivas, históricamente variables no vienen ni predeterminadas por la ciencia ni discutidas, sino simplemente tomadas como premisas de la actividad financiera ó de su extensión, de la misma manera en que la Economía no determina si la necesidad es moral o inmoral, higiénica o nociva, sino que lo asume como génesis de la actividad económica.

⁵²Luis Pazos, **LOS LÍMITES DE LOS IMPUESTOS**, Ed. Diana, México, página 77

Por lo tanto, el término "necesidades colectivas" da lugar a imprecisiones, y la causa es que no existen necesidades colectivas o públicas.

El único ser que en último término es sujeto de necesidades es la persona humana. Lo correcto es señalar que a través del gobierno se satisfacen en mejor forma una serie de necesidades individuales, comunes a todos los miembros de la sociedad. Las necesidades individuales comunes a todos los miembros de la sociedad no están determinadas por una asamblea mayoritaria ni son históricamente variables o quedan al juicio del gobernante, sino que se desprenden de la naturaleza del ser humano.

Estas necesidades se limitan a que todos los seres humanos necesitan un ambiente de paz para desarrollarse como tales y, dada la tendencia propia de su naturaleza a ejercer violencia y a suscitar controversias, se hace necesario alguien que las dirima. Las únicas necesidades comunes a todos los miembros de la sociedad son la impartición de justicia, la defensa de la vida, la propiedad y la libertad.

LAS NECESIDADES COMUNES

Además de las contribuciones, que son una extracción de la riqueza personal por parte del Estado, y particularmente los impuestos en cuya naturaleza no existe una contraprestación cuantificable o

divisible en relación al impuesto pagado; hay otro tipo de servicios, como la construcción de calles, carreteras o puertos que, en determinado momento, los miembros de una sociedad juzguen conveniente que estén a cargo del Estado.

En ese caso, aunque puede haber una mayoría interesada en la construcción de una carretera o un puerto, no son todos los miembros de la sociedad los que se van a beneficiar, y tampoco se justifica que con la excusa de la construcción de alguna carretera, escuela o puerto se establezca un impuesto de tipo permanente a toda la comunidad.

En esos casos se debe cuantificar el costo de la obra a realizar por el Estado y buscar el mecanismo mediante el cual costeen dicha obra aquellos que directa, indirecta y proporcionalmente se van a beneficiar de esa construcción.

En algunos casos, como en el de las carreteras, a través del pago de un peaje se pueden cubrir los costos. En otros, como los puertos y aeropuertos, deben ser los importadores, exportadores o viajeros, quienes deben pagar su costo a través de un precio por su uso.

La realidad es que modernamente el Estado trata de reunir por medio de cuotas el costo de muchas de las obras que realiza. Por ejemplo, en México se cobra

una cuota por circular en algunas supercarreteras y una cuota por el derecho de uso del aeropuerto.

Sin embargo, conjuntamente a esos ingresos del Estado, se aumentan los impuestos generales poniendo como excusa la construcción de obras de infraestructura.

Haciendo a un lado la impartición de justicia y la defensa de la paz, se sostiene que cualquier obra o función emprendida por el Estado no debe ser amparada ni costeadada con impuestos de tipo general, en todo caso por ingresos provenientes de quienes se benefician directamente por dicha obra.

En México los gobernantes piden "cooperaciones" a los vecinos para pavimentar la calle, dotarla de alumbrado, vigilar el barrio o efectuar cualquier mejora, o bien "aportan" el material a condición de que sea el gobernado quien otorgue la mano de obra. Estas obras, llamadas de infraestructura o de servicios públicos, no deben financiarse con impuestos generales sino de ingresos recaudados directamente de los usuarios de esos servicios.

Hay quienes consideran que cualquier función que se adjudique el Estado, excepto las que conciernen a sus fines, no forman parte -estrictamente hablando- del bien común, porque en las obras y servicios públicos cada comunidad es la que debe decidir en el

preciso momento y en una forma transitoria las cantidades destinadas para la construcción o mantenimiento de las obras que se consideran de interés común para ésta sociedad, por lo que se debe buscar un impuesto de tipo general, con base en que la obra sea costeada por aquellos que tengan un interés en ella.

Son muchos los ejemplos en diversas partes del mundo donde han sido los mismos particulares quienes han construido presas, puentes, carreteras, puertos y en muchas ocasiones en forma más eficiente y de mejor calidad que las construidas por los gobiernos.

Los gobiernos deben, en su caso, coordinar, facilitar y, en último término, guiar la construcción de obras de infraestructura, pero sin que la construcción de esas obras sirva como excusa para implantar impuestos permanentes.

Y lo mismo se puede decir de la educación. En ese sector, los países donde han sido los particulares los que se han dedicado a prestar el servicio educativo es donde, en mayor proporción, han resuelto dicho problema.

El grave error de los gobiernos de muchos países es que han educado a los pueblos para esperar "gratuitamente" del gobierno, muchas mejoras y servicios lo que hace olvidar a los miembros de la

comunidad que todo lo que les da el gobierno, ya se los ha quitado previamente.

Otros piensan que si el gobierno no construyera universidades u hospitales, nadie los haría; las mejores universidades y hospitales del mundo son particulares.

La existencia de un gobierno es indispensable para el funcionamiento de la sociedad, pero si se analiza a profundidad el más grave peligro para una sociedad así como el mayor obstáculo para su desarrollo han sido precisamente las políticas económicas y sociales puestas en práctica por muchos de estos gobiernos.

EL ESTADO MONOPOLISTA

El gobierno, más que un ser, es la organización del propio Estado de acuerdo a sus fines y funciones, ejercidas por un grupo organizado de personas.

Esas funciones, que implican una concentración de autoridad y de fuerza (poder), son necesarias en tanto permiten y facilitan la convivencia social bajo un clima de orden y armonía que la escuela aristotélica tomista ha denominado el "bien común".

La historia demuestra, que ese conjunto de personas con frecuencia aprovechan la circunstancia de ser depositarias de una autoridad sobre los demás

membros de la sociedad para obtener privilegios, riqueza y poder. A este fenómeno le han llamado diversos autores el "Estado monopolista", en el cual, la clase gobernante gobierna en el propio y exclusivo interés, sin preocuparse ni de las necesidades ni de los intereses de los gobernados.

"Estas necesidades e intereses son tomados en consideración sólo en cuanto sean necesarios para conservar el poder y para conseguir los propios fines, y son satisfechos sólo en la medida a ello necesario".⁵³

En la época prehistórica, no se conoce que existieran leyes ni autoridad que mantuviera el orden, el robo, la rapina y la violencia no tenía más límites que la resistencia o la fuerza que ponían las víctimas a esos actos.'

El gobierno, teóricamente tiene dentro de sus fines controlar los actos de violencia que se den en una sociedad. Sin embargo, esa autoridad que se supone va a controlar la violencia se convierte muchas veces en el principal grupo que bajo la justificación de necesidades públicas y en nombre de la ley extrae riqueza del pueblo gobernado para beneficio de la clase gobernante. A la explotación violenta sustituye el parasitismo legal, más o menos pacífico o más o menos larvado. Y el fenómeno

⁵³ Luis Pazos, *LOS LÍMITES DE LOS IMPUESTOS*, Ed. Diana, México, página 82

financiero viene a ser óptimo instrumento de disfrute.

El sistema de las clases dominantes es declarar públicas las propias necesidades para obtener impuestos de los dominados y así proveer el costo de sus satisfacciones, y será el óptimo procedimiento.

A ese tipo de Estado, que bajo diferentes concepciones sigue existiendo, se opone el modelo de Estado democrático que no consiste únicamente en la participación de los miembros de la sociedad en la elección del gobierno, sino en la limitación de las funciones de los gobernantes para mantener la paz y el orden social.

Sin embargo, bajo los Estados llamados democráticos se incrementa el costo de los gastos públicos, porque las funciones y los gastos del Estado tienden a ampliarse.

El error estriba en hacer creer a los miembros de una sociedad que a través de los gastos del sector público se pueden solucionar las graves carencias sociales, así los gobernantes, para no tener la coacción como único fundamento del cobro de los impuestos, intentan justificar los impuestos al decir que se busca una mejor distribución de la riqueza, evitar desequilibrios económicos, fomentar el crecimiento económico, la creación de empleos,

ejercer una función subsidiaria o satisfacer una necesidad pública o colectiva.

La justicia

LA NOCIÓN DE JUSTICIA

El repaso de las diferentes fases del proceso normativo de creación y aplicación del derecho, permite reconocer la noción de justicia como un fin y un valor inmerso en todo sistema jurídico, por lo que recientemente se ha examinado el resultado de las proposiciones de la doctrina clásica de la justicia y se ha observado su condicionamiento a elementos dados previamente por un orden jurídico y social determinado.

El hombre desde su origen ha tenido una intuición acerca de lo justo e inclusive un sentimiento de la justicia, aunque las más de las veces no haya actualizado este sentir en la realidad, por lo menos cuando ello no le es favorable, lo cual ha vinculado a la injusticia, en mayor o menor grado, al régimen social imperante.

El término justicia resulta de uso incómodo y ello se debe por una parte, a que la mayoría de los seres humanos poseen un sentimiento de lo que es justo o injusto; y por otra a que el término ha sido objeto de profundas y muy variadas reflexiones desde los antiguos filósofos hasta nuestros días, sin que se

haya podido alcanzar todavía una noción clara y precisa de su significado.

Sin embargo, la justicia tiene una existencia propia y objetiva, si bien no material, cobrando sentido en función de la vida humana, colectiva o individual; tiene, así mismo, un carácter moral en cuanto busca un tratamiento general semejante para todos los hombres, si bien desde diversas perspectivas que es preciso conciliar y a lo cual habremos de referirnos.

No obstante que el hombre requiere de la libertad para manifestarse plenamente, el vivir en sociedad, con todo lo que ello implica, ha hecho necesaria la presencia de una regulación externa de la justicia que permita, precisamente, hacer posible la vida en común sin dejar de reconocer que en múltiples situaciones de opresión, la realización de la justicia se complica y pierde toda espontaneidad, la cual, por reducida que sea, no deja de presentarse ya que es necesario consignar que aunque muy lentamente y con altibajos, la justicia humana ha ido avanzando y negarlo sería cerrar toda posibilidad al porvenir del hombre, a pesar de que la crisis actual pareciera llevarnos por ese camino.

El significado de la justicia se debe estudiar, por una parte, en el actuar individual del ser humano, sin que por ello se haga exclusiva referencia a la

virtud personal, no obstante que la primera y más próxima relación se establece entre el individuo y el sentido de lo justo. Ahora bien, aún desde esta perspectiva también se considera que este sentimiento se manifiesta colectivamente, dado el carácter de alteridad y referencia a los semejantes, lo mismo en situaciones de igualdad que en las de subordinación social, económica, política, etcétera.

Por otra parte, la justicia, en *latu sensu*, abarca las relaciones sociales en su conjunto; es decir, la interdependencia en que se encuentran inmersas en la vida comunitaria, lo que generaliza el concepto a la universalidad que le es propia, pero el concepto de justicia social no debe limitarse a connotaciones de carácter económico exclusivamente, tales como el nivel de vida, etc., sino apreciarla en su dimensión real, en un mundo más amplio que comprende toda manifestación del sentido de lo justo en el acontecer humano; se debe entender que el significado de justicia se ha ampliado con el transcurso del tiempo, aunque por ello, tal vez también se ha desvirtuado.

Se distinguen dos tendencias básicas que se han presentado en la historia de la filosofía relacionadas al significado del término justicia⁵⁴:

"1) el significado según el cual la justicia es la conformidad de un comportamiento a una norma; 2) aquel por el cual la justicia es la capacidad constituye la eficiencia de una norma (o de un sistema de normas), entendiéndose por eficiencia de una norma una determinada medida en su capacidad de hacer posibles las relaciones entre los hombres."

En cuanto a la aceptación de justicia como conformidad a una norma, el problema filosófico consiste en determinar la naturaleza de la norma en cuestión, misma que puede ser natural, divina o humana.

Aunque Pitágoras aparentemente no escribió nada, pues su enseñanza era verbal, y sólo fue conocida por medio de sus discípulos y a través de Aristóteles, la Escuela Pitagórica aparece como el primer intento de acercamiento teórico a la justicia

La idea central consiste en que los números son los principios de todas las cosas, entendiendo a la justicia como una relación aritmética, una igualdad, de la cual se deduce la correspondencia entre el hecho y el tratamiento que este hecho ha de recibir, estimándose que este concepto no se aplica sólo a la pena, sino a toda relación. Este es el germen de la

⁵⁴ Niccolò Abbagnano, *DICCIONARIO DE FILOSOFÍA*, trad. Alfredo N. Galletti, Fondo de Cultura Económica, México 1989, voz Justicia.

doctrina aristotélica de la justicia y dentro de esta línea Aristóteles dice⁵⁵:

"... todos están en perfecto acuerdo en llamar justicia a la disposición que nos hace capaces de realizar actos justos, que nos los hace realizar en efecto y que nos hace desear realizarlos... El justo es, pues, el que vive conforme a las leyes y conforme a la equidad.."

Aristóteles distingue entre justicia universal y justicia particular, la primera se refiere al ejercicio de las virtudes en relación con otros hombres. En cuanto a la justicia particular se distinguen la distributiva y la conmutativa⁵⁶:

"En lo que respecta a la justicia parcial (particular) y a lo justo que de ella deriva, una primera especie consiste en la distribución de los honores, las riquezas, o las demás ventajas que puedan corresponder a todos los miembros de la comunidad política... y una segunda especie realiza la rectificación necesaria en las transacciones privadas."

Esto es, Aristóteles considera a la justicia como la virtud perfecta, pero no de manera absoluta, sino en relación de semejantes ("en la justicia está toda virtud en compendio") señalando a continuación que la justicia, así entendida, no es una parte de la virtud sino toda la virtud, así como la injusticia no es parte del vicio, sino todo el vicio. de tal suerte que considera a la justicia desde una perspectiva de proporcionalidad. Lo injusto es lo que está fuera de proporción, lo cual puede ser en

⁵⁵ Aristóteles, *ÉTICA NICOMAQUEA*, trad. Francisco de P. Samaranch, Ed. Aguilar, colección grandes culturas, España 1982, página 371, 372.

⁵⁶ op cit , página 377

más y en menos. Esto es lo que acontece en la práctica, el que comete injusticia tiene más, el que la sufre, menos de lo que estaría bien, sin embargo, la proporcionalidad no debe confundirse con la reciprocidad, oponiéndose a la consideración de lo justo como la Ley del Tali6n, sino ponderando a la justicia, como en la actualidad, como un medio por el cual se elige obrar justamente, distribuyendo proporcionalmente igual, así a unos como a otros y siendo voluntaria tal elecci6n.

"Definidas así las acciones justas y las injustas, digamos que uno obra, injusto o justamente cuando la acción es voluntaria; cuando ella es involuntaria, no se obra ni justa ni injustamente, sino accidentalmente, que es lo que confiere a los actos su carácter de justo o injusto".⁵⁷

De manera que la justicia se da donde opera la voluntad humana; las relaciones entre las cosas y entre los animales no pueden ser justas, ni injustas; porque la justicia no atañe a la voluntad en cuanto tal, sino en relación con alguien, considerando que nace, como todas las virtudes, del hábito o repetición de actos semejantes en vista al obrar justo, así Aristóteles se convierte en el primero en sistematizar los estudios en torno a la justicia como virtud.

Sustentada en esta idea central, la noción clásica de la justicia distingue dos grandes especies:

⁵⁷ op cit, página 390

- 1°. La justicia general como virtud general, también llamada justicia legal, y
- 2°. La justicia particular, que considera su efecto para cada persona.

Esta última especie de justicia se subdivide a su vez en dos subespecies:

- a).- La justicia conmutativa, y
- b).- La justicia distributiva.

Estas subespecies son necesarias puesto que la justicia particular debe darse en las relaciones de los hombres entre sí (justicia conmutativa) y en las relaciones de la sociedad con los hombres (justicia distributiva).

En la concepción clásica de la justicia existe una relación de sujetos activos y pasivos para señalar a quien tiene derecho a recibirla y al que corresponde el deber de otorgarla.

Recapitulando, tenemos que en la justicia general, por ser una cualidad y virtud del ser humano, quien tiene derecho a recibirla es la sociedad (sujeto activo) y quien está obligado a darla es el individuo (sujeto pasivo).

Cuando se habla de justicia rectificadora o conmutativa, el objeto consiste en restaurar o restituir la igualdad que debe existir entre los

hombres, debido a un acto que la lesiona. En este caso, la justicia implica una actitud positiva por parte de un órgano encargado de velar por la existencia y perpetuación de la igualdad entre los hombres. En la justicia conmutativa la relación se da entre individuos, uno de los cuales tiene el carácter de sujeto activo y otro de sujeto pasivo, que constituye un correctivo de las relaciones sociales para que sean como deben ser.

La justicia distributiva implica que existe lo repartible, el órgano repartidor y el criterio para efectuar la repartición, es decir, en la justicia distributiva el sujeto activo es el individuo y el sujeto pasivo es la sociedad; donde rige el principio de que los iguales deben ser objeto de un trato igual, en tanto que los desiguales deben ser objeto de un trato desigual, pero proporcionado a su desigualdad.

Es decir que la primera consiste en una proporción aritmética y la última en una proporción geométrica. Por tal causa se sitúa a la justicia conmutativa en la igualdad del valor de las cosas contraídas, y la distributiva en la distribución de iguales beneficios a hombres de igual mérito.

A la anterior clasificación se le ha pretendido añadir, recientemente, la llamada justicia social, misma que ha sido definida como aquella a la que

tiene derecho un grupo o individuo del grupo (sujeto activo) y a la que está obligado otro individuo. El elemento nuevo en esta relación es el grupo o individuo perteneciente al grupo.

En las distintas especies de justicia se puede advertir una relación y un objeto consistente en beneficios, bienes o inclusive cargas, ya sea uno u otro el sentido de la obligación de prestarla.

Es por ello, que la noción clásica de justicia contiene la idea fundamental del modo como deba otorgarse, es decir de la manera como se proceda a proporcionarla.

Ese modo estriba en la idea de proporción; de medida entre las partes y el todo; de equilibrio y armonía entre las partes. Se estima que lo justo es lo proporcional; lo injusto, lo que está fuera de proporción, lo cual puede ser en más y en menos.

Asimismo, la celebre definición de Ulpiano⁵⁶, *Iusticia est constant et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi* -la justicia es la voluntad firme y continuada de dar a cada uno lo suyo-, es otro modo de expresar la noción de justicia como conformidad a la Ley, en virtud de que lo suyo se encuentra

⁵⁶ Agustín Bravo González, *PRIMER CURSO DE DERECHO ROMANO*, Ed. Pax, México 1988, página 23.

determinado en una norma y subraya como nota esencial de la justicia, la de ser un deber y una virtud que se tiene y se proporciona al prójimo o a los demás.

