

879309
44
2ej.



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE



**FACULTAD DE DERECHO
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

CLAVE: 879309

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN II
DEL ARTÍCULO 145 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN EN MATERIA DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN
(EMBARGO PRECAUTORIO)**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA

MARTÍN/ SOLEDAD ARVIZU

**CELAYA, GTO. TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

MAYO DE 1997



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.

A MIS PADRES :

LEONARDO SOLEDAD BALDERAS Y

MA. TERESA ARVIZU CONTRERAS

PILAR DE LO QUE FUI, SOY Y SERE .

A MI SIEMPRE COMPAÑERA, A MIGA Y

EXCELENTE ESPOSA :

MA. CONCEPCION VIZCAYA MANCERA

MUJER UNICA EN MI VIDA .

A MIS HIJAS CON AMOR :

MAYRA IVETTE Y

MIRIAM AIDEE

A MIS HERMANOS :

MA. GUADALUPE ,

MA. ELENA,

MA. CONCEPCION,

TERESITA DEL NIÑO JESUS, Y

GERARDO

ETERNAMENTE AGRADECIDO .

A MIS MAESTROS CON CARIÑO

MIL GRACIAS.

**A LA UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE
CON CARIÑO Y RESPETO.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
---------------------------	---

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES SOBRE LOS ORDENAMIENTOS FISCALES EN MÉXICO

1.1. ASPECTOS GENERALES.....	7
1.2. EL IMPUESTO.....	15
1.2.1. Elementos constitutivos del impuesto.....	18
1.2.1.1. La materia imponible.....	19
1.2.1.2. El objeto del impuesto.....	20
1.2.1.3. El sujeto pasivo del impuesto.....	21
1.2.1.4. Los elementos cuantitativos.....	22
1.3. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.....	24
1.4. NATURALEZA DE LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.....	26
1.5. DERECHOS.....	28
1.5.1. Sujetos.....	31
1.5.2. Servicios que deben sufragarse con los derechos.....	35

CAPÍTULO 2

EL PROCEDIMIENTO EN EL DERECHO FISCAL

2.1. CONCEPTOS GENERALES SOBRE DERECHO FISCAL..... 37
2.2. EL PROCEDIMIENTO FISCAL..... 46
2.3. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES..... 56

CAPÍTULO 3

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN FISCAL

3.1. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES..... 62

CAPÍTULO 4

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION Y SU CONSTITUCIONALIDAD

4.1. NATURALEZA JURÍDICA Y DESARROLLO DEL
PROCEDIMIENTO..... 78
4.2. ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO..... 93

CONCLUSIONES..... 104

BIBLIOGRAFÍA..... 108

INTRODUCCIÓN

La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y, según Delgadillo Gutiérrez, "para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones".

El artículo 145 del CFF, correspondiente al Capítulo III "Del Procedimiento Administrativo de Ejecución", establece: "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales **que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley,** mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

"Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado , en los siguientes términos:

I. ...

"II. En el caso de **contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente**, cuando a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

El primer párrafo del artículo 145 del CFF establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos en la materia **que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.** Esto implica, que la autoridad exclusivamente debiera exigir el pago mediante el procedimiento fiscal de ejecución, en los casos en los que los créditos fiscales no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley

Cabe preguntarse entonces, hasta qué punto o mediante qué mecanismos, ateniéndonos estrictamente a la letra del artículo 145 del CFF en su fracción II, la autoridad fiscal podría enterarse de aquellas **contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente.**

A todas luces de más en el CFF, el artículo de marras pareciera intentar regular una situación que en la práctica difícilmente, por no decir que es imposible, pudiera presentarse. Esto podría interpretarse, irónicamente, como

el que las declaraciones del mes entrante, determinadas por el contribuyente, pero no exigibles aún, y bajo supuesto de la autoridad hacendaria de que el contribuyente intente no pagar pudiera, atendiendo a la redacción actual del artículo 145 del CFF, determinar que el procedimiento fiscal de ejecución debiera realizarse, con las consecuentes molestias y en su caso, menoscabo de la actividad económica y productiva del contribuyente.

El resto de la fracción II del mencionado artículo establece: *cuando a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabaré el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.*

Lo anterior provoca que el contribuyente se sitúe en un estado de indefensión, que es proscrito en todo caso, por nuestra constitución política.