Esta idea aceptada por el hombre a través de los siglos, supone una relación de pertenencia o posesión de algo como propio, de tal manera que la acción de dar sólo es un acto de cumplimiento a un deber jurídico o moral establecido por un orden normativo determinado.

Dicha fórmula no es plenamente aceptable, pues no resuelve si "lo suyo", lo que pertenece a un individuo es finalmente justo, de igual manera Kelsen considera que resulta vacía la fórmula antes citada, en virtud de que no responde a la pregunta ¿qué es lo que cada uno puede considerar como lo suyo?, y explica⁵⁹:

"... la fórmula "a cada quien lo suyo" puede servir para justificar cualquier orden social, sea éste capitalista o socialista, democrático o aristocrático. En todos ellos se da a cada uno lo suyo, sólo que "lo suyo" es en cada caso diferente. Esta posibilidad de defender cualquier orden social por ser justo -y lo es en cuanto está de acuerdo con la fórmula "a cada uno lo suyo"- explica la aceptación general de esta definición de justicia totalmente insuficiente, ya que ésta debe fijar un valor absoluto que no pueda identificarse con valores relativos que una moral positiva o un orden jurídico garantizan."

⁵⁹ Hans Kelsen, *¿QUÉ ES LA JUSTICIA?*, Ed. Fontamara, México 1994, página 46

Una de las teorías más radicales de la posición que considera a la justicia como la conformidad de la conducta a la norma, fue elaborada por Thomas Hobbes⁶⁰, quien sostuvo que:

En esta ley de naturaleza (-Que los hombres cumplen los pactos que han celebrado-) consiste la fuente y origen de la JUSTICIA. En efecto, donde no ha existido un pacto, no se ha transferido ningún derecho, y todos los hombres tienen derecho a todas las cosas; por lo tanto, ninguna acción puede ser injusta. Pero cuando se ha hecho un pacto, romperlo es injusto. La definición de INJUSTICIA no es otra sino ésta: el incumplimiento de un pacto. En consecuencia, lo que no es injusto es justo'

Esta posición se entiende en virtud de que según Hobbes la transmisión de los derechos de la naturaleza que el hombre realiza en favor del soberano, implica el compromiso de todos a tener por bueno y justo sólo lo que ordene el soberano y por injusto lo que el mismo prohíbe.

También para Kelsen, la justicia implica una conducta conforme a la norma y considera que⁶¹

"... un hombre es justo cuando su conducta concuerda con un orden que es considerado justo. Pero, ¿cuándo un orden es considerado como justo? Cuando regula la conducta de los hombres de una manera tal que a todos satisface y a todos permite alcanzar la felicidad."

"...para mí la justicia es aquella bajo cuya protección puede florecer la ciencia y, con la ciencia, la verdad y la sinceridad.

⁶⁰ Thomas Hobbes, *LEVATÁN*, Fondo de Cultura Económica, Mexico 1984, página 118.

⁶¹ Hans Kelsen, *¿QUE ES LA JUSTICIA?*, Ed. Fontamara, México 1994 páginas 9.y 84

Kelsen considera que la pregunta sobre la naturaleza de la justicia no tiene respuesta, pudiéndose, sin embargo, estimarla como una virtud individual, como característica posible de un cierto orden social, un camino en busca de la felicidad (pero habría que definir, afirma, en qué consiste esta última); el conflicto de intereses es preámbulo de la justicia, aunque lo que hace en realidad es destacar el carácter de alteridad, estimando, por otra parte, que en todo caso la respuesta al respecto tendría siempre un carácter relativo.

La preocupación contemporánea se centra por ello en la distinción de la justicia formal y sustancial. La primera caracterizada por la igualdad de trato que asocia a la justicia con el efecto limitado a sus aspectos procesales, en tanto que la segunda se preocupa por determinar si las normas que rigen el orden social son en realidad justas.

En la búsqueda del orden justo en sí mismo, ahora se concibe a la justicia como regida por el principio de imparcialidad. Dicho principio norma el establecimiento de instituciones y prácticas justas en la sociedad y por tanto voluntariamente aceptadas por sus integrantes.

La idea de la justicia como imparcialidad reconoce usar la noción de justicia puramente procesal para tratar las contingencias de las situaciones

concretas. No obstante propugna porque la organización del sistema social se estructure de manera que la distribución resultante sea efectivamente justa.

La segunda tendencia de lo que significa justicia, se sitúa en la capacidad de una norma para hacer posibles las relaciones humanas. En esta concepción resultan diversas teorías que son los diferentes conceptos del fin respecto del cual se entiende medir la eficacia de la norma, esto es la relación a considerar es la de la norma con el fin que le es inherente.

En la línea de la segunda tendencia, Platón consideró a la justicia como instrumento, en su forma más sencilla, o sea como creadora de meras condiciones de vida y del interactuar del hombre en sociedad.

La vocación teleológica humana se encamina al logro de fines, individual o colectivamente, lo que nos lleva de la mano a la problemática de la selección de los medios, así como a la admisión o negación de la objetividad de los valores.

Dentro de las consideraciones de la justicia como medio para alcanzar un fin nos encontramos con cuatro posiciones fundamentales: a) como medio para alcanzar la felicidad; b) como medio para alcanzar

la utilidad; c) como medio para alcanzar la libertad, y d) como medio para alcanzar la paz.

Así, Aristóteles⁶² diría:

"...Haremos acciones justas a todas aquellas que son capaces de producir o de conservar la felicidad y sus elementos en beneficio de la comunidad política."

Por otra parte, Hume sostuvo que la utilidad y el fin de la justicia es procurar la felicidad y la seguridad conservando el orden en la sociedad.

Kant, entendió que el fin de la norma era alcanzar la libertad y sostuvo una sociedad en la cual la libertad bajo leyes externas se enlace en el más alto grado posible con un poder irresistible, o sea, una constitución civil perfectamente justa es la tarea suprema de la naturaleza en relación a la especie humana.

Hobbes identificó el fin de la norma con la paz, al reconocer un orden justo como aquel que es capaz de eliminar el estado de naturaleza en donde existe una guerra de todos contra todos, para crear la paz⁶³.

"En esta guerra de todos contra todos, se da una consecuencia: que nada puede ser injusto...Donde no hay poder común, la ley no existe: donde no hay

⁶² Aristóteles, *ÉTICA NICOMAQUEA*, trad. Francisco de P. Samaranch, Ed. Aguilar, colección grandes culturas, España 1982, página 373.

⁶³ Thomas Hobbes, *LEVYATÁN*, Fondo de Cultura Económica, México 1984, página 104-105.

ley, no hay justicia...Las pasiones que inclinan a los hombres a la paz son el temor a la muerte, el deseo de las cosas que son necesarias para una vida confortable, y la esperanza de obtenerlas por medio del trabajo. La razón sugiere adecuadas normas de paz, a las cuales pueden llegar los hombres por mutuo consenso...'

El término justicia, en todo caso implica la idea de la igualdad como un *a priori* que debe encontrar realización en las diferentes relaciones sociales que el individuo entabla. *Tratar a hombres iguales, en circunstancias iguales, de modo igual, constituye el primero y más importante principio de la justicia.*

Sea cual fuere la norma que la conducta concreta deba de seguir, o bien, el fin que se pretende alcanzar mediante la existencia de una norma, en el fondo la idea de la igualdad es la que funge como causa primera, la que justifica una u otra posición, su razón de ser y existir.

Radbruch⁴⁴ nos señala que la idea de la igualdad que yace en el fondo de la idea de justicia, no da respuesta a dos preguntas: 1) ¿a quién debe considerarse igual y a quién desigual? 2) ¿cómo han de ser tratados los iguales y los desiguales? Precisamente en estos puntos y no a los que se refiere la esencia del concepto de justicia, son

⁴⁴ Gustav Radbruch, *INTRODUCCIÓN A LA FILOSOFÍA DEL DERECHO*, Fondo de Cultura Económica, Breviarios, México 1951, páginas 31-35

sobre los que el marxismo entiende las insuficiencias de este término tal y como se le considera en una sociedad capitalista de clases; al respecto Lenin aseguró que todo derecho significa la aplicación de una medida igual a personas distintas que, -en realidad no son semejantes- no son iguales entre sí; por ello el derecho igual, constituye una violación de la igualdad y una injusticia, para lo cual cabrá preguntar previamente: ¿existe igualdad entre un sexo y otro?, ¿entre una nación y otra nación?, ¿entre una clase y otra clase?.

La noción de la justicia a lo largo del tiempo, como todo aquello sujeto a un devenir, ha sido apreciada de diversas formas, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, por lo que el significado de lo justo ha variado desde la confusión con la figura de la moral y la consideración de que la ley injusta constituye una contradicción, hasta la consideración actual de la justicia como un valor autónomo e independiente, aún en su consideración virtuosa.

Ergo, sin desconocer la mutabilidad de las cosas, la justicia es una y la misma, la cual requiere ser adaptada a las cambiantes circunstancias en que ha de ser aplicada y observada es decir, la justicia en cuanto valor no cambia, sino que requiere adecuar su manifestación a las diversas condiciones que acompañan, al desenvolvimiento humano.

Significado de la justicia

La palabra justicia deriva del latín *Iustitia* y El Diccionario de la Real Academia Española define el término justicia de la siguiente manera:

"1. Virtud que inclina a dar a cada uno lo que le pertenece. 2. Atributo de Dios por el cual arregla todas las cosas en número, peso o medida. Ordinariamente se entiende por la divina disposición con que castiga las culpas. 3. Una de las cuatro virtudes cardinales que consiste en arreglarse a la suprema justicia y voluntad de Dios. 4. Derecho, razón, equidad. 5. Conjunto de todas las virtudes, que constituye bueno al que las tiene. 6. Lo que debe hacerse según derecho o razón. Pido justicia. 7. Pena o castigo público. 8. Ministro o tribunal que ejerce justicia. 9. Poder judicial. 10 V. Administración, sala de justicia. 11. V. Audiencia en justicia. 12. V. Ejecutor de la justicia. 13. ant. V. Pleito de justicia. 14. fam. Castigo de muerte "En este mes ha habido dos justicias". 15. ant. Alguacil, oficial inferior de justicia-conmutativo. La que regula la igualdad o proporción que debe haber entre las cosas cuando se dan o cambian unas por otras de sangre, ant. mero impero-distributivo. La que arregla la proporción con que deben distribuirse las recompensas y los castigos-mayor de Aragón. Magistrado supremo de aquel reino que con el consejo de cinco lugartenientes togados hacía justicia entre el rey y seculares; dictaba en nombre del rey sus provisiones e irribiciones; cuidaba de que se observasen los fueros, conocía de los agravios hechos por los jueces y otras autoridades y fallaba los recursos de fuerza-mayor de Castilla, de la casa del rey, o del reino. Dignidad de las primeras del reino que gozaba de grandes preeminencias y facultades y a la cual se comunicaba toda la autoridad real para averiguar los delitos y castigar a los delincuentes. Desde el siglo XIV se hizo esta dignidad hereditaria en la casa de los Duques de Béjar, en donde permanece, aunque sin ejercicio ordinario, For. La jurisdicción común, por contraposición a la de fuero y privilegio-original; inocencia y gracia en que Dios creó a nuestros primeros padres; administrar justicia fr. For. Aplicar las leyes en los juicios civiles o criminales y hacer cumplir las sentencias ¡aquí de la justicial exclama. ¡favor a la justicial de justicia m. adv. Debidamente, según justicia y razón de justicia en justicia. m. adv. Dícese de los desterrados conducidos de pueblo en pueblo o de alcalde en alcalde hasta su destino; estar uno a justicia; fr. estar a derecho, hacer justicia a uno; fr. estar a derecho. fr. Obrar en razón con él; tratarle según el mérito sin atender a otro motivo, especialmente cuando hay competencia y disputa, ir por justicia; fr. Poner pleito; acudir a un juez o tribunal. ¡Justicia de Dios! exclam. para dar a entender que aquello que ocurre se considera obra de justicia de Dios. Imprecación con que se da a entender que una cosa es injusta, como pidiendo a Dios que la castigue. La justicia de enero, expr. fam. con que se da a entender que ciertos jueces u otros funcionarios no suelen perseverar en el mismo rigor que ostentan cuando principian a ejercer sus cargos; oír en justicia, fr. For. Examinar un juez o tribunal los descargos o excusas del funcionario a quien impuso alguna corrección; pedir en justicia, fr. Fr. Poner demanda ante el juez competente, poner por justicia a uno, fr. Demandarle ante el juez competente; tenerse uno a la justicia, fr. Detenerse y rendirse a ella..."

Para Platón, quien atribuye al poeta Simónides la fórmula de "dar a cada quien lo suyo o lo que le conviene", la justicia es la virtud por excelencia, al procurar la igualdad entre iguales y la desigualdad entre desiguales, buscando una relación armónica entre varias parte de un todo; la justicia exige que cada quien haga aquello que le corresponde en función de un bien común, si bien implica en ello al Estado como la entidad en que debe fundamentarse la justicia y no en el individuo en particular.

Castán Tobeñas señala que si bien el término justicia es confuso y ambiguo, lo que ha llevado incluso a pensar en su no utilización, cabe hablar de las siguientes acepciones:

- A) General. Como armonía, proporción o congruencia (aplicado a objetos o personas).
- B) Limitada. Armonía referida a la conductas humanas.
- C) Justicia humana. *latu sensu* abarca tanto el campo moral como el jurídico; *strictu sensu*, solamente el jurídico (suma virtud-virtud jurídica).
- D) Objetiva. La justicia como principio, valor o idea-subjetiva, considerada como intuición o hábito personal.
- E) Sentido propio. Cuando se hace referencia al contenido intrínseco del derecho, lo cual

aclararemos al referirnos al valor justicia y a la norma jurídica.

El término justicia, según Toral Moreno, tiene varios significados:

- A) Justo es lo verdadero (concordancia con la realidad).
- B) Justo es lo perfectamente adaptado o ajustado.
- C) Justicia es legalidad, apego a la ley.
- D) Justicia es la contemplación de la impartición efectuada por el poder judicial.
- E) Justicia es santidad o suma de todas las virtudes.
- F) Virtud específica (justicia interna).
- G) Justicia objetiva (justicia externa, la cual se complementa con la interna).

Luis Recaséns Siches⁶⁵ habla de dos acepciones de la palabra justicia; por una parte, hace referencia al criterio ideal que debe inspirar al derecho y por otra, a la virtud universal comprensiva de todas las demás, señalando que esta última acepción ha ido cayendo en desuso después de Aristóteles, considerando que hoy día se hace referencia a algo mucho más restringido y limitado, conservando su

⁶⁵Luis Recaséns Siches, *DIRECCIONES CONTEMPORÁNEAS DEL PENSAMIENTO JURÍDICO*, Ed. Labor, Barcelona 1929, página 73-75

papel primordial dentro de la estimativa jurídica. La idea de la justicia consiste, para este autor, en una absoluta armonía, conforme a la cual se ordena la materia jurídica.

Stammler⁶⁶ considera que la justicia consiste en una absoluta armonía en función de la cual debe ser ordenada la vida jurídica, significando la fiel aplicación del derecho vigente por oposición a las violaciones arbitrarias. Sostiene que la justicia no puede perseguir ningún fin concreto, ya que lo fundamentalmente justo reside en el modo formal en que se puede juzgar y encauzar toda aspiración.

En otra perspectiva, Del Vecchio⁶⁷ dice que el sentido propio o jurídico de la justicia ha sido conocido y meditado de algún modo ab antiquo, ya que tal concepto procede directamente de la íntima naturaleza de la conciencia y es uno de sus atributos necesarios y fundamentales. Además contiene elementos de alteridad o bilateralidad, propia de toda determinación jurídica.

Sostiene Jhering, por otra parte, que la justicia se identifica con la igualdad, lo que es rechazado por

⁶⁶ Luis Recaséns Siches, **DIRECCIONES CONTEMPORÁNEAS DEL PENSAMIENTO JURÍDICO**, Ed. Labor, Barcelona 1929, página 82

⁶⁷ Luis Recaséns Siches, **DIRECCIONES CONTEMPORÁNEAS DEL PENSAMIENTO JURÍDICO**, Ed. Labor, Barcelona 1929, página 105

Srammler al señalar que, siendo los hombres desiguales, no tiene sentido hablar de una absoluta igualdad, sino de armonía.

Gustav Radbruch⁶⁸ insiste también en que la justicia es igualdad, de manera que se trate igual a los iguales y de manera diferente a los desiguales, según el grado de su desigualdad.

Castán Tobeñas quien destaca en la justicia un cierto fondo de igualdad y correlación de trato entre los hombres y de proporción armónica en sus relaciones como integrantes del conglomerado social.

Por otro lado, Brunner señala que la justicia se liga tanto con la igualdad, como con la desigualdad.

Para Eduardo García Maynez la justicia, en cuanto valor de la ordenación objetiva de la comunidad, no interesa sólo a los particulares, sino a la comunidad misma, a la cual corresponde su realización; la justicia tiene un aspecto negativo (no cometer injusticias, no atentar contra el derecho ajeno, etc.), pero también una manifestación positiva dentro de la esfera libre de la persona, aunque en este último caso la justicia sólo tiene

⁶⁸ Gustav Radbruch, *INTRODUCCIÓN A LA FILOSOFÍA DEL DERECHO*, Ed. Fondo de Cultura Económica, (Brevarios), México 1951, páginas 35-39.

que asegurar las condiciones para que se realicen los valores del hombre.

Mario de la Cueva sostiene que la idea de la justicia se encuentra en crisis y considera que debe abandonarse la noción racionalista y formal, y olvidarse de la fórmula que se ocupa solamente de las pertenencias del hombre, pero no del hombre mismo. Se refiere a una justicia vital bajo la sentencia de "dar a cada quien lo que necesite", negando una justicia que se aplica sólo a unas minorías, cuyas pertenencias defiende, pero impotente para satisfacer las necesidades humanas de todos.

A su vez, Recaséns Siches considera, que si bien casi todos los pensadores coinciden en afirmar que la justicia es un principio de armonía, de igualdad en las relaciones de cambio y distribución, sin embargo los criterios de medida y las pautas de valoración, es decir, los puntos de vista en la apreciación de las igualdades de los iguales y las desigualdades de los desiguales, constituyen la cuestión en la que se ubica el problema central de la axiología jurídica.

Rafael Preciado Hernández sostiene que la justicia es un criterio práctico que expresa armonía e igualdad de postulados en el orden ontológico en cuanto este se refiere al hombre.

Antonio Gómez Robledo señala que la justicia es de una doble condición de igualdad y proporción, esto es el reconocimiento de que los hombres son al mismo tiempo iguales y desiguales, por lo que en esa comprobación, obvia y profunda, descansa toda la teoría de la justicia.

Daniel Kuri Breña afirma que la justicia es el valor supremo al que aspira el derecho, ordenando la vida de relación de los hombres, a fin de que a cada uno se le reconozca lo suyo y permitiendo que, dentro de la comunidad, cada hombre logre sus fines temporales y trascendentales.

Francisco González Díaz Lombardo, señalaba que la justicia es el supremo valor social que implica ontológicamente proporción e igualdad entre los hombres, cuyo perfeccionamiento y mutua ordenación persigue.

Rafael de Pina⁶⁹, en su útil Diccionario, proporciona la siguiente definición: " Disposición de la voluntad del hombre dirigida al reconocimiento de lo que a cada cual es debido y le corresponde, según el criterio inspirador del sistema de normas establecido para asegurar la pacífica convivencia dentro de un grupo social más o menos amplio".

⁶⁹ Rafael de Pina, *DICCIONARIO DE DERECHO*, Ed. Porrúa, México, 1986, voz: JUSTICIA

Reseña histórica del concepto justicia

La determinación del concepto justicia ha sido por demás debatida, por lo que en una somera referencia histórica se aprecia que existen variadas concepciones de la justicia y algunos aparentemente excluyentes entre sí, producto de los complejos intereses de la vida social del hombre y de sus emociones.

Los Sofistas, al negar la existencia de la verdad objetiva, niegan consecuentemente que exista una justicia absoluta, sosteniendo que lo justo es lo que beneficia al más poderoso, representando una ventaja para quien tiene el poder y un daño para el que tiene que obedecer.

Sócrates, profundo enemigo de los sofistas, percibe a la justicia como una entidad superior cuya validez no requiere de una sanción positiva, ni de una formulación escrita, considerando, no obstante, que la obediencia a las leyes del Estado constituye siempre un deber; recordemos que él mismo obedeció este principio al ser condenado a muerte, rechazando la posibilidad de la evasión.

Los Estoicos contribuyen de manera fundamental a la universalización de la filosofía, abstrayéndola de circunstancias políticas, siendo considerados como precursores de la filosofía del derecho natural y de

múltiples concepciones que aparecen durante el cristianismo.

En Roma, como bien sabemos, no se desarrolló una filosofía propia, sino una derivación de la griega, pero en cambio el florecimiento del derecho fue realmente desbordante, dentro de lo cual encontramos la famosa definición de Ulpiano "*justitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*", estimando a la justicia como la medida formal de atribuir a cada quien lo suyo, según su derecho.

Cicerón, en gran medida divulgador de la filosofía griega en Roma, fue influenciado en varios sentidos, principalmente por Platón, Aristóteles y la Escuela Estoica, habiéndose opuesto a los Escépticos, los cuales al sostener la relatividad de todas las cosas, negaban la posibilidad de la justicia al no encontrarla fundada en la naturaleza (cuestión discutida todavía hoy día en atención al derecho natural); estimaba que la justicia es realizable entre los hombres aplicando el criterio de la proporcionalidad, complementado por la equidad.

Así mismo, Cicerón impulsa el estudio filosófico del derecho y la concepción universal del derecho natural, convirtiéndose en el principal expositor de las ideas estoicas en Roma, sosteniendo que la justicia tiene su fundamento en la naturaleza.

La jurisprudencia romana dio un gran impulso a la idea de la justicia, no debiéndose renunciar ligeramente a un patrimonio espiritual que se posee firmemente y que se puede acrecentar y desarrollar.

La anteriormente citada definición de Ulpiano recoge conceptos fundamentales de la filosofía griega sobre la idea de la virtud personal y la igualdad proporcional, siendo combatido tal concepto, en Roma, por estimarse subjetivo y formalista.

Más tarde, el cristianismo no se limitó a glosar las aportaciones greco-romanas sino que las sistematizó, estableciendo nuevos principios sobre las ideas de Platón, Aristóteles y Cicerón, lo que implica, al decir de Castán Tobeñas, la consideración de una justicia natural y una "sobre naturalización de la justicia"; en este sentido, San Pablo, al ocuparse de la justicia en las Epístolas, resumiendo los mandamiento de la ley cristiana, mediante el establecimiento de diversas exigencias, señala que la justicia aunque humanizada podría generar graves injusticias al ser aplicada.

Dentro de la Patrística, con San Ambrosio, San Anselmo y principalmente San Agustín, se hace referencia a la justicia en un sentido de rectitud y perfección moral (San Anselmo considera a la justicia como fecunda engendradora de las demás virtudes, siguiendo en esta idea a Aristóteles).

San Agustín, sobre una base más intuitiva que sistemática y lógica, contempla a la justicia como una virtud global, comprensiva de las demás, estableciendo grados de dignidad, tanto en el aspecto teológico como en el civil, observando además, como nos recuerda Recaséns Siches, que no siendo todas las cosas iguales, la justicia al parecer, no pudiendo igualarlas, tiene que tratar con cosas disímiles, por lo que aunque implícitamente se derive, habla de operar con medidas de equivalencia.

Posteriormente, San Agustín distingue entre la justicia sobrenatural y la natural, de carácter terrenal, pero fundando toda justicia, en última instancia, en la caridad.

La Escolástica busca la conciliación de la filosofía clásica -principalmente la Aristotélica- con los postulados cristianos.

Subsiste en Santo Tomás de Aquino la idea de la prevalencia de la justicia sobre las demás virtudes, tomando en cuenta la alteridad y la exigencia del deber; de tal manera que así concebida la justicia tiene ella por objeto las operaciones que se refieren a otro por razón de una deuda legal, añadiendo, en tal consideración, un principio de orden que regula la relación de un hombre con los demás, lo cual implica cierta igualdad. Siguiendo la

tradición imperante, liga también la idea de la justicia con el derecho y la ley natural, añadiendo a la justicia legal dentro de la clasificación aristotélica.

Es de recordar la controversia sobre la justicia entre Santo Tomás y Guillermo de Ockham, si bien nunca discutieron directamente por no ser coetáneos, el primero recalcando el papel del intelecto (*ius quia iustum*) y el segundo el de la voluntad (*ius quia ussum*).

Francisco Suárez recoge la tradición tomista en función de la cual el derecho es el objeto de la justicia (*ius este obiectu iustitiae*), remarcando la alteridad de justicia y señalando siempre la posibilidad de que otro reclame su derecho; dentro de la concepción de la justicia legal, Suárez incluye tanto al medio proporcional de toda virtud, como a la suma de todas las virtudes existentes.

Durante el iusnaturalismo, al cual haremos particular referencia con posterioridad, encontramos a Hugo Grocio quien considera a la justicia como la proporcionalidad en la distribución y en los cambios, volviendo en cierta medida a la idea aristotélica, de la misma manera que Vico y Wolff.

Juan Jacobo Rousseau, sostiene que el sentimiento de justicia no proviene de lo que uno debe, sino de lo

que a uno le es debido, haciendo hincapié en el principio de reciprocidad. Dentro del racionalismo, la noción normativa, moral y religiosa, es substituida por lineamientos científicos.

Leibnitz, dentro de sus múltiples preocupaciones, atiende también a la justicia y aunque no se le reconoce ninguna aportación novedosa, no deja de considerarse el tratamiento que le otorga, ubicándola dentro de "las verdades de razón" y distinguiéndola de la justicia aplicada de los hombres "verdad de hecho", no siempre coincidentes, toda vez que la justicia se encuentra tanto en el entendimiento como en la voluntad. La clasificación que hace de la justicia: (si bien no original) universal (*honeste vivere*); distributiva (*sum cuique tribuere*) y conmutativa (*neminem laedere*).

Con posterioridad, Kant enfoca a la justicia de la libertad, de tal manera que el libre ámbito de cada uno pueda coexistir con el de los demás, según la ley general. Concepto que se ubica dentro del cristianismo.

En la filosofía Kantiana no encontramos una obra especialmente dedicada a la justicia, aunque sí se ocupa del derecho y sus reflexiones han contribuido a su desarrollo, si bien se le ha señalado su posición formalista y de abandono de la actitud pragmática. Independientemente de lo anterior, la

noción del imperativo categórico se aplica también a las obligaciones derivadas de la justicia, al considerar que todas las obligaciones pertenecen al campo de la ética (se hace la distinción con el derecho, que se ocupa de las obligaciones externas).

El Noe-Kantismo, tanto de la Escuela de Marburgo, como la de Sud-Occidental Alemana o de Badem, continúa la posición formalista; la primera admite la idea de la justicia como entidad distinta del derecho, en tanto construcción *a priori*, contrastando con la justicia *a posteriori*, en tanto guía valorativa del derecho. La Escuela de Badem, más que destacar la idea de la justicia, hace realmente referencia a la teoría de los valores.

Teoría de la justicia

Las finalidades y objetivos de la justicia encierran valores y deseos, por lo que hay que tomar en cuenta las peculiaridades propias de cada circunstancia, sin soslayar la universalidad de la justicia.

La virtud, en general, ha sido estimada como el hábito o disposición para actuar en función de la moral, de la ley, de la prudencia, etcétera, y sólo se le reconoce valor cuando el obrar es fundamentalmente autónomo o espontáneo.

Ahora bien, el hábito invita a la repetición constante de una conducta o hecho que aunque puede

constituir una costumbre (*constans et perpetua-inverata consuetudo*) implica la conciencia en cada momento del actuar, para evitar caer en el automatismo o mecanismo inconsciente, lo cual puede privar de valor al comportamiento virtuoso.

En el caso de la virtud, el hábito hace referencia a la repetición constante de actos buenos, justos, prudentes, etcétera, a diferencia del vicio que implica actos malos, injustos, imprudentes, etcétera.

La virtud y la práctica de la misma son ajenas a cualquier religión, independientemente de que todas las manifestaciones de esta última tengan un gran contenido virtuoso y un fundamento profundamente moral.

Aristóteles distingue entre la virtud intelectual (debida al magisterio, a través de la experiencia y del tiempo) y la moral (fruto de la costumbre), considerando que no tiene un origen natural, ya que, de ser así, tendría un carácter necesario.

Desde una perspectiva subjetiva, la justicia se encuentra en íntima relación con la ética y la moral, y también participa del carácter de alteridad, aunque con una intensidad más limitada, pero cuyo resultado es la elevación del ser, siendo así se considera que la justicia tendría una

universalidad fáctica mayor, si los comportamientos individuales del hombre actualizaran su vivencia en la esfera de la acción particular; por lo que para ser respetados y lograr un tratamiento justo, es preciso que el individuo haga lo mismo dentro de su propia enmarcación.

La consideración objetiva, dentro de la teoría de la justicia, se relaciona con la idea del contrato social, planteado por Juan Jacobo Rousseau; porque se señala que los principios de la justicia, considerada ésta como imparcialidad, constituyen el objeto del acuerdo original aceptado por personas libres en función de sus intereses, dentro de un marco de igualdad definido en los términos de su asociación.

Esta consideración de la justicia como imparcialidad, corresponde al marco de igualdad referente al estado de naturaleza en la teoría del contrato social, desde luego no se estima como algo históricamente acontecido, sino como una situación hipotética que puede conducir a la concepción de la justicia.

La justicia ha sido ligada a lo largo del tiempo con la divinidad, sea ya directamente con Dios, en el caso de las religiones monoteístas, o bien con algo preestablecido o con alguien en particular (v.g. la diosa Themis); se considera que la divinidad, para

los creyentes, es el supremo bien y creador, de tal manera que aunque se admita la existencia de la justicia humana, la divina es en última instancia, la definitiva y realmente fundada.

Existen muchas formas de clasificar a la justicia, y ésta ha sido clasificada de diversas maneras según los autores, por lo cual que se propone la siguiente descripción basada en las clasificaciones más tradicionales:

La justicia humana, en general, es la aplicada por los hombres, tengan o no facultad derivada de la ley para ello; de ahí que la justicia por propia mano - la Ley del Tali6n- (la vindicta privada) con toda sus consecuencias, es tan derivada de la actividad del hombre como la "justicia legal", por lo que este término no encierra la redundancia que aparenta, siendo en muchas ocasiones más inhumana que la primera; lo anterior ha dado lugar a que se hable de la justicia civil, entendiendo ésta, en general, como la impartición judicial, es decir la justicia judicial.

La justicia formal o abstracta establece los lineamientos generales sobre proporcionalidad, igualdad, armonía, etcétera, que inspiran a las diversas concepciones de ella, pero no hace referencia a la aplicación concreta y particular, lo cual propiamente viene a ser objeto de la equidad;

el problema, en realidad, consiste en la dualidad existente entre la forma y el contenido de la justicia. Aristóteles (sin entrar en la disputa de sus intérpretes sobre si son dos, tres o cuatro las clases de justicia) hace referencia a la justicia conmutativa, reguladora de situaciones de igualdad, mientras que la distributiva lo hace en relación de méritos y recompensas.

La justicia general o universal ha sido considerada comprensiva de la virtud total, así como la justicia en particular ha sido subdividida en las especies a que hemos hecho referencia.

La justicia premiativa y la punitiva no requieren mayor comentario, considerando que en realidad se hace una alusión, poco precisa, a la aplicación de la justicia.

La justicia por materia (penal, civil, fiscal, etcétera) hacen referencia a la materia sobre la que versa el conocimiento o la aplicación de la justicia, aquí resulta importante destacar a la justicia económica, que dentro del entorno político, moral y jurídico pesa sobre los pueblos en nuestro momento histórico, porque, ni el sistema de producción capitalista, con libertades reales unas y teóricas otras, ni los regímenes de economía dirigida, han sido capaces de resolver la problemática, por lo cual la justicia económica

consigna un *desideratum* cada vez más reclamado debido al agravamiento de las condiciones de la mayor parte de los países, por lo que se considera que el derecho y en la práctica la ley, constituyen un instrumento para el logro de la justicia en general.

LA JUSTICIA FISCAL Y LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES

El alcance de las garantías ante el principio de justicia fiscal.

Las características de algunas de las garantías individuales relacionadas con el principio constitucional de justicia fiscal, se vinculan de manera cercana con la justicia formal que si bien ha visto sus efectos limitados, conviene tenerlas presentes como confirmación de los otros significados del principio en explicación.

Tales garantías son las de legalidad, igualdad, afectación al gasto público y acceso a la justicia.

Todas y cada una se refieren a los aspectos concernientes al principio de justicia descrito en páginas anteriores. Su alcance individualizado no alcanza el ámbito completo de aplicación del principio.

LA GARANTÍA DE LEGALIDAD

En esta garantía se encuentra contenido el principio de generalidad de la imposición, mismo que referido a las contribuciones exige que éstas se establezcan

de manera impersonal y no individualizada a todas las personas que realicen el supuesto previsto por la ley.

En México, esta garantía significa que las leyes sean generales, abstractas e impersonales; características opuestas a las leyes privativas en las que se conoce previamente el individuo o grupo de individuos particularmente considerados por sus disposiciones.

En materia contributiva, la garantía de legalidad significa que todos los elementos esenciales de las contribuciones se encuentren establecidos por la ley, o sea los hechos generadores, las personas obligadas, las bases gravables, las tasas o cuotas, así como la época de pago, a fin de que no quede margen a las autoridades administrativas sino a la aplicación como reza la jurisprudencia definida del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se encuentra en el Apéndice 1985, Parte I, Sección AMP LEYES FED, Tesis 50, a fojas 95.

IMPUESTOS. ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR COMANDADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como puedan ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa

que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 91-98, pág. 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 3 de agosto de 1978. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Vol. 91-98, pág. 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vol. 91-98, pág. 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1978. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vol. 91-98, pág. 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1978. Unanimidad de 15 votos.

Ponente: Arturo Serrano Robles.

Vol. 91-98, pág. 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 3 de agosto de 1978. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

LA GARANTÍA DE IGUALDAD

En la Constitución se prevén diferentes alcances de esta garantía fundamental para el gobernado, conforme a las distintas posibilidades de los artículos 1° y 2° que extienden la aplicación de las garantías constitucionales a todos los habitantes del país y particularmente la de la libertad para los esclavos que pisen suelo mexicano, así también el artículo 12 constitucional prohíbe los títulos

nobiliarios, prerrogativas y honores hereditarios y en el artículo 13 que prohíbe las leyes privativas, los tribunales especiales y los fueros.

Finalmente, la garantía también se ve reflejada en lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, relativo a contribuciones al exigir que éstas sean proporcionales y equitativas.

En relación con la prohibición de leyes privativas, la jurisprudencia de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha examinado el alcance de esta garantía, quedando vinculados estrechamente los principios de generalidad y de igualdad, al sostener en el Apéndice 1954, Tesis 643, Página 1147, que:

LEYES PRIVATIVAS. Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta (es decir, que deban contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto, que no sean abrogadas). Una ley que carece de esos caracteres, va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 constitucional, y aun deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas, protege el ya expresado artículo 13 constitucional.

PRECEDENTES:

Quinta Época:

Tomo XXVI, Pág. 801. Amparo civil en revisión. Chirinos Vda.

de Guzmán Adala. 25 de mayo de 1929. Unanimidad de 5 votos.

La publicación no menciona Ponente.

Tomo XXVIII, Pág. 1969. Amparo civil en revisión 2610/27, Secc. 1a. Guzmán Beldomero Domingo. 11 de abril de 1930.

Unanimidad de 4 votos. La publicación no menciona Ponente.

Tomo XLI, Pág. 1911. Amparo administrativo en revisión 14389/32, Secc. 1a. Juanes Domínguez Fernando y coe. 9 de julio de 1934. Unanimidad de 5 votos. La publicación no menciona Ponente.

Tomo XLVII, Pág. 1289. Recurso de súplica 153/33, Secc.

Acuerdos. R. Martínez y Hno. Liq. Jud. 25 de enero de 1936.

Mayoría de 3 votos. La publicación no menciona Ponente.

Tomo XLVIII, Pág. 1493. Amparo civil directo 2306/35, Secc.

2a. García Caro Bernardo. 25 de abril de 1936. Unanimidad de 5 votos. La publicación no menciona Ponente.

En general se entiende por igualdad la posibilidad o capacidad de una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de aquel que se encuentre en una determinada hipótesis jurídica.

En relación con las contribuciones, la garantía de igualdad se equipara con la de equidad contenida en el artículo 31, fracción IV, Constitucional por lo que se debe esclarecer si la Constitución, determina que los conceptos de proporcionalidad y equidad confieren dos garantías individuales distintas.

Hay quienes consideran que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, y se debe concluir que coincide con el de equidad; otros,

suponen la igualdad por la fijación de derechos y obligaciones para una persona dentro de una misma situación jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en Pleno, ha interpretado, en el Apéndice 1988, Parte I, Tesis 88, Página 162, que en realidad se trata de dos garantías diferentes entendiendo por equidad la igualdad de tratamiento que una ley fiscal otorgue a los contribuyentes respecto de los diversos elementos del impuesto, y en lo que concierne a la proporcionalidad, ha interpretado que se trata de una garantía que protege a los individuos al exigir que las contribuciones se establezcan en proporción a la capacidad contributiva, gravando con mayor intensidad a quien tiene una capacidad superior y que, en tanto referida al impuesto sobre la renta, la garantía permite el establecimiento de tarifas progresivas.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la

disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica mediamente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2598/86. Alberto Manuel Ortega Venzor. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Fariás Salcedo. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Luis Fernández Doblado.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos.

Ponente: Fausta Moreno Flores.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Vols. 199-204, pág. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vanderhaute Longard. 26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Carlos de Silve Nave.*

En otras ocasiones, se ha interpretado que la capacidad contributiva no es el único método para la fijación de las contribuciones, y que no estando establecido como criterio constitucional es válido emplear otros diversos como son los que procuran una mejor distribución de la riqueza y el financiamiento

de los gastos públicos, La Suprema Corte de Justicia de la Nación sesionando en Pleno, estableció en el Apéndice 1988, Parte I, Tesis 78, Página 143, que:

IMPUESTOS. AUMENTO CONSIDERABLE EN EL MONTO DE LOS. NO DEMUESTRA NECESARIAMENTE QUE SEAN DESPROPORCIONADOS E INEQUITATIVOS. Si bien es cierto que de conformidad con lo establecido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución las contribuciones deben reunir los requisitos de proporcionalidad y equidad, sin embargo, no se puede estimar que el aumento considerable en el monto de un presupuesto demuestre que se esté en presencia de un impuesto desproporcionado e inequitativo, pues, en la determinación del mismo, son múltiples los factores que se deben tener en cuenta, como la capacidad contributiva, las necesidades colectivas que deben satisfacerse, la redistribución de la riqueza, etcétera, por lo que el que un impuesto sea elevado, incluso considerablemente, de un año a otro, no significa necesariamente que se incurra en violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 199-204, pág. 132. Amparo en revisión 8993/83. Unión Regional de Crédito Ganadero de Durango, S.A. de C.V. 19 de marzo de 1985. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 199-204, pág. 132. Amparo en revisión 3524/84. Planta Pasteurizadora Durango, S.A. de C.V. 26 de marzo de 1985.

Unanimidad de 16 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 199-204, pág. 132. Amparo en revisión 239/84. Triplay y Maderas del Norte, S.A. 26 de marzo de 1985. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Vols. 205-216, pág. 56. Amparo en revisión 9622/83.

Importadora y Exportadora de Mármol, S.A. 26 de septiembre de 1986. Unanimidad de 19 votos. Ponente: Ulises Schmitt Ordóñez.

Vols. 205-216, pág. 56. Amparo en revisión 7876/83. Amher de México, S.A. 7 de octubre de 1986. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.

Una de las cuestiones más interesantes examinadas por la jurisprudencia mexicana ha consistido en considerar que afecta a la garantía de equidad y por esta vía a la igualdad, el establecimiento de contribuciones en las que la fuente gravable esté constituida por el derecho supuesto a percibir ingresos; presunción que contrariada por la realidad vulnera la garantía de equidad en la imposición.

Esta noción que Suprema Corte sostenga ha originado que es válido que el legislador establezca clasificaciones y distinciones de las personas a quienes va destinada la ley, considerándolo un método necesario para precisar sus diferentes condiciones o situaciones, a condición de que no se trate con ello de hostilizarlas.

En materia de doble tributación se ha sostenido que no es una circunstancia que por sí misma implique violación de las garantías de proporcionalidad y equidad. Incluso, ha hecho notar que en ocasiones la doble imposición es conscientemente buscada por el legislador para buscar diversos fines.

El principio constitucional de justicia fiscal tiene implicaciones más amplias que la limitada a las garantías individuales de los contribuyentes, por ejemplo: la coordinación fiscal mexicana es el caso en que el derecho por vías distintas del proceso jurisdiccional hace posible el cumplimiento efectivo

del principio de equidad, uniformando a las contribuciones.

La aplicación uniforme de la ley fiscal

El principio de justicia fiscal determina que las contribuciones, establecidas mediante ley, sean aplicadas de manera uniforme por la autoridad administrativa competente, esta aplicación impide la injusticia que conlleva la inaplicación a quien corresponde o la aplicación ilegal de aquel que no está obligado.

Corresponde al poder ejecutivo, a través de la autoridad fiscal competente, dar cumplimiento a este imperativo de justicia, porque es importante la responsabilidad que adquiere la administración pública y el significado de los mecanismos de control de la efectiva gestión que a ella corresponde, en virtud que si alguien se sitúa en el hecho generador impuesto por el legislador, este debe cumplir como los demás gobernados.

Igual importancia corresponde a la correcta y debida aplicación del presupuesto de egresos con el propósito de que se dé cabal cumplimiento a la distribución de recursos autorizada por el Congreso de la Unión.

LA AFECTACIÓN AL GASTO PÚBLICO

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado el artículo 31, fracción IV, de la Constitución considerando que la regla de afectación de las contribuciones al gasto público conforma una auténtica garantía que puede ser reclamada por vía de amparo en virtud del amplio espectro protector de la garantía de legalidad consagrada en los artículos 14 y 16 de la propia Constitución y así se encuentra en el Apéndice 1985, Parte I, Sección AMP LEYES FED, Tesis 53, Página 105:

IMPUESTOS. GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracción IV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos daban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial siempre que éste sea un beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.

PRECEDENTES:

Séptima Época, Primera Parte:

Vol. 16, pág. 29. Amparo en revisión 4431/56. Sección de Técnicos y Manuales del Sindicato de Trabajadores de la Producción Cinematográfica de la República Mexicana. 16 de abril de 1970. Unanimidad de 17 votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

Vol. 19, pág. 67. Amparo en revisión 3482/69. Unión de Crédito Agrícola de Hemoisillo, S. A. de C. V. 21 de julio de 1970.

Unanimidad de 17 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Vol. 50, pág. 57. Amparo en revisión 2801/72. Autotransportes del Sur de Jalisco, S. A. de C. V. 15 de febrero de 1973.

Unanimidad de 16 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Vol. 70, pág. 23. Amparo en revisión 3201/58. Petróleos Mexicanos. 22 de octubre de 1974. Unanimidad de 17 votos.

Ponente: Enrique Martínez Ulloa.

Vols. 91-96, pág. 91. Amparo en revisión 5994/74. Baker Perkins de México, S. A. 30 de noviembre de 1976. Unanimidad de 15 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

La noción de gasto público se ha entendido como: " el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia -pensiones, jubilaciones, subsidios-"⁷⁰, considerando que violan el principio constitucional las contribuciones que se destinen a constituir el capital de empresas particulares.

LA GARANTÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA

Mediante la reforma constitucional del 17 de marzo de 1987 se amplió y perfeccionó el contenido de la garantía de justicia consagrada por el artículo 17 de la Constitución. Dicho precepto dispone que:

⁷⁰ Instituto de Investigaciones Jurídicas, **DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO**, Ed. Porrúa, México 1991, voz: GASTO PÚBLICO.

"Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando por tanto prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil".

La claridad de dicho precepto no amerita mayores comentarios que el de relacionar su amplio espectro protector con el sistema de impartición de justicia que antes hemos explicado, donde se hace plenamente efectiva, en la medida que se han reducido las instancias procesales: supuestamente se han simplificado los procedimientos administrativos como los medios de defensa legal y se ha avanzado en el camino de otorgarle al Tribunal Fiscal de la Federación más facultades para que logre la ejecución de sus resoluciones.

Este es otro ejemplo de que sin el establecimiento del sistema de contribuciones por el legislador, la garantía quedaría sin efectividad, razón por la cual el principio constitucional de justicia fiscal rige y se encuentra inmerso en los diferentes procesos normativos de creación, aplicación e interpretación de las contribuciones.

La impartición de justicia fiscal por los tribunales

El principio constitucional de justicia fiscal exige asegurar a los contribuyentes que sus garantías y derechos en la materia serán respetados, por lo que es necesario un sistema de impartición de justicia fiscal material, pronta, completa y efectiva. Es por medio de la jurisdicción de los Tribunales Federales que se protege una impartición de justicia con los atributos antes mencionados.

Si bien este es el instrumento que la Constitución otorga a los individuos para hacer efectivos sus derechos, no por ello tiene que olvidarse a los otros procedimientos jurídicos que la Constitución establece para alcanzar la justicia fiscal en sus otras acepciones.

La seguridad jurídica

Por seguridad jurídica se entiende el conocimiento certero y claro de que los sujetos que se encuentran bajo el imperio del derecho tienen relación con: a) el sentido general del sistema jurídico considerado en su conjunto; b) el significado preciso de las principales proposiciones normativas que integran el sistema, y c) las decisiones que la autoridad tomará en cada caso concreto.

Esta certeza radica en el hecho de que las normas jurídicas deben ser susceptibles de ser conocidas

por aquellas personas que deban tenerlas en cuenta al proyectar su vida futura.

De lo anterior, se desprende que la seguridad jurídica requiere ciertos requisitos sin los cuales no se le puede concebir. En principio, será necesaria la existencia de un sistema jurídico que haya alcanzado un grado de evolución tal, que tenga una congruencia tanto ideológica como sistemática elevada, es decir, que la ley que se pretenda aplicar a un caso determinado exista con anterioridad a la situación que la misma deba regular: La ley debe regir para el futuro, nunca para el pasado. Y en segundo, es el que una ley debe estar redactada en forma clara y precisa, de manera que las personas que la deban cumplir sepan con precisión y certidumbre qué es a lo que están obligados y cuales son sus derechos y obligaciones conforme a la misma, ya que una ley redactada en forma vaga e imprecisa no se los permitiría y los dejaría sujetos a las interpretaciones arbitrarias y caprichosas de los gobernantes. Lo que constituye una estructura en donde se concibe a las diversas partes del conjunto como perfectamente ordenadas e interrelacionadas entre sí, y en donde los contenidos sigan la misma dirección ideológica básica. Históricamente esto es posible gracias al grado de sistematización y precisión de la proposición normativa que se alcanzó con el movimiento codificador.

Asimismo, como presupuesto de la seguridad jurídica se requiere la existencia de una unidad institucional de dominación, que monopolice con éxito la legítima violencia física en un Estado. Por esto, Herman Heller considera como elemento fundamental al justificar al Estado entre otros y señala⁷¹:

"La institución estatal se justifica, pues, por el hecho de que en una determinada etapa de la división del trabajo y del intercambio social la certidumbre de sentido y de ejecución del derecho hacen preciso al Estado....La institución del estado aparece, de esta suerte, justificada por el hecho de ser una organización de seguridad jurídica, y sólo por ello..."

El derecho moderno, para funcionar como tal, requiere la existencia del Estado y

"...Sólo el Estado de Derecho con división de poderes existe una conexión entre legalidad y legitimidad, y esta conexión es tanto una conexión material como formal y de técnica de organización..."⁷²

Es decir que la seguridad jurídica requiere como presupuesto la existencia de un poder político organizado conforme al derecho e institucionalizado en forma de órgano estatal, en donde el derecho sea el único instrumento posible del poder político. Al respecto Herman Heller agrega:

"...la división de poderes, de carácter organizatorio, tiene sólo como fin el garantizar la seguridad jurídica..."⁷³

⁷¹ Hermann Heller, *TEORÍA DEL ESTADO*, Fondo de Cultura Económica, México 1992, página 241

⁷² Herman Heller, *op cit*, página 239

Por todo lo anterior, el concepto de seguridad jurídica, sólo se ha podido concebir en tanto la organización estatal pudo alcanzar la forma de Estado conforme a derecho y a la que históricamente se llegó en Europa hasta el siglo XIX. No hay duda de que fue el desarrollo de Inglaterra el que se convirtió durante este siglo en el modelo admirado por el resto de Europa y el que proporcionó los fundamentos ulteriores desarrollados en América.

La seguridad jurídica se manifiesta en dos dimensiones:

- 1) certeza del ordenamiento (seguridad de orientación), y
- 2) confianza en el ordenamiento (seguridad de realización).

En cuanto a la manifestación de la seguridad como certeza del ordenamiento, se puede decir que la misma existe cuando se conoce el significado del contenido y el sentido de lo que establece la proposición normativa y de acuerdo con ésta cuáles son las hipótesis que se encuentran previstas en la misma, así como las consecuencias jurídicas que la materialización de la hipótesis traerá como resultado. Esta dimensión de la seguridad jurídica halla su fundamento en virtud de que el sistema

⁷¹ *Ibídem*

jurídico, como sistema normativo, está integrado por un conjunto de modelos de conducta que son de esperarse ante ciertas situaciones, y por lo mismo, los presuntos sujetos obligados o facultados a seguir determinada conducta, deben saber previamente a que atenerse. Entonces la seguridad en la orientación es la circunstancia de que se conozca lo que está en el ordenamiento, es decir, el saber acerca del contenido de las normas.

La seguridad en la realización o confianza en el ordenamiento hace referencia a la certidumbre de que lo dispuesto en la proposición normativa se habrá de cumplir aún en contra de la voluntad de él o los sujetos presuntamente obligados. En este caso, la cuestión estriba en tener seguridad en la fuerza vinculatoria del ordenamiento, pero no en el nivel del *deber ser*, sino más bien en el nivel del *ser*. Estar seguro en este sentido significa que es real y conlleva la probabilidad de que en cuanto el obligado por la norma no se comporte conforme a la misma, la autoridad le aplicará la sanción correspondiente.

De acuerdo con lo dicho, podemos afirmar que existe inseguridad jurídica cuando por cualquier circunstancia no es posible conocer que es lo que se debe realizar conforme a derecho, o bien no existe certeza de que en caso de incumplimiento de lo prescrito por la ley, la autoridad aplicará la

sanción que establece para el caso. También se puede hablar de inseguridad jurídica cuando las facultades discrecionales de la autoridad son poco precisas y la misma tiene un margen demasiado amplio para resolver el caso en cuestión, de tal manera que no es posible prever la decisión que se tomará. Pero la inseguridad jurídica surge también si se acumulan demasiadas y complicadas disposiciones legales respecto a un hecho, de modo que nadie las conoce ya a fondo, o si las disposiciones referidas a un hecho son modificadas rápidamente varias veces, de tal forma que los ciudadanos no tienen tiempo de acostumbrarse a una situación jurídica y de ser versados en ella.

En este último sentido, Heródoto sostuvo que el exceso de leyes era un rasgo característico del gobierno demagógico, pues por una parte se dice y se hace mucho por aparentar que las relaciones sociales se sujetarán al derecho; y por la otra se desentiende por completo de crear las condiciones de su aplicación y de ejecutarlas, tan es así que no importa que existan complicaciones en su interpretación e integración, e incluso soluciones contradictorias, ya que lo único que interesa es poder demostrar que existe la ley y hacer alarde de ella. De esta forma no se puede decir que exista seguridad jurídica cuando son más importantes la corrupción, los intereses de partido, de clase, las relaciones personales o las razones de Estado, de

beneficio nacional, etc. que lo prescrito por el derecho.

LA NOCIÓN DE SEGURIDAD JURÍDICA

El tratamiento del principio de seguridad jurídica en la esfera tributaria requiere un análisis previo de la noción de seguridad, que descartando cualquier pretensión filosófica persiga una simple finalidad introductiva.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define:

seguridad. (Del lat. securitas. -etis.) f. Calidad de seguro. || 2. Fianza u obligación de indemnidad a favor de uno, regularmente en materia de intereses. || de seguridad. loc. adj. que se aplica a un ramo de la administración pública cuyo fin es el de velar por la seguridad de los ciudadanos. Dirección general, agente DE SEGURIDAD. || 2. (sic) Se aplica también a ciertos mecanismos que aseguran algún buen funcionamiento, previniendo que este falle, se frustre o se viole. muelle, cerradura DE SEGURIDAD. || 3. V. lámpara, mecha de seguridad.

De ésta manera se infiere que lo seguro es todo aquello libre de todo peligro, daño o riesgo, y que también puede ser cierto e indubitable.

Junto a dicha noción de seguridad es necesario indagar los aspectos más relevantes del principio de seguridad jurídica, con el objeto de ahondar en el pensamiento rector de dicho principio y destacar su influencia en la materia que nos ocupa.

Una vez determinado en forma abstracta, este principio deberá precisar su contenido en

concreciones específicas. Recordando a Guasp⁷⁴ puede decirse que:

"La paz jurídica es, sin discusión, una fórmula abstracta, pero las mil y una realizaciones concretas de tal fórmula no dejan de ser concreciones de aquella fórmula en que el carácter fundamentador del principio jurídico está igualmente presente".

Recordando a Thomas Hobbes, el autor del Leviatan quien establece como ley fundamental la búsqueda de la paz y como valor primario la Seguridad Jurídica, así considera que la misión del soberano es la de procurar la seguridad del pueblo, comprendiendo la simple conservación de la vida como también todas las excelencias que el hombre puede adquirir para sí mismo por medio de una actividad legal, sin peligro ni daño para el Estado. Para este filósofo la seguridad es el fin del Estado, y el ciudadano tiene el derecho natural de no obedecerlo si dicho Estado no asegura el orden.

"La misión del soberano (sea monarca o una asamblea) consiste en el fin para el cual fue investido con el soberano poder, que no es otro que el de procurar la seguridad del pueblo; a ello está obligado por la ley de naturaleza, así como rendir cuenta a Dios..."⁷⁵

Para algunos autores, la seguridad ha sido entendida como un valor predominante de todo el ordenamiento jurídico, constituyendo el valor esencial para el

⁷⁴ Jaime Guasp, *DERECHO*, Madrid 1971, página 296

⁷⁵ Thomas Hobbes, *LEVITÁN*, Fondo de Cultura Económica, Mexico 1984, página 275

cumplimiento de los valores de superior jerarquía, como la justicia.

Así, para Radbruch la justicia y la seguridad jurídica implican un conflicto de prelación, porque si bien el derecho conlleva una jerarquía de valores, que exhibe una búsqueda del valor único y último que permita comprender al conjunto, él renuncia a tal elección científica. Este autor también entiende que la vida desea la seguridad, incluso si se desconoce donde está la justicia.

"Entendamos por seguridad jurídica, no la seguridad por medio del Derecho, la seguridad que el derecho nos confiere al garantizar nuestra vida o nuestros bienes... sino la seguridad del Derecho mismo... La seguridad jurídica reclama, pues, la vigencia del Derecho positivo. Pero la necesidad a que responde la seguridad jurídica puede hacer también que los estados de hecho se conviertan en estados jurídicos y hasta que, por muy paradójico que ello parezca, el desastre crea Derecho".⁷⁶

En Francia, Roubier tomó una posición similar, entendiendo que no puede haber derecho si no hay un orden cierto, que es lo mismo que afirmar que no puede haber justicia donde no hay seguridad.

Recasens Siches⁷⁷ demuestra que una de las motivaciones radicales que impulsa al hombre a establecer reglas de derecho es la urgencia de crear

⁷⁶Gustav Radbruch, *INTRODUCCIÓN A LA FILOSOFÍA DEL DERECHO*, Fondo de Cultura Económica, Breviarios, México 1951, páginas 40 y 41

⁷⁷Luis Recasens Siches, *FILOSOFÍA DEL DERECHO*, Ed. Porrúa, México 1959, páginas 618 y subsiguientes.

un orden cierto y de seguro cumplimiento. Cuando el Derecho está abocado a la realización de valores de rango superior, debe ante todo y previamente, crear una situación de relativa seguridad. Si bien el rango de este valor de seguridad es inferior al de otros valores jurídicos, la realización de dicho valor de seguridad es condición indispensable para el cumplimiento de valores de superior jerarquía. En síntesis, para Recasens Siches la seguridad es un valor inferior pero su realización condiciona la posibilidad de cumplimiento de aquellos valores superiores como el de justicia y de los restantes que ella implica.

Legaz⁷⁸, reconociendo la superioridad del valor justicia frente al orden y seguridad, afirma que estos no pueden existir al margen de aquella; aunque la seguridad jurídica no pueda realizarse en tanto no exista precisamente un orden social previamente establecido, -Recordando a Goethe: "Prefiero cometer una injusticia que soportar el desorden"- porque destacando que un orden injusto no es un orden sino el desorden.

El orden social es tanto un supuesto como un efecto del Derecho, y si bien el orden es el primer factor

⁷⁸Rubén O. Asorey, *PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación (México), Universidad de Salamanca (España) y el Instituto Cultural Domeq (México) 1989, página 316.

que realiza el derecho, realizar un orden es ya realizar una dosis de justicia. Por ello afirma que no es entre la justicia y el orden social, como se plantean los conflictos, sino entre la idea de "justicia cristalizada" en el "orden establecido" y el ideal más progresivo que el espíritu humano puede siempre oponer a la realidad. De manera que, si bien la seguridad es la motivación radical del derecho, lo jurídico no por ello deja de implicar una dosis de justicia.

Luego entonces se entiende que en relación a la justicia la cuestión valorativa siempre queda abierta y se puede calificar de injusto lo que para otros aparece como altamente razonable y justiciero, lo que no ocurre con la seguridad jurídica pues si alguien se siente desamparado con una norma defectuosa, sabe a que atenerse.

Hay quienes discrepan con esta posición considerando que la seguridad puede servir como criterio valorativo del ordenamiento. A tal efecto, entienden que la estimación que merezca un ordenamiento jurídico dado, debe basarse en el conocimiento de si existe o no adecuación entre la norma, que ese ordenamiento plasma, y el orden real y efectivo a dicho ámbito social.

También se encuentran como fines últimos del derecho la consecución y el mantenimiento de la paz y la

realización de la justicia. La idea de paz -Pax est tranquilla libertas- incluye la seguridad jurídica, entendida como la certidumbre de que se puede contar con reglas de derecho, con igual aplicación y, en determinadas hipótesis jurídicas con los derechos adquiridos y su protección por los tribunales. Pero no es el interés particular lo que el Derecho protege, sino la paz en su totalidad.

A su vez los dos componentes fundamentales del derecho, la paz y la justicia, tienen una relación dialéctica de condicionamiento recíproco, entendiendo que a la larga la paz no está asegurada si el sistema jurídico que subyace en ella es injusto.

Existe en el fundamento del derecho una interrogante doble, por un lado el origen del derecho y por el otro el destino del mismo, es decir el lugar donde empieza y donde termina, llamando principios del derecho al primero, y fines al segundo. La paz y la justicia son principios del Derecho, en los que reside toda la fundamentación jurídica merecedora de la Seguridad Jurídica.

En cuanto a las relaciones entre la paz y la justicia, y a su eventual antagonismo, se entiende que aunque la paz deba considerarse como precedente a la justicia, la justicia no desplaza a la paz, no ocupa su lugar ni la elimina, sino que se alinea a

su lado o, si se quiere, por encima de ella, y la permite, o mejor, la garantiza, en su existencia primordial.

También se considera que el principio de seguridad jurídica emana de la idea de justicia.

El insoluble conflicto entre la seguridad y la justicia ha dado origen a la llamada seguridad negativa. En efecto, para ciertos autores cuando el particular se siente desamparado por una norma defectuosa e insegura sabe a que atenerse pues sabe que no está asegurado y ello es "una seguridad negativa". En oposición a este criterio se ha entendido que un orden injusto no es un orden sino un desorden.

No falta quienes ven en la justicia un fin de naturaleza ética o racional, y en la seguridad jurídica y el bien común un aspecto sociológico del Derecho.

La seguridad jurídica no debe ser sumariamente rechazada como insuficiente, pues tiene un significado positivo que merece atención. Ya que es posible ver en la seguridad jurídica más que un "peor es nada" a falta de datos más precisos sobre la justicia o cualquier otro fin. El derecho emanado de la sociedad, tiende principalmente a asegurar la existencia de esta última, y las relaciones que la

constituyen, dicho de otro modo, tienden a asegurar un orden. Por lo que se entiende que si se busca el fin específico del derecho, es tentador verlo en este orden que, permitiendo la posibilidad, garantiza la seguridad. Sin embargo, el peligro radica en preferir el orden a la justicia porque ésta es siempre discutible y discutida.

Existen también concepciones que evalúan negativamente a la seguridad jurídica como el fascismo y el nacionalsocialismo, quienes por la filosofía que profesaban la consideraban un valor negativo producto de un concepto antiheroico.

Igualmente, para el existencialismo la existencia del hombre es un absurdo, una irracionalidad y el sentimiento dominante es la angustia, por ello esta tendencia se orienta a desvalorizar la certeza o la seguridad subjetiva, último refugio de la inmovilidad espiritual en provecho de una pasión viviente y móvil.

El matiz cristiano del existencialismo también está refido con el valor seguridad jurídica, pues si bien la existencia del hombre no es un absurdo sino un misterio que incita a la esperanza, la fragilidad y la angustia son signos de la libertad y el poder de opción.

Hasta la actual orientación estructuralista de Lévi-Strauss fue invocada para desarrollar la noción de seguridad.

Siendo la seguridad jurídica un valor tan primordial en la vida social es natural que las distintas concepciones del hombre y de la sociedad puedan tener apreciaciones disímiles sobre esta noción. En realidad se trata de un valor esencial, que más allá de su relación con el valor justicia, es imprescindible en la vida en común, y sin su presencia difícilmente pueden realizarse los restantes valores de superioridad jerarquía.

PRESENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

No hay duda de que los principios jurídicos, - particularmente- cuando son consagrados por un texto constitucional establecido no son conceptos estancados, sino que más bien integran un arsenal de ideas al que debe ajustar sus actos el Estado de Derecho en cualquiera de sus formas, en especial, lo que atañe a la materia impositiva, cuando actúa respecto de los particulares. Cada uno de esos principios se ensambla en relaciones que implican a los demás, y todos juntos se armonizan, entre sí y con otros principios, en el sistema constitucional.

La interrelación y la movilidad de éstos principios es cada vez más evidente en el problema fiscal

analizado desde la óptica constitucional. Sin embargo, entre los principios existen algunos que son más fundamentales, porque constituyen la idea primaria o básica del derecho, mientras que otros sólo tienen importancia para un determinado terreno jurídico. Igualmente, hay principios que operan de distinto modo en los diferentes ámbitos del derecho.

Si el derecho fiscal es un derecho de exacción jurídico constitucionalmente expresado, deviene que el principio de seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulte preeminente en el ámbito tributario. También cabe recordar que las normas tributarias son la antesala de la aplicación de rigurosas normas penales que garantizan la vigencia del propio sistema fiscal, llegándose incluso en muchos ordenamientos a que la interpretación de la configuración del hecho imponible a los efectos de la calificación del ilícito se encuentre a cargo de tribunales penales.

La influencia de la seguridad jurídica en el ámbito fiscal no es una apreciación axiológica sino que deviene de una comprobación lógica tanto de la naturaleza del propio principio como del terreno tributario.

Resultaría injustificado y reiterativo recordar que el principio de legalidad es esencial a la idea del derecho tributario. Más allá de la forma de gobierno

en que se encarne el fenómeno tributario, la vigencia del principio de legalidad resulta una conclusión insoslayable de cualquier forma de tributación y en el Estado moderno constituye una realización indispensable del Estado de Derecho.

Si ese principio de legalidad, sin la cual no se concibe contemporáneamente la idea de contribución tiene como contenido la seguridad, resulta fácil deducir que todo el derecho fiscal se encuentra influenciado por el principio de seguridad y certeza.

Se considero que la seguridad jurídica asume su mayor intensidad posible en la rama del derecho fiscal.

A las características del propio derecho tributario, particularmente referidas a su naturaleza y a su expresión máxima de legalidad, se unen factores externos no jurídicos, que justifican la importancia de este principio en dicho terreno.

Si el principio de legalidad cumplió en su primera etapa -hasta la aparición del Estado Constitucional- la misión de frenar el poder del Estado en materia financiera, quien puede dudar ahora, que dicho principio ha contribuido a que el Estado pueda prestar un servicio público más eficiente, porque el sistema fiscal dará a la larga, óptimos frutos, si

éste ha sido objeto de una paciente construcción, que sólo puede ser obra de la ley.

La mayor trascendencia del principio de seguridad en el derecho fiscal se debe a la influencia de la complejidad de las relaciones económicas en el mundo moderno, y a la adaptación de los sistemas tributarios a las nuevas circunstancias económicas.

La intensidad de la seguridad jurídica no sólo se da en la relación jurídico-tributario sino en todas las instituciones del Derecho.

Hay quienes consideran que el sistema económico de libre empresa gradúa la presencia de la seguridad jurídica en el ámbito fiscal, otros entienden que una política económica con fuerte intervención del Estado apartaría el valor seguridad jurídica a un segundo plano.

FACTORES QUE AFECTAN LA SEGURIDAD JURÍDICA TRIBUTARIA

Los factores que afectan la seguridad jurídica actúan en forma individual o concurrente.

Factores que actúan sobre la estructura y contenido del sistema tributario.

El conjunto de contribuciones que existen debe constituir un sistema donde los elementos que lo componen responden a un plan racional.

Según se ha visto, dicho plan debe realizarse desde una perspectiva económica-financiera pero también desde una óptica jurídica.

En este último enfoque es donde resulta indispensable el uso de una técnica jurídica adecuada al servicio de la claridad, de la coherencia y de la sencillez, es decir al servicio, en definitiva, de la seguridad jurídica que todo sistema normativo debe brindar al pueblo.

El primer factor perturbativo de la seguridad jurídica en materia fiscal es un sistema jurídicamente irracional, carente de una adecuada técnica legislativa que afecte la estructura del sistema fiscal y origine la presencia de contradicciones e innecesarias lagunas. Asimismo, son causas de inseguridad la utilización de una técnica legislativa que provoque la imprecisión conceptual y terminológica, la falta de claridad, la vaguedad y la complicación de las normas.

De manera que habrá inseguridad en materia fiscal cuando el sistema se caracterice por ser un conjunto de normas sin un criterio de ordenación jurídicamente fundado, al igual que cuando sus componentes carezcan de claridad y simplicidad, precisión conceptual y terminológica.

Desconocimiento temporal y conceptual del derecho vigente.

La constante influencia de los criterios económicos, financieros, sociológicos y políticos utilizados en la búsqueda de soluciones a los problemas origina cambios normativos vertiginosos en el sistema tributario que atentan contra la estabilidad del derecho y contra su conocimiento por parte de los ciudadanos.

Adicionalmente, deben agregarse aquellas situaciones donde los cambios se producen por la imprevisión, experimentación, afán de novedades u otras razones menos confesables.

Lo manifestado precedentemente origina la carencia de certeza sobre el derecho vigente, esto es una indeterminación de la vigencia de las normas por la ausencia de textos actualizados y la existencia de normas provisionales.

El desconocimiento conceptual del derecho tributario vigente se puede originar por:

- i) la falta de codificación de este sector del derecho, es decir por la carencia de una adecuada sistematización de los principios jurídicos tributarios;
- ii) la cada vez más abundante presencia de leyes tributarias que, a pesar de la existencia

de códigos, ponen más énfasis en aspectos específicos que en la sistematización general;

iii) el exceso de reglamentación de las leyes fiscales.

iv) la falta de claridad y precisión en la creación de los elementos estructurales de la relación jurídica tributaria, a saber: hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible y alícuotas;

v) la falta de un adecuado sistema de publicación de las normas y de un régimen de consulta vinculante que permita conocer con certidumbre el alcance del derecho vigente;

vi) la falta de desarrollo a nivel legislativo de las garantías constitucionales.

En otros ámbitos del derecho resulta un problema arduo determinar si la certeza es mejor obtenida por los textos poco numerosos o por una reglamentación exhaustiva pero tal margen de discusión no existe en el derecho tributario por su estricta sujeción al principio de legalidad.

No se trata de desconocer la necesidad de los reglamentos en la materia sino de señalar que su excesiva presencia afecta la seguridad jurídica, pues el desarrollo reglamentario en demasía entra en conflicto con la legalidad fiscal. En virtud de la habitual fijación por reglamentos o resoluciones de

deberes formales, se origina el incumplimiento que acarrea sanciones penales.

Por otro lado, el fenómeno inflacionario ha provocado importantes consecuencias sobre el derecho fiscal. Sin entrar al análisis de las complejas causas que pueden provocar el fenómeno inflacionario, no hay duda de que muchas de ellas están originadas en actos del poder ejecutivo, a los cuales puede no resultar aplicable el principio de legalidad tributaria, así, si tomamos una de las razones más invocadas como origen del proceso inflacionario, como es la emisión descontrolada de moneda por parte del Estado, resulta claro que el sistema financiero podrá respetar formalmente el principio de legalidad en materia fiscal, pero estará creando exacciones ilegítimas a través de la autoridad, al provocar una mayor incidencia contributiva dentro del sistema financiero que no contempla mecanismos antiinflacionarios.

Esta situación podría atenuarse mediante la aplicación del principio de legalidad a los actos financieros, como lo es la emisión de moneda. De manera que la contribución puede estar afectada, en su naturaleza y aplicación, por actos financieros de los gobernantes, ejercidos con total discrecionalidad, cuando no irresponsablemente y sin sustento normativo.

Dentro del plano de la propia estructura tributaria los índices utilizados para las correcciones antiinflacionarias pueden violar el principio de la legalidad, a través de la delegación en el Poder Ejecutivo de la facultad para fijar los mismos.

La importancia del punto está dada porque una de las herramientas esenciales para implementar cualquier solución a los problemas que provoca la inflación en el sistema, es la elección del índice a utilizar para las correcciones antiinflacionarias, problema que ha dado origen a una prolífica investigación y literatura en el ámbito de las finanzas.

Al transferir la facultad de determinar el índice del Poder Legislativo a las autoridades hacendarias, ya en forma permanente o temporaria, se configura una violación al principio de legalidad, pues los criterios para fijar parte substancial de la presentación quedan en manos de la discrecionalidad del Ejecutivo. Por lo que la posibilidad de establecer sin ley, uno de los aspectos esenciales de la obligación tributaria, se le suma la concomitante facultad de cambiar tales índices a través del tiempo efectuando regularizaciones tributarias sin autorización legal.

El cambio de los índices a aplicar, mientras la obligación tributaria no se encuentre prescrita, afecta el contenido del principio de legalidad, es

decir a la certeza y seguridad jurídica, de la misma forma que la delegación de la facultad de fijar los índices por el Ejecutivo vulnera la función legitimadora de este principio.

Arbitrariedad

La arbitrariedad constituye el aspecto negativo del principio de seguridad en el ámbito jurídico, que aunque no siempre diferenciable de la certeza del derecho, refleja el papel de la ley frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

Si bien dicha arbitrariedad puede definirse como la negación del Derecho (como legalidad) cometida por el poder público. El concepto puede ser más amplio representando la ausencia, en cualquier figura jurídica, de los principios que sirven de fundamento al Derecho. Es decir que, arbitrario es aquello que se denuncia *ipso-facto* como privado de fundamento jurídico.

La seguridad se ve seriamente afectada cuando se producen las distintas causas de arbitrariedad. La manifestación más inmediata y formal es la violación al principio de jerarquía normativa en la creación del derecho, pero existen obviamente otras arbitrariedades.

La arbitrariedad normativa, en la cual se incluye la actividad u omisión arbitraria del Estado en la

elaboración de las normas jurídicas se le distingue de la arbitrariedad aplicativa, que refiere al comportamiento u omisión jurídicamente irregular del Estado en la aplicación del Derecho.

La primera, trata de la elaboración de leyes contrarias a los principios esenciales del Derecho, a los principios contenidos en la Constitución, a la ilegalidad y antijuricidad reglamentaria, a la ausencia de legislación -cuando ella está prevista en la Constitución- y a la omisión de los órganos administrativos de sus deberes.

La segunda o la arbitrariedad aplicativa, consiste en la violación del principio de jerarquía, de los principios generales del derecho, y la pasividad de la administración.

Entre las variadas manifestaciones de arbitrariedades cabe señalar el ejercicio de facultades discrecionales por parte de la administración pública, en los amplios y mayoritarios sectores del derecho tributario donde carece de tal facultad.

Existe discrecionalidad técnica en ciertos casos y administrativa en forma más excepcional, pero lo común es que la administración pública desarrolle sus causas por la actividad normada. Cuando ello no ocurra estaremos ante una conducta no ajustada a

derecho, que afecta el principio de seguridad jurídica.

Fines del derecho como producto de la interdependencia social

La validez, límites, funciones y justificaciones de todas las instituciones sociales dependen de la naturaleza de la persona humana, ésta última es la causa por la cual existen dichas instituciones, de manera que los fines del derecho se encuentran condicionados, en lo que se refiere a su existencia, por la sociedad considerada en su conjunto.

Dos circunstancias son fundamentales en este caso:

a) por una parte, la sociedad constituye una estructura que se levanta sobre las interrelaciones sociales que entablan en su seno, sujetos socialmente desiguales, y b) los miembros que integran el grupo social biológicamente son iguales. De este modo, dentro de la sociedad se deben conciliar igualdades y desigualdades, de la mejor manera para la sociedad en su conjunto.

El bien común que como patrimonio de la humanidad hemos heredado de la civilización, debe ser repartido y asimilado por los miembros de la sociedad. Algunos de los elementos que lo integran son de fácil asignación y en términos generales no provocan mayor conflicto entre los sujetos; sin embargo, existen otros que debido a su escasez o

importancia, presentan problemas para su defensa y reparto, por lo que se requiere de un criterio que permita distribuirlos o defenderlos en tal forma que concilien o alcancen un equilibrio entre las igualdades y desigualdades humanas, dicho criterio lo constituye la justicia, misma que para adquirir estabilidad requiere su traducción a normas jurídicas precisas y seguras, por lo que en último término la justicia aspira a encontrarse respaldada por la seguridad jurídica.

De lo dicho, se concluye que el derecho es un medio para alcanzar los fines que la realidad social hace necesarios, para que sea posible la vida civilizada, en sus diferentes grados de evolución social.

El sistema de contribuciones

LOS FINES DEL ESTADO.

El Estado de Derecho contemporáneo es la forma de organización política de las comunidades nacionales, es la organización del propio Estado de acuerdo a sus elementos constitutivos y estos son: Poder (Soberanía), Pueblo y Territorio.

Las constituciones de los diferentes Estados establecen que éstos tienen propósitos nacionales en los que el fortalecimiento de la soberanía, la libertad y bienestar del hombre son medulares.

Siendo el Estado una organización indispensable para el ser humano y para la sociedad. Las contribuciones constituyen el instrumento necesario para sustentar financieramente el funcionamiento del gobierno y el ejercicio de la función pública.

La forma de gobierno es la organización del Estado de acuerdo a sus fines y funciones. De manera espontánea esta institución social resulta de la necesidad de coordinar la convivencia humana, pero no constituye una realidad existencial diferente al hombre, su naturaleza es accidental y derivada por lo que su justificación de existencia está en razón de los fines que desarrolla dentro de la sociedad.

La contribución pretende tener una finalidad de justicia, constituida en la aportación que cada miembro de la comunidad hace para la realización de las tareas del gobierno. Al no tener una naturaleza ni existencia por sí mismo deriva en un instrumento al servicio del bienestar colectivo, por lo que se justifica, en tanto que cumple con la finalidad para la cual nació así como las del Estado, garantizadas por medio de la Constitución.

La naturaleza del Estado es teleológica, dependiente de sus fines. Lo más importante para comprender, justificar y ubicar al gobierno dentro de la sociedad es definir claramente cuáles son sus fines,

importancia, presentan problemas para su defensa y reparto, por lo que se requiere de un criterio que permita distribuirlos o defenderlos en tal forma que concilien o alcancen un equilibrio entre las igualdades y desigualdades humanas, dicho criterio lo constituye la justicia, misma que para adquirir estabilidad requiere su traducción a normas jurídicas precisas y seguras, por lo que en último término la justicia aspira a encontrarse respaldada por la seguridad jurídica.

De lo dicho, se concluye que el derecho es un medio para alcanzar los fines que la realidad social hace necesarios, para que sea posible la vida civilizada, en sus diferentes grados de evolución social.

El sistema de contribuciones

LOS FINES DEL ESTADO.

El Estado de Derecho contemporáneo es la forma de organización política de las comunidades nacionales, es la organización del propio Estado de acuerdo a sus elementos constitutivos y estos son: Poder (Soberanía), Pueblo y Territorio.

Las constituciones de los diferentes Estados establecen que éstos tienen propósitos nacionales en los que el fortalecimiento de la soberanía, la libertad y bienestar del hombre son medulares.

por lo que el problema de los fines del Estado está íntimamente ligado a las contribuciones.

Sobre los fines del Estado, se coincide en gran parte con las teorías aristotélicas tomistas acerca de los fines del Estado.

El hecho de que el hombre necesite vivir en sociedad para realizarse como persona está fuera de toda discusión, pero el problema surge cuando se tratan de limitar los deberes del hombre hacia la sociedad y los del gobierno, como representante de la sociedad, para el hombre.

Con mucha frecuencia se inicia la discusión con un planteamiento equivocado del problema, haciéndose las preguntas ¿qué es más importante, los fines personales o los fines de la sociedad?, ¿qué está por arriba, el bien individual o el bien social?, ¿qué es más importante, la parte o el todo?

Esos planteamientos han traído como consecuencia posiciones que van desde un individualismo mal entendido hasta un colectivismo totalitario que aprisiona al hombre, por lo que sólo han servido para iniciar interminables discusiones que nunca llevan a ninguna parte. El origen de estas discusiones está en concebir a la sociedad y al gobierno como entes con fines diferentes u opuestos a la persona humana.

El gobierno tiene como finalidad facilitar a todas y cada una de las personas humanas la búsqueda de su bien individual tanto material como espiritual.

Los fines del gobierno, dice González Uribe, deben ser:

"Crear, mantener y proteger la atmósfera propicia para que individuos y grupos se desarrollen plenamente. Pero no sustituir la iniciativa privada, ni aplastarla con una concurrencia desleal, ni hacerla desaparecer. Por eso el número de leyes, decretos, reglamentos y medidas de autoridad deben reducirse al mínimo necesario, y en cambio ampliarse, en la medida de lo posible, la esfera de la libertad. No es el mejor régimen social y político el que tiene el mayor número de normas jurídicas, ni el ejército más poderoso, ni la policía mejor armada y más eficaz, sino el que sabe prudentemente rebajar la medida del orden coactivo para que resplandezca más la libertad ciudadana."⁷⁹

Por otra parte el maestro Sanchez-Mejorada considera:

"El fin último del Estado de Derecho es el garantizar para todos los individuos por igual y al amparo de la ley, su libertad individual"⁸⁰

El binomio orden y libertad, en su armónica conjugación, será el que dé siempre la clave de la justificación de un régimen: Orden para la libertad; libertad dentro del orden.

Los fines del Estado no pueden ser ni diferentes ni superiores a la persona, considerada íntegramente. Cuando hay un conflicto es porque un individuo está

⁷⁹Héctor González Uribe, *HOMBRE Y SOCIEDAD*, Ed. Jus, México 1979, página 147

⁸⁰Carlos Sánchez-Mejorada y Velasco, *EL ESTADO DE DERECHO*, Instituto de Propositiones Estratégicas, A.C., México 1996

invadiendo los derechos de otro y, por lo tanto, se hace necesaria la intervención del Estado, o cuando el Estado en lugar de intervenir para garantizar el bien común utiliza el poder coactivo y la autoridad para beneficiar a aquellas personas que directa o indirectamente forman parte de la clase gobernante.

La confusión de los fines

Aun entre los que aceptan la teoría teleológica y del bien común, el problema surge al tratar de concretizar cuáles deben ser las funciones del Estado para cumplir con sus fines, ya que bajo el nombre de bien común, justicia social, Solidaridad, redistribución de la riqueza y creación de empleos, se pretenden legitimar una amplia gama de funciones del Estado y los necesarios impuestos para cumplirlas.

En las formas de estado absolutista y socialista, el gobierno no es tan sólo quien dirige, sino quien posee la propiedad de la mayor parte de los bienes y, por lo tanto, el fenómeno impositivo carece de relevancia o es meramente una fórmula, pues al estar las principales unidades económicas en manos del Estado y ser el único patrón, es de hecho el dueño de la riqueza producida. Y aun sin ser patrón es "socio ganancioso" de las rentas de sus gobernados.

En ese tipo de Estado, como en la Edad Media, se da el llamado Estado patrimonial donde, como todo

pertenece al gobernante, la principal fuente de riqueza está en sus propios bienes.

En otras palabras, es inaceptable la posición de que los fines del Estado van a depender básicamente de las circunstancias, y que son dichas circunstancias las que hacen que los fines del Estado se expandan o se constriñan.

Los fines del Estado son esencialmente los mismos en todo tiempo y lugar, ya que la naturaleza individual, racional, libre y social del hombre no varía con el tiempo ni con las circunstancias geográficas, climatológicas, de desarrollo o subdesarrollo.

Las formas de Estado para organizar a la sociedad pueden reducirse a dos: Aquella que utiliza el Poder para lograr riquezas materiales y reconocimiento por parte del Pueblo, y aquella que utiliza el Poder para lograr una convivencia pacífica y armónica que garantice las libres decisiones del Pueblo.

La función del gobierno es crear las condiciones para que el hombre desarrolle tanto sus potencialidades materiales como espirituales, pero muchas veces -quizá en algunas ocasiones de buena fe- los gobernantes toman decisiones que corresponden a los gobernados y buscan suplir deficiencias que hacen que todos, aunque

esencialmente iguales, seamos diferentes en nuestro actuar social.

El gran error de muchos políticos, sociólogos y gobernantes es pensar que a través de acciones directas del gobierno y leyes, se puede terminar con la desigualdad y la miseria en una sociedad.

Del anarquismo al totalitarismo ha surgido una serie de posiciones intermedias de los fines que debería cumplir un Estado en la sociedad.

La necesidad de organizar la convivencia nace de la naturaleza social del hombre.

La principal función del gobierno como institución social espontánea o producto de la necesidad de convivencia entre los hombres, es la de dirimir las controversias que surgen entre quienes viven en sociedad, para evitar que mediante la violencia cada miembro reivindique sus derechos que a su juicio han sido violados por otros.

Los primeros gobiernos, como en el caso de Israel, fueron de jueces. Junto con la función de impartir justicia nace la necesidad de ejercer la fuerza para hacer cumplir las decisiones de los jueces, pero dicha fuerza tenía como objeto garantizar y proteger los tres derechos fundamentales del hombre: la vida, la propiedad y la libertad. Estos tres derechos

están íntimamente relacionados, pues sin libertad no puede haber propiedad y sin propiedad el hombre no puede alcanzar una realización integral como Ser humano.

Un gobierno que garantiza la impartición de justicia y los derechos humanos cumple en su totalidad con lo que se considera el bien común. Y todo aquello que pretenda ir más allá de estas funciones, queda fuera del bien común.

Hay quienes menospreciando o ignorando la complejidad y dificultad de esas funciones, hablan despectivamente de que caeríamos en un "Estado policía" o en un *laissez-faire*.

Esos críticos olvidan que los lugares donde se ha dado un mayor progreso económico y social no es en aquellos países donde el Estado ha tomado a su cargo directamente la mayor parte de las actividades económicas y sociales, sino en los que el Estado se ha limitado a garantizar la justicia y la seguridad jurídica para que los miembros de la sociedad sean los que creen el bienestar y el progreso (Bien Común)

Para garantizar la vida, la propiedad y la libertad de los miembros de una sociedad se necesita un Estado fuerte que intervenga, para hacer justicia y garantizar la paz.

Cuando el Estado, pretende resolver algunas carencias económicas, se convierte en productor o comerciante provoca un caos y no resuelve los problemas que originalmente lo llevaron a asumir tales funciones.

Por ello, los impuestos sólo se justifican cuando van a ser utilizados por el gobierno para impartir justicia y garantizar los derechos humanos.

Los Derechos Humanos se consideran como anteriores y superiores al Estado, por lo que los gobernantes se encuentran obligados a mantenerlos, respetarlos y garantizarlos. Ya la declaración francesa de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 establecía como algunos de éstos: el derecho de propiedad, libertad, seguridad y resistencia a la opresión.

La Constitución Política De Los Estados Unidos Mexicanos, Título Tercero, Capítulo IV Del Poder Judicial, establece:

***Artículo 162.**

B) El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los Derechos Humanos que otorgue el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violan estos derechos. Formularán recomendaciones públicas autónomas, no vinculatorias y denuncias y quejas ante las autoridades respectivas.

Estos organismos no serán competentes tratándose de asuntos electorales, laborales y jurisdiccionales.

El organismo que establezca el Congreso de la Unión conocerá de las inconformidades que se presenten en relación con las recomendaciones, acuerdos u omisiones de los organismos equivalentes de los Estados'.

En el ámbito nacional, tal organismo es la Comisión Nacional de Derechos Humanos, creada por decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 6 de junio de 1990.

Por otra parte los criterios de distribución justa se concentran en la justicia distributiva de los bienes y beneficios de la sociedad.

Para lograr un efecto justo se exige el establecimiento de instituciones de gobierno basadas en la igualdad de oportunidades y en un mínimo social garantizado de protección.

La distribución en la economía supone cuatro funciones del gobierno:

- La de asignación (los bienes se asignan al nivel más general).
- La de estabilización (busca el pleno empleo, la igualdad de oportunidades para lograrlo y la libre elección del trabajo).
- La de transferencia (que garantice el nivel mínimo social).

- La de distribución (que busca la justicia de las porciones distributivas mediante la tributación y los ajustes a los derechos de propiedad.

Tal concepción de la justicia en el campo de lo económico reconoce una importancia fundamental en el sistema de contribuciones.

El artículo 25, párrafo primero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que:

"Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución."

La disposición transcrita sintetiza el conjunto de finalidades que el Pueblo asigna al Estado como rector del desarrollo nacional.

El Estado es al mismo tiempo rector y promotor del desarrollo a través de varios mecanismos, entre los cuales sobresalen el fomento de la actividad económica y del trabajo, así como el reparto justo del ingreso y la riqueza.

El fundamento y la finalidad de tal rectoría es el fortalecimiento de la soberanía nacional y del

régimen democrático, como principios políticos torales.

En suma, el orden jurídico debe propiciar el pleno ejercicio de la libertad, dignidad y seguridad de los mexicanos considerados individualmente, en grupo o en la clase social a la que pertenezcan.

El sistema de contribuciones debe estar orientado al logro de las finalidades que la Constitución propugna alcanzar por el orden jurídico general que establece.

EL PLAN Y LOS PROGRAMAS DE GOBIERNO

El papel rector del Estado se materializa a través del Plan Nacional de Desarrollo y en los programas de gobierno.

Al respecto el artículo 26, párrafos primero y segundo de la Constitución, disponen:

"El estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprimirá solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política y cultural de la Nación."

Los fines del proyecto nacional contenidos en la Constitución determinarán los objetivos de la planeación. La planeación será democrática y mediante la participación de los diversos sectores sociales recogerá las aspiraciones y las demandas de la sociedad para incorporarlas al plan y a los

programas de desarrollo por lo que habrá un Plan Nacional de Desarrollo al que se sujetarán obligatoriamente los programas de la administración pública federal.

El plan de gobierno programado se conceptúa en la Constitución como resumen de la función pública para ser ejercida conforme a sus atribuciones en un momento histórico determinado, y el desempeño eficaz de la responsabilidad del Estado sobre el desarrollo integral del País, teniendo a la consecución de los fines y objetivos políticos orientados hacia una transformación de la realidad nacional.

Las medidas gubernamentales consideradas en el plan y en sus programas, requieren la previsión de los recursos financieros que las hagan realidad.

La asignación nacional de los recursos mediante el sistema fiscal

En su más amplia perspectiva, la asignación de los recursos financieros disponibles por concepto de contribuciones a los diferentes fiscos del país, implica una decisión fundamental de distribución con justicia de dichas contribuciones para los fines públicos, decisión que es adoptada por los poderes legislativos de dichos fiscos, al establecer el conjunto de contribuciones aplicable en el país.

El este sentido se construye el sistema de contribuciones, disponiendo que una proporción

razonable de la riqueza nacional se traslade a los gobiernos de las Entidades Federativas que conforman el país, para el financiamiento de sus respectivos presupuestos y la ejecución de sus programas.

El monto parcial y la suma global de dicha proporción, constituye la primera distribución del producto económico que resulta del esfuerzo colectivo de la comunidad nacional. Es por lo tanto, el primer significado o aceptación del principio constitucional de la justicia fiscal.

La Constitución dota de potestad fiscal a la Federación y a las Entidades Federativas, así como de cierto modo lo hace también para el Distrito Federal y los Municipios del país, en virtud de que su finalidad primordial es expensar los respectivos gastos públicos de dichos organismos fundamentales de nuestra organización política.

Al ejercerse la potestad fiscal y establecerse el sistema fiscal nacional como resultado del establecimiento de los sistemas fiscales de dichos cuerpos políticos, se asignan los recursos financieros disponibles para que pueda llevarse a cabo la función pública.

El establecimiento de contribuciones es el logro más general de justicia en el terreno tributario, en

virtud del equilibrio y armonía en su contenido y en las formas razonables para su cumplimiento.

LA POTESTAD FISCAL.

La facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones respecto de personas o bienes que se encuentran en su dominio, es lo que representa la potestad o poder tributario.

La Constitución dota al Poder Ejecutivo de la potestad fiscal para que mediante el establecimiento de las contribuciones se expensen los gastos públicos y se cumpla con otras finalidades políticas, económicas y sociales. Por lo que debe regir a la potestad fiscal con aptitud y oportunidad ante los cambios que operan en la realidad.

El derecho de las contribuciones regula la circunstancia, particularmente la económica, por lo que rige el contexto o entorno vital, así el artículo 31, fracción IV, contempla la potestad fiscal desde el ángulo opuesto, o sea de las obligaciones de los particulares, al establecer que:

*Son obligaciones de los mexicanos:

Contribuir a 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*

Dispone también, en el artículo 73, fracción VII, que el Congreso de la Unión tiene facultad para:

'Imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto'.

Complementa lo anterior la prescripción del artículo 74, fracción IV, párrafo primero y cuarto, que faculta en forma exclusiva a la Cámara de Diputados para:

Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de Egresos de la Federación y el Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Los preceptos citados fundamentan la potestad fiscal en nuestro país. De lo establecido por ellos se desprende que tal potestad es un poder jurídico para establecer contribuciones mediante una ley, aplicar ésta en el caso y asignar los bienes recaudados para expensar el gasto público.

Se conoce en toda su amplitud como una potestad regida por varias categorías jurídicas que le dan fundamentación y la hacen razonable:

- 1.- La naturaleza y origen de la potestad fiscal, derivados de la soberanía;
- 2.- Su atribución a los entes políticos fundamentales del Estado como sujetos titulares de la potestad;

3.- La vinculación de los particulares por la contribución como sujetos obligados ante tal potestad;

4.- La materia sobre la que se ejerce la potestad, creando un sistema de contribuciones, y el objeto y estructura de cada una;

5.- La forma solemne en que se manifiesta, únicamente mediante una ley;

6.- La naturaleza extrema de la ejecución para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de pago;

7.- La equidad de la carga fiscal del contribuyente, y muy particularmente, los fines de la potestad fiscal como justificación específica para expensar los gastos públicos y los de soberanía y política económica.

Estas son las categorías lógicas en las que se manifiesta la potestad fiscal del Gobierno.

EL GASTO PÚBLICO Y OTROS FINES DE LAS CONTRIBUCIONES

Entre dichas categorías destaca la referente a los fines que justifican el ejercicio de la potestad al establecer las contribuciones.

Es una característica definitoria y esencial de las contribuciones sufragar el gasto público fin fundamental de éstas.

Si bien este carácter es reconocido expresamente por las constituciones de los distintos países, las otras finalidades de las contribuciones son las mismas que propugnan alcanzar el ordenamiento jurídico nacional vigente.

Estos fines de naturaleza distinta al estrictamente financiero, los reconoce la Constitución expresamente, en algunos casos, como atributos de las contribuciones o, cuando menos, de alguna de sus especies y clases más relevantes.

Así, tenemos que el artículo 131, segundo párrafo, de la Constitución, al establecer que el Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito por el país de mercancías, dispone que se ejerza dicha atribución cuando el propio Ejecutivo lo estime urgente.

a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

De otra parte, considerando las implicaciones del sistema fiscal con el resto del sistema financiero y con la vida social, el legislador procura que las contribuciones logren otras finalidades de carácter económico, social o cultural.

Consciente del importante efecto económico de cada contribución y del sistema en su conjunto, sumado a la amplia cobertura que tienen las contribuciones contemporáneas y a las repercusiones del ejercicio del presupuesto de egresos, el legislador encuentra en ellas una forma para lograr otras finalidades de soberanía y de política económica.

La asignación de los recursos, la distribución del ingreso y la riqueza nacionales, así como la estabilización de la economía son las tres finalidades de naturaleza macro-económica que la hacienda pública contemporánea reconoce a las contribuciones y al presupuesto de gastos del gobierno.

A ellas se agrega la capacidad del sistema fiscal para influir sobre el funcionamiento de la economía nacional y de su eficiencia.

Las distribuciones de los beneficios mediante el gasto público

Una vez dispuesto el presupuesto de los recursos financieros por contribuciones que los poderes legislativos de un país asignan a través de las

leyes, el principio de justicia fiscal exige que se dé cumplimiento efectivo a las finalidades de dichas contribuciones.

La potestad fiscal comprende la decisión de distribuir la recaudación de ingresos públicos en los conceptos y por los montos que autorice el presupuesto respectivo.

Por consiguiente, dicha facultad es conferida por la Constitución para que se distribuyan los recursos razonablemente entre los conceptos autorizados, considerando un orden de prioridades determinado por el Plan Nacional de Desarrollo y los programas de gobierno.

De esta manera se concibe la segunda acepción del principio constitucional de justicia fiscal, como criterio de distribución de los beneficios públicos a través de los servicios, obras e inversiones públicas que los ciudadanos deben recibir.

Este segundo significado procura que regresen a la comunidad los recursos previamente asignados, convertidos en las citadas obras, inversiones y servicios públicos.

Aquí el criterio de distribución es tan diverso como distinto es el contenido del reparto. Se trata de

distribuir los beneficios y resultados de la acción de gobierno.

Esta decisión fundamental corresponde al propio poder legislativo o, en su caso, a otros órganos facultados para aprobar el presupuesto de egresos respectivo.

También se requiere que al tiempo de ejecución del presupuesto, se apliquen debidamente dichos recursos a los gastos públicos autorizados. Siendo en esencia, un aspecto administrativo de aplicación le corresponde a la administración pública la correcta aplicación de las contribuciones.

La distribución de las cargas públicas

Al establecer cada fisco su respectivo conjunto de contribuciones, el poder legislativo correspondiente debe examinar el resultado justo del sistema tributario en funcionamiento, tanto para la comunidad como para cada contribuyente.

De manera semejante, al establecer cada contribución en lo particular, el legislador debe considerar su efecto para cada contribuyente.

La tercera acepción del principio constitucional de justicia fiscal, se concibe bajo el criterio de distribuir la carga que la contribución representa para cada contribuyente, dicha carga corresponde a

una contribución o a la carga sumada por el conjunto de contribuciones que el contribuyente paga a los fiscos de un mismo país.

El legislador emplea dicho criterio para establecer la contribución, y por éste se encuentra plasmado en diversos elementos que la componen: el hecho generador, el sujeto obligado, la formación de la base gravable y la tasa o tasas aplicables.

El criterio de distribución de la carga fiscal considerada en el conjunto de contribuciones o en la contribución individualmente establecida por un mismo fisco, es el más contemporáneo.

Por ello, las implicaciones jurídicas influyen en el ámbito protector de las garantías individuales y como consecuencia también influye en la concreta aplicación de dichas contribuciones.

El principio constitucional de justicia fiscal no puede quedar limitado a este significado.

Existiendo otros criterios que la doctrina tradicional suele emplear para fijar en cada contribución para repartir equitativamente la carga. Tales criterios provienen de la llamada teoría del bienestar económico, derivada del liberalismo económico, que propugna como objetivos de las

contribuciones: los de neutralidad, equidad y costo administrativo mínimo.

El objetivo de neutralidad confina a los impuestos al restringido papel de no alterar las preferencias del sector privado en la economía, porque redundaría en reducciones de su nivel de vida abajo de lo óptimo. No obstante, la doctrina económica reconoce que todas las contribuciones tienen algunos efectos contrarios a la neutralidad.

En lo que se refiere al objetivo de equidad como con el problema del trato a situaciones iguales así también del tratamiento a las distintas circunstancias se han empleado dos métodos para resolver ese problema de identificación del tratamiento equitativo para lo igual y para lo desigual. El primero es el método del beneficio, que da igual tratamiento a quienes reciben iguales beneficios. El segundo es el método de la capacidad económica para contribuir a las cargas públicas de que se disponga.

EL CRITERIO DEL BENEFICIO

La equidad se interpreta dando igual tratamiento para quienes reciben iguales beneficios de la actividad estatal así como que la distribución de impuestos entre individuos que reciben diferentes beneficios se haga en proporción al beneficio recibido.

La principal dificultad de este método radica en que no todas las contribuciones financian servicios que benefician a los contribuyentes. Existen problemas para la individualización de los beneficios en la mayoría de las contribuciones, por lo que no puede ser útil este criterio de distribución de las cargas, sino tratándose de aquellas cargas destinadas específicamente a sufragar los gastos de obras o de servicios que representan una ventaja o beneficio directo o especial al particular.

LA CAPACIDAD ECONÓMICA DEL CONTRIBUYENTE

Este método se aplica para obligar a aquellos que tienen igual capacidad de pago entre sí, con el objeto de que contribuyan de igual forma, en tanto que los de mayor capacidad paguen más que aquellos que se encuentran en posición menos ventajosa.

En este método existen mayores ventajas para la distribución de las cargas, considerando la capacidad económica del contribuyente. Generalmente se considera este método para medir la carga fiscal individual.

Las ventajas consisten, básicamente, en que es aplicable en cualquier situación, siendo posible encontrar maneras de estimar esa capacidad. Sin embargo, es cuestionable respecto a implicaciones contrarias a la neutralidad, como son las referentes

a disminuir el deseo de trabajar o de invertir para evitarse el pago de gravámenes más elevados.

LA PROGRESIVIDAD

Como consecuencia directa del método anterior surge el criterio de que a mayor capacidad económica se justifica un impuesto mayor, produciéndose el incremento de manera proporcional al crecimiento de dicha capacidad.

Si bien, el criterio de progresividad se ha impuesto a tal grado que en algunos países se ha elevado al rango constitucional, ello no parece significar que todas las contribuciones deben ser progresivas sino que sea el sistema fiscal el que se encuentre formado por tal criterio.

En la actualidad la cuestión no es la progresividad en sí, sino el tipo de gravámenes, como también el grado y los topes que deben fijarse para cumplir con la equidad.

El sistema de contribuciones

El ejercicio de la potestad fiscal crea el sistema de contribuciones en el que fijan los elementos fundamentales que componen cada una de éstas.

El Congreso de la Unión, anualmente, aprueba las contribuciones que habrán de regir para la Federación y el Distrito Federal. Las respectivas

Legislaturas locales hacen lo mismo en materia de contribuciones estatales y municipales.

La ley anual que contiene la enunciación de contribuciones que estarán vigentes en el ejercicio fiscal se denomina ley de ingresos de la Federación, del Estado, del Distrito Federal o del Municipio, respectivamente.

Atendiendo a las finalidades de las contribuciones, se aprecia el significado de la decisión del legislador de fijar anualmente el conjunto de contribuciones, estimando con base estadística el monto de lo que recaudará, tomando posición respecto a la suficiencia de los recursos en relación con los gastos y considerando el efecto macro-económico que tendrá la transferencia de bienes del patrimonio de los particulares a la hacienda pública y su distribución por la vía presupuestal.

Las contribuciones en su conjunto (federales, locales, municipales) constituyen un sistema cuando presentan una armonía razonable en los siguientes aspectos:

- 1.- Fuentes económicas elegidas, como bienes con significación y como actividades principales;
- 2.- Los momentos del proceso económico que se señalan para la causación de los impuestos como

consecuencia de las características de los hechos generadores;

3.- La situación de los contribuyentes respecto a los bienes y actividades gravados en cuanto permita calcular la carga fiscal total o de cada grupo de contribuyentes y los efectos que causa dicha carga a la justicia y a la eficiencia en la economía; y

4.- Los tiempos de pago y las condiciones de liquidez de los contribuyentes.

La coordinación fiscal mexicana.

Una de los problemas más trascendentes en la organización federal del gobierno consiste en definir un mecanismo razonable de distribución de los ingresos fiscales entre la Federación, los Estados miembros y los Municipios.

La delicadeza del problema fue expresada por don Ignacio Luis Vallarta de modo dramático, reflexionando que si los tres cuerpos políticos en que se organiza la sociedad mexicana hubieran de aplicar sus potestades al unísono y sobre todos los capitales, se habría llegado al caos en el régimen político, antes de presenciar el aniquilamiento de la riqueza pública.

La expresión denota la existencia de dos aspectos básicos para la vida de la República y la tranquilidad nacional:

- la preservación de la forma federal, y
- el respeto de las garantías individuales de los ciudadanos.

Las entidades federativas han encontrado mecanismos constitucionales válidos para resolver el problema. En cualquiera de esos mecanismos o fórmulas existe una idea de sistema nacional de contribuciones, para hacer justa la distribución de los ingresos públicos.

Un sistema nacional de contribuciones rechaza la superposición de cargas sobre las mismas fuentes económicas y por diferentes autoridades, por ser injusta, desequilibrada y asistemática.

Un sistema nacional persigue la uniformidad en la aplicación de las cargas de mayor significado nacional en todo el territorio del país, con el fin de hacer realidad los propósitos de la organización federal y establecer un espacio económico nacional para alcanzar un desarrollo armónico y equilibrado del país.

El establecimiento de un sistema nacional de contribuciones hace posible, que el conjunto de

contribuciones se constituyan en un factor fundamental para la asignación de los recursos económicos entre los sectores de la economía, las regiones y los individuos; la eficiencia económica del aparato productivo nacional y la inducción de las actividades de la población.

La Ley de Coordinación Fiscal es la expresión que norma las relaciones entre la Federación y las Entidades Federativas para que las finanzas públicas nacionales se conviertan en uno de los instrumentos fundamentales de promoción y de generación de la riqueza pública.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es el mecanismo legal que establece las atribuciones correspondientes a los distintos poderes públicos de la Federación, de las entidades Federativas y de los Municipios.

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se apoya en su antecedente inmediato que ha sido las participaciones en impuestos federales exclusivos que por disposición constitucional se deben entregar a las Entidades Federativas, así como aquellas participaciones que el Congreso de la Unión autorizaba conceder a los Estados mediante un convenio de coordinación fiscal, en el que se comprometieran a carecer de impuestos locales o municipales sobre las materias concurrentes gravadas

por la Federación o, cuando sin mediar convenio, se abstuvieran de hacerlo.

El apoyo constitucional de la coordinación fiscal y de la acción concertada se encuentra en los preceptos constitucionales que establecen la potestad fiscal de la Federación y de las entidades federativas, así como las facultades implícitas del Congreso de la Unión que son todas aquellas necesarias para hacer efectivas las facultades expresas de la autoridad, mismas que consisten en sufragar el gasto público y hacer posible un sistema nacional uniforme de contribuciones.

La posibilidad constitucional de la coordinación fiscal mediante la celebración de convenios entre Federación y entidades federativas para solucionar el problema de la múltiple imposición interna, no depende de su cita expresa en el texto de la Constitución, como tampoco de ella dependen las facultades de los Poderes Federales para celebrar y aprobar los tratados y convenios con objeto de solucionar la doble imposición internacional. La forma jurídica para lograr la coordinación fiscal, mediante la celebración de convenios, respeta la estructura política del país, pues supedita la validez de dichos convenios, para suspender o derogar impuestos locales o municipales, a su celebración y aprobación por los Poderes Legislativo y Ejecutivo de cada entidad federativa.

La adhesión del Distrito Federal quedó resuelta por la disposición del Congreso de la Unión contenida en la Ley de Coordinación Fiscal, lo cual era consecuente con el carácter que tuvo dicho Congreso como órgano legislativo local para el propio Distrito Federal.

Una vez adheridos al sistema nacional de coordinación fiscal, las entidades federativas, el Distrito Federal y los Municipios reciben participaciones de ingresos federales, provenientes de tres fondos.

El Fondo General de Participaciones se formó inicialmente con el 13% de la recaudación total de impuestos federales más el porcentaje que significaron los impuestos locales y municipales que las Entidades Federativas convinieron en derogar o suspender, así como por el porcentaje que representaron ciertos gastos de administración fiscal considerados en los Convenios de Adhesión.

El porcentaje ha ido incrementado con las proporciones equivalentes a los ingresos que las entidades federativas dejaron de percibir al incorporarse al sistema.

De modo que la distribución del Fondo General hace posible que cada Entidad Federativa reciba las

participaciones en la misma proporción como se genera la recaudación federal en su territorio.

El Sistema Nacional se integra además, con un Fondo Complementario de Participaciones, que inicialmente se formó con el 0.5% de la recaudación federal de impuestos. Ahora se ha incrementado en igual proporción que la recaudación de los derechos de hidrocarburos y minería, así como el 3% del Fondo General y otra cantidad igual a cargo directo de la Federación.

Este Fondo cumple la función de equilibrar el reparto en atención a los desiguales niveles de desarrollo económico de las entidades federativas, de tal manera que se favorece más a aquellas en las que sea menor la participación por habitante, respecto del Fondo General.

Existe además el Fondo de Fomento Municipal integrado inicialmente con el 0.42% de la recaudación federal de impuestos, derechos sobre hidrocarburos y minería, repartiéndose entre las entidades federativas en la misma forma como se reparte el Fondo Financiero Complementario. El Distrito Federal no tiene derecho a participar por no existir municipios en esta entidad federativa.

Los Estados que se adhieren al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, pueden celebrar convenios de

coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenden las funciones del registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, y que pueden ser ejercidas por las autoridades fiscales de las propias entidades federativas o de los municipios cuando así se pacte expresamente.

Estos convenios tienen ya una plena identificación en nuestro Derecho y mediante los mismos se refuerza y complementa el aparato administrativo que aplica las leyes fiscales federales.

Se prevé también la intervención del Poder Judicial Federal mediante la configuración de un proceso seguido ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación conforme a lo dispuesto por el artículo 105 de la Constitución Política de la República, que establece:

Artículo 106. La Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá, en los términos que señale la ley reglamentaria, de los asuntos siguientes:

I. De las controversias constitucionales que, con excepción de las que se refieren a la materia electoral, se suscitan entre:

- a). La Federación y un Estado o el Distrito Federal;
- b). La Federación y un municipio;
- c). El Poder Ejecutivo y el Congreso de la Unión; aquí y cualquiera de las Cámaras de éste o, en su caso, la Comisión Permanente, sean como órganos federales o del Distrito Federal;
- d). Un Estado y otro;

- e). Un Estado y el Distrito Federal;
- f). El Distrito Federal y un municipio;
- g). Dos municipios de diversos Estados;
- h). Dos Poderes de un mismo Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- i). Un Estado y uno de sus municipios, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales;
- j). Un Estado y un municipio de otro Estado, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales; y
- k). Dos órganos de gobierno del Distrito Federal, sobre la constitucionalidad de sus actos o disposiciones generales.

Siempre que las controversias versen sobre disposiciones generales de los Estados o de los municipios impugnadas por la Federación, de los municipios impugnadas por los Estados, o en los casos a que se refieren los incisos c), h) y k) anteriores, y la resolución de la Suprema Corte de Justicia las declare inválidas, dicha resolución tendrá efectos generales cuando hubiera sido aprobada por una mayoría de por lo menos ocho votos.

En los demás casos, las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia tendrán efectos únicamente respecto de las partes en la controversia."

En la celebración de los convenios de adhesión intervienen el poder Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Ejecutivo Local, por conducto de los Gobernadores del Estado.

Finalmente, las legislaturas de las entidades federativas discuten y votan la autorización para celebrar el convenio, o bien la aprobación del que ya se hubiere celebrado, con lo que se completa la participación de los Poderes Locales.

Las Legislaturas de todos los Estados de la República y el Congreso de la Unión por lo que toca al Distrito Federal aprobaron su adhesión al Sistema.

Por todos estos razonamientos, se concluye que el Sistema de Coordinación Fiscal es constitucional y asume carácter nacional en virtud de la intervención de las legislaturas así como de los órganos legislativos de la vida municipal que expresan también la conformidad y aceptación de los municipios del país.

La Coordinación Fiscal entre la Federación, Estados y Municipios produce además, importantes efectos en las garantías individuales de los ciudadanos:

- En relación con la garantía de proporcionalidad y equidad ocurre que la misma no se vulnera en caso de doble o múltiple imposición interna, ya que el propio precepto que establece tal garantía reconoce que los particulares están obligados a contribuir a los gastos públicos de los tres sistemas de contribuciones: el federal, el estatal y el municipal.

La equidad de una contribución se examina como garantía constitucional en el contexto de la propia contribución y en su correlación con las demás contribuciones de un mismo sistema, pero no ha sido posible para los tribunales

examinarla ante las demás cargas estatales de los otros sistemas.

Entonces, mediante ese sistema nacional de coordinación entre Federación y Entidades federativas que comprende también el capítulo de lo municipal, se puede establecer un sistema uniforme, en torno de las contribuciones federales más importantes fijando la carga de manera uniforme.

- La coordinación fiscal afirma la garantía de la legalidad establecida por la Constitución.
- La uniformidad de cargas públicas favorece la garantía de libertad al trabajo, por medio de impulsar la actividad económica de los particulares, permitiendo que los productores elijan el lugar del territorio nacional que más les acomode, sin que las cargas públicas influyan negativamente en su decisión.

La supresión de alcabalas y la formación de un espacio económico nacional, al suprimirse los impuestos estatales o municipales sobre la producción agropecuaria, tuvo como objeto que los productos no incrementaran su costo y se gestaran las condiciones para un aumento en la productividad de los mismos.

Es conocido que este tipo de impuestos estatales y municipales, por sus propias características, exigió

un control mediante el establecimiento de garitas o aduanas locales. La supresión de estos gravámenes ha hecho posible eliminar estos obstáculos a la libertad de comercio y dar un importante paso para la consumación de una vieja aspiración de la República: la unidad del territorio económico del país.

Correlación del sistema de contribuciones con la circunstancia económica.

Siendo la potestad fiscal un poder jurídico, guarda con el Derecho una relación que la hace partícipe de todas sus propiedades.

Una de ellas, particularmente importante reside en la circunstancia de que el Derecho debe normar las realidades.

En el caso de las contribuciones, teniendo éstas un contenido económico, el derecho de las contribuciones tiene que considerar la realidad para regularla. Lo anterior significa que debe regirla con aptitud y oportunidad ante los cambios que en ella se operan.

El derecho de las contribuciones regula la circunstancia dada, particularmente la económica y rige el contexto.

La constatación del comportamiento de la economía en su distintas proyecciones es fundamental, ya que el

Derecho no puede ignorar la realidad de la economía, para responder en tiempo y forma apropiada a fenómenos económicos como el de la inflación y evitar o corregir sus perniciosos e inequitativos efectos en el sistema de contribuciones.

Desde otra perspectiva la correlación del Derecho con las realidades muestra la capacidad económica de los individuos y por asociación de éstos, la del país. Supone de ordinario que si un acto o un hecho no revelan una capacidad económica, no deben ser gravados; situación que por necesidad conduce a la posición contraria de que comprobándose o existiendo dicha capacidad, el derecho debe considerarla, y por lo tanto no puede ser olvidada u omitida.

La realidad se manifiesta en las condiciones generales de la economía, en la potencialidad y circunstancia de las fuentes elegidas para la imposición, para hacer coincidir su liquidez con el momento de causación y sobre todo con el tiempo de pago de las contribuciones.

Por lo tanto, al momento en que decide el establecimiento del sistema o de una contribución, el legislador tiene que evaluar la circunstancia económica nacional, estimando el acoplamiento de aquéllos a ésta y asimismo, debe considerar la capacidad económica del contribuyente, la proporción

de los recursos a contribuir y el destino final de
financiamiento de gasto público.



Conclusiones

CONCLUSIONES

El mundo en general y nuestro país en particular tienen un factor común: la confusión en la que se debaten los hombres que ya no saben cómo se integra su comunidad, cómo se conforma su sociedad, pues prácticamente se pretenden nuevas reestructuraciones sociales pero sin objetivos claros ni precisos.

La confusión radica, precisamente, en los sistemas tributarios -siempre en revisión- porque nunca han satisfecho las expectativas que se tuvieron al adoptarlos.

Lo anterior nos ubica exactamente en el principal problema en que se encuentra inmerso nuestro pueblo: el rezago histórico educativo, que es el origen de todos los demás problemas, porque es ahí donde se destaca el desarrollo de los países con todas sus secuelas de flácida participación política, de injusticias, de enfrentamientos y muertes.

Para mi, el Procedimiento Administrativo de Ejecución es un instrumento jurídico de la Administración Pública que sirve para poder ejecutar los créditos fiscales a los contribuyentes morosos.

En principio estos créditos fiscales deben ser originados en contribuciones justas, proporcionales

y equitativas; sobre todo que tengan un fin en beneficio del Pueblo.

El fundamento de mi tesis considera que el Procedimiento Administrativo de Ejecución está constituido por una serie de pasos lógicos y razonables, y que la naturaleza extrema de la ejecución para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación de pago, es una de las categorías jurídicas que le da el fundamento y razón de ser a la potestad fiscal. Sin embargo, considero que en el fondo no cumple con los fines del derecho (Bien Común, Justicia y Seguridad Jurídica).

El destino que se les da a las contribuciones, como podemos observar actualmente, no es benéfico ni para el gobernado ni para la sociedad, ya que por un lado es notoria la deficiencia de los servicios públicos, a los cuales se supone se orientan el beneficio de dichas contribuciones. Por otro lado, la justificación de las contribuciones no se cumple y en consecuencia tampoco la potestad tributaria, por ello el Procedimiento Administrativo de Ejecución resulta no tener pleno fundamento axiológico dentro del Derecho. Lo que se debe considerar que el fin del gasto público sea destinado a crear las condiciones para que los mexicanos desarrollen sus potencialidades tanto materiales como espirituales, en un ambiente de paz y justicia.

La Ciencia Jurídica en General, concibe tres diferentes formas de estudiar al Derecho que son: la Sistemática Jurídica o dogmática jurídica; las Teorías Puras o Generales del Derecho y la Filosofía del Derecho.

La Sistemática Jurídica se refiere a los problemas de aplicación del derecho, en un lugar y época determinados, y está compuesto de preposiciones que nos permiten afirmar o negar algo de la realidad.

Las Teorías Puras o Generales del Derecho, son aquellas que pretenden explicar todo el Derecho, a través de enunciados o preposiciones de Verdadero o Falso, empleando métodos inductivos o deductivos.

La Filosofía del Derecho reflexiona sobre el estudio de los valores jurídicos (Bien Común, Justicia y Seguridad Jurídica), así como las anteriores formas de estudio del Derecho, inclusive éste último.

El Derecho es estudiado en dos planos: uno científico y otro filosófico. El primero lo integran la sociología jurídica que se encarga de estudiar a los Hechos, las teorías puras o generales que estudian las Normas y la política jurídica que se ocupa de conocer los Valores.

El segundo plano, el filosófico, se integra por las disciplinas de ontología jurídica, lógica deóntica y

axiología jurídica, que estudian los mismos fenómenos: de los Hechos, de las Normas y de los Valores, respectivamente.

De lo anterior, surge un problema evidente: si algún ciudadano no está de acuerdo con el destino de su contribución, ¿que opciones tiene? a) ¿dejar de pagar? b) ¿irse a vivir a otro país? c) ¿manifestarse intelectualmente a través del diálogo y el debate? d) ¿tomar las armas? o simplemente ¿matar de un tiro a los ejecutores fiscales?

Del análisis histórico se concluye que la forma de cobrar impuestos representa en definitiva un acto de molestia al gobernado y por ello debe ser de alto contenido axiológico, especialmente, cumplir con los requisitos de seguridad jurídica que conforman al Bien Común y contribuyen para la paz. De ésta evolución se llega a la parte jurídico dogmática, que refiere a lo contemporáneo en materia fiscal y en especial al sistema normativo que regula la ejecución de las cantidades determinadas en dinero a que tiene derecho a cobrar el Estado, de allí que tengamos que conscientizar y reflexionar sobre los fines y porqués de la tributación.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución debe considerarse un instrumento jurídico de empleo muy delicado, porque un mal uso de éste traería consigo problemas de difícil reparación, como puede ser el

quebrantamiento del orden social. Lo que implica que ya no cumple con los fines del derecho, especialmente el mas ignorado: El Bien Común.

El primer factor perturbativo de la seguridad jurídica en materia fiscal es un sistema jurídicamente irracional, carente de una adecuada técnica legislativa que afecta la estructura del sistema fiscal y origina la presencia de contradicciones e innecesarias lagunas. Asimismo, son causas de inseguridad: la utilización de una técnica jurídica que provoque la imprecisión conceptual y terminológica, así como la falta de claridad, la vaguedad y la complicación de las normas.

De manera que, habrá inseguridad en materia fiscal cuando el sistema se caracterice por ser un conjunto de normas sin un criterio de ordenación jurídicamente fundado, al igual que cuando sus componentes carezcan de claridad y simplicidad, precisión conceptual y terminológica.

La constante influencia de los criterios económicos, financieros, sociológicos y políticos utilizados en la búsqueda de soluciones a los problemas, origina cambios normativos vertiginosos en el sistema tributario que atentan contra la estabilidad del derecho y contra su conocimiento por parte de los ciudadanos.

Pero, además de los factores intrínsecos a los ordenamientos, es necesario que la autoridad pública se conduzca regularmente, aquí surge un problema en la realidad de nuestro País debido a que los sujetos que efectúan el Procedimiento Administrativo de Ejecución, son personas carentes de una adecuada formación profesional y técnica, cometiéndose así, una serie de arbitrariedades que se traducen en costos y molestias para el particular.

Por ello, cuando los Estados se han limitado a garantizar la justicia y la seguridad jurídica para que los miembros de la sociedad sean los que creen el bienestar y el progreso (Bien Común), los pueblos han tenido un mayor progreso económico y social. Por lo que el sistema de contribuciones debe estar orientado al logro de las finalidades que la Constitución propugna alcanzar a través del orden jurídico general que establece.

La vigencia del orden constitucional es el primero y el más alto de los fines del Estado. Al cumplirse este fin, el propio Estado alcanza su legitimidad, por eso, vigorizar la existencia del orden constitucional es el primer paso para una mejor distribución de la riqueza, justicia social y consecución de la paz pública.

De lo anterior sugiero:

1) Que las contribuciones sean destinadas en beneficio directo del Pueblo, concretamente, incrementar la participación de todos los órganos que dirimen controversias, dentro de ellos el Tribunal Fiscal de la Federación.

2) Que la legislación que norma el Procedimiento Administrativo de Ejecución esté redactada de forma clara, precisa y lógica. Por lo que debe definirse en el artículo 145 relativo al embargo precautorio, concretamente:

" cuando a juicio de la Autoridad exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento"

¿Cuáles son estas maniobras?, ¿cuándo existe peligro inminente ?

3) La institución de la prescripción, tiene el fin de dar seguridad jurídica a los contribuyentes, en virtud de la presunción de abandono o renuncia, de las facultades que las autoridades fiscales podrían hacer valer. Por lo que considero se debe derogar el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en la siguiente parte:

" El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor."

4) La garantía de interés fiscal, es una institución que tiene por finalidad asegurar, que los créditos fiscales a favor del Estado se satisfagan. Por lo que la designación de los bienes al momento del embargo, es un derecho de la persona con quien se entiende la diligencia, por lo que debe ser respetado y consecuentemente no sujetarse a ningún orden o prelación, ya que el ejecutor, en caso de negativa por aquel o que no le parezca, puede embargar sin sujetarse algún orden. El embargo es un acto que tiene como finalidad garantizar el cobro del crédito fiscal, no de causar daños, por lo que debe buscar la manera de ocasionar los menos posibles, para no afectar a las fuentes productivas del país.

5) Además de las formas que establece el artículo 141 del código Fiscal de la Federación como idóneas para asegurar el interés fiscal, existen otros medios que la doctrina denomina "privilegios": el derecho de preferencia del fisco federal en relación con determinados acreedores para el pago de créditos, los establecidos en el Código Civil, la ejecutoriedad de las resoluciones fiscales, la presunción de legalidad de los actos del fisco, y otros más. Los privilegios que tiene el Ejecutivo no deberían de ser excesivos, ya que de serlos, se haría nugatoria la impartición de justicia, debido a que con ellos se pierde la imparcialidad que todo Proceso debe guardar.

6) Cuando los créditos fiscales sean inferiores a \$65.00 (SESENTA Y CINCO PESOS 00/100 M.N.), éstos deberían considerarse incosteables, por tanto, no ejecutarlos y cancelarlos.

7) El personal que constituye a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público -especialmente a los ejecutores- deberían de:

a) demostrar ser capaces para desempeñar el cargo, - sugiero que los ejecutores sean licenciados en derecho, por que análogamente, son como los actuarios judiciales- y como consecuencia una mejora en sus sueldos

b) tomar cursos de actualización

c) compartir los problemas que suscitan en la práctica, a través de grupos de discusión para formar mejores estrategias.

Después de realizar el estudio necesario para desarrollar mi tesis llegó a una conclusión, quizá muy personal, de que en México el presidencialismo autócrata y absoluto necesariamente tendrá que ceder, no por graciosa amabilidad de los gobernantes sino porque es la demanda del pueblo, y sólo lo podremos lograr siempre y cuando rebasemos el problema toral: el rezago educativo.

Bibliografía

BIBLIOGRAFÍA

- Abbgano, Nicocola; **DICCIONARIO DE FILOSOFÍA**, trad. Alfredo N. Galletti, Fondo de Cultura Económica, México 1989.
- Acosta Romero, Miguel; **TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO**, Ed. Porrúa, México 1975.
- Alcalá Zamora y Castillo, Niceto; **PROCESO, AUTOCOMPOSICIÓN Y AUTODEFENSA**, Ed. Imprenta Universitaria, México, 1947.
- Aristóteles, **ÉTICA NICONAQUEA**, trad. Francisco de P. Samaranch, Ed. Aguilar, colección grandes culturas, España 1982.
- Bravo González, Agustín; **PRIMER CURSO DE DERECHO ROMANO**, Ed. Pax, México 1988.
- Burgoa, Ignacio; **EL JUICIO DE AMPARO**, Ed. Porrúa, México 1992.
- Burgoa, Ignacio; **LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES**, 25 Ed., Porrúa México 1993.
- Carrasco Iriarte, Hugo; **LECCIONES DE PRÁCTICA CONTENCIOSA EN MATERIA FISCAL**, Ed. Themis, México 1994
- Casamiglia, Albert; **RACIONALIDAD Y EFICIENCIA DEL DERECHO**, Ed. Fontamara, México 1993
- Colín Sánchez, Guillermo; **DERECHO MEXICANO DE PROCEDIMIENTOS PENALES**, 14a Ed. Porrúa México 1993.
- De la Garza, Sergio; **DERECHO FINANCIERO MEXICANO**, Ed. Porrúa, México 1985.
- De Pina, Rafael; **DICCIONARIO DE DERECHO**, Ed. Porrúa, México, 1986.
- Díaz del Castillo, Bernal; **HISTORIA VERDADERA DE LA CONQUISTA DE LA NUEVA ESPAÑA**, Ed. Fernández, México 1990.
- DICCIONARIO JURÍDICO SOBRE SEGURIDAD SOCIAL**, 1a Ed. UNAM 1994, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Serie E varios, Núm. 62.
- Faya Viesca, Jacinto; **ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**, Ed. Porrúa, México 1980

- Fenech, Miguel; **PRINCIPIOS DE DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO**, Ed. Bosch, Barcelona, 1949.
- Flores Zavala, Ernesto; **ELEMENTOS DE FIANZAS PÚBLICAS MEXICANAS**, 30 Ed., Porrúa México 1993.
- Fraga, Gabino; **DERECHO ADMINISTRATIVO**, 32a Ed., Porrúa, México 1993.
- García Domínguez, Miguel Ángel; **DERECHO FISCAL-PENAL**, Ed. Porrúa, México 1994.
- García Máynez, Eduardo; **POSITIVISMO JURÍDICO, REALISMO SOCIOLOGICO Y IUSNATURALISMO**, Ed. Fontamara, México 1993
- Giuliani Fonrouge, Carlos; **DERECHO FINANCIERO**, 1a. Ed., De Palma, Buenos Aires, 1962, vol. II.
- Gómez Lara, Cipriano; **TEORÍA GENERAL DEL PROCESO**, Ed. Harla, México 1991
- Góngora Pimentel, Genaro; **LA SUSPENSIÓN EN MATERIA ADMINISTRATIVA**, Ed. Porrúa, México 1993.
- González Uribe, Héctor; **HOMBRE Y SOCIEDAD**, Ed. Jus, México 1979.
- Guasp, Jaime; **DERECHO PROCESAL CIVIL**, 2a. Ed., IEP, Madrid, 1962.
- Heller, Hermann; **TEORÍA DEL ESTADO**, Fondo de Cultura Económica, México 1992.
- Hernández Preciado, Rafael; **LECCIONES DE FILOSOFÍA DEL DERECHO**, UNAM, México 1986.
- Hobbes, Thomas; **LEVIATÁN**, Fondo de Cultura Económica, México 1984.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas, **DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO**, UNAM y Ed. Porrúa, México 1991.
- Jarach, Dino; **EL DEBERO IMPONIBLE**, Ed. Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943.
- Jiménez Illescas, Juan Manuel; **LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL**, Ed. Tribunal Fiscal de la Federación, México 1988
- Kelsen, Hans; **¿QUE ES LA JUSTICIA?**, Ed. Fontamara, México 1994.
- Lobato, Raúl Rodríguez; **DERECHO FISCAL**, Ed. Harla, México 1992.
- López Gallo, Manuel; **ECONOMÍA Y POLÍTICA EN LA HISTORIA**

- DE MÉXICO**, Ed. El caballito, México 1965.
- López Nieto, Francisco; **EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO**, 2a. Ed., Bosch, Barcelona, 1946.
- Nava Negrete, Alfonso; **DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO**, 2a. Ed., Porrúa, México, 1959.
- Pazos, Luis; **LOS LÍMITES DE LOS IMPUESTOS**, Ed. Diana, México 1990.
- Prescott, William; **HISTORIA DE LA CONQUISTA DE MÉXICO**, Librería de CH: Bouret, París 1878.
- Pugliese, Mario; **INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO**, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1976.
- Quintana Valtierra, Jesús; **DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO**, 2a Ed., Trillas, México 1994.
- Radbruch, Gustav; **INTRODUCCIÓN A LA FILOSOFÍA DEL DERECHO**, Ed. Fondo de Cultura Económica, (Brevarios), México 1951.
- Real Academia de la Lengua Española; **DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA**, Ed. Espasa-Calpe, Madrid 1984.
- Recaséns Siches, Luis; **DIRECCIONES CONTEMPORÁNEAS DEL PENSAMIENTO JURÍDICO**, Ed. Labor, Barcelona 1929.
- Recaséns Siches, Luis; **FILOSOFÍA DEL DERECHO**, Ed. Porrúa, México 1959.
- Rentería Arróyave, Teodoro; **CHIAPAS, EL DESPERTAR DEL SUSTO**, Ed. Impresant, México 1995.
- Sánchez-Mejorada y Velazco, Carlos; **EL ESTADO DE DERECHO**, Instituto de Proposiciones Estratégicas, A.C., México 1996.
- Serra Rojas, Andrés; **DERECHO ADMINISTRATIVO**, 15a. Ed., Porrúa, México, 1992.
- Tiedmann, Klaus; **PODER ECONÓMICO Y DELITO**, Ed. Ariel Derecho, España 1985.
- varios autores; **HISTORIA GENERAL DE MÉXICO**, Colegio de México y Ed. Harla, México 1988.
- varios autores; **LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CONTEMPORÁNEA EN MÉXICO**, Ed. Fondo de Cultura Económica, México 1994.
- varios autores; **LIBERTAD ECONÓMICA Y JUSTICIA SOCIAL**, Ed. Centro de Investigación para el Desarrollo, A.C., México

1990.

varios autores; **LIBERTAD Y JUSTICIA EN LAS SOCIEDADES MODERNAS**, Ed. Miguel Ángel Porrúa, México 1994.

varios autores; **OBRA JURÍDICA MEXICANA**, Procuraduría General de la República, México 1989.

varios autores; **REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, 45 AÑOS AL SERVICIO DE MÉXICO**, Tomo I, México 1982.

Vasconcelos, José; **BREVE HISTORIA DE MÉXICO**, Ed. Fernández, México 1987.

Vázquez Rangel, Gloria; **MARGINACIÓN Y POBREZA EN MÉXICO**, Ed. Ariel, México 1995.

LEGISLACIÓN

Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en materia federal.

Código de Comercio

Código de Justicia Militar

Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal

Código Federal de Procedimientos Civiles

Código Federal de Procedimientos Penales

Código Fiscal de la Federación

Código Penal para el Distrito Federal

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley Aduanera

Ley de Amparo, reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Ley de Coordinación Fiscal

Ley de Ingresos de la Federación

Ley de Justicia Fiscal

Ley Federal de Servidores y Trabajadores del Estado

Ley Federal del Trabajo

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal

**Ley Orgánica de los Tribunales Contencioso
Administrativos del Distrito Federal**

Ley Orgánica del Poder Judicial Federal

Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación

Reglamento del Código Fiscal de la Federación

**Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y
Crédito Público**

OTRAS FUENTES

CD-ROM Comptom's Interactive Encyclopedia

CD-ROM Diario de los Debates de la H. Cámara de Diputados

CD-ROM IUS5

CD-ROM La Legislación Federal, Universidad de Colima

Diario Oficial de la Federación

Enciclopedia Britannica, colección Great Books

Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales Colegiados de Circuito

Jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación

Semanario Judicial de la Federación