Se ha considerado pertinente para efectos de la tesis profesional que se presenta en seguida, el analizar, desde el punto de vista jurídico, la capacidad que tiene la autoridad fiscal para determinar, dentro de las facultades que ella misma se abroga, hasta que punto resulta jurídicamente legal el procedimiento ejecutivo que la autoridad aplica para embargar, ante las premisas que establece la fracción II del artículo 145 del CFF en vigor.

La necesidad de promover desde nuestras trincheras un marco jurídico más equilibrado entre autoridades fiscales y contribuyentes, implica el análisis de la legislación en la materia que devenga en propuestas que permitan que la relación en tal sentido sea más equitativa.

Para efectos del trabajo de investigación que se presenta más adelante, se aplicó el método deductivo. Dicho método permitió, a partir del análisis de información

general sobre el tema a desarrollar, el ir derivando conclusiones con respecto a aquellos temas que resultaron pertinentes para efectos del trabajo de investigación.

El método anterior se respaldó por la técnica denominada sistematización bibliográfica, la cual, a través de la elaboración de las fichas respectivas, nos permitió ir recabando la información necesaria para agotar los temas que integran el índice del presente trabajo.

Al finalizar el trabajo, se espera haber alcanzado los siguientes objetivos:

1. Establecer desde un punto de vista jurídico, lo que representa el derecho fiscal, y en particular, los procedimientos permitidos a la autoridad en la materia, en términos de exigencia del pago de las contribuciones fiscales.
2. Examinar lo que desde el punto de vista fiscal resulta ser el procedimiento administrativo de ejecución, destacándose las prerrogativas que en la materia se otorga la autoridad fiscalizadora.

CAPITULO 1

GENERALIDADES SOBRE LOS ORDENAMIENTOS FISCALES EN MÉXICO

1.1. ASPECTOS GENERALES

Sergio Francisco de la Garza, nos dice que "El Derecho Tributario nace de un proceso histórico constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder del imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos, puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional Moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado Moderno de Derecho"¹.

Luis Martínez López, nos dice "Hace poco más o menos treinta años, nada hacía esperar el nacimiento y arraigo de nuestro Derecho Fiscal. Antes de esa fecha no existía propiamente legislación tributaria; las leyes que

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano., Ed. Porrúa, México, 1993, p. 89.

establecían las contribuciones eran expedidas sin base jurídica, ni apego a los elementales principios de economía pública. Sólo se tenían en cuenta las necesidades del Estado por lo que sus recursos eran fijados arbitrariamente y si las leyes daban resultado, se mantenía su observancia, en caso contrario, eran derogadas por disposiciones secundarias que algunas veces no llegaban a conocimiento de los causantes, o se abandonaba su aplicación sin un Decreto o determinación en forma legal que declarara su abrogación y en esta situación, era imposible saber en un momento dado, cuál era la disposición vigente. Sin una verdadera legislación tributaria, era inconcebible que llegara a tener nacimiento nuestro Derecho Fiscal."²

Había por otra parte, que vencer la resistencia de los contribuyentes. En una situación desordenada, arraigó más la creencia de que era menos costoso y molesto el soborno, que el pago de las contribuciones. Fue muy lentamente como pudo lograrse el convencimiento de la masa popular, de que es una obligación benéfica para la comunidad y no un sacrificio en

² MARTINEZ, López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Ecasa, México, 1994, p. 28

favor de los gobernantes, el contribuir para los gastos públicos.

De la Garza nos dice: "Fue necesario el transcurso de varios años después de la promulgación de la Constitución y que se debilitaran las rivalidades políticas, para que el Presidente Plutarco Elías Calles, el 22 de julio de 1925, convocara a la Primera Convención Nacional Fiscal, que se reuniría en la ciudad de México, con delegados del Gobierno Federal, de los Gobiernos de los Estados, Territorios y Distrito Federal, para estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la Federación y de los Estados, a fin de hacer una mejor distribución de estos poderes y de mejorar los sistemas fiscales de los Estados."³

El Derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico constitucional, en efecto, el fundamento constitucional del Derecho Tributario Mexicano, lo encontramos en la fracción IV del vigente Artículo 31 constitucional, que establece la obligación de los mexicanos

³ DE LA GARZA, *op. cit.* p. 91

de contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios.

El Artículo 31 de nuestra Carta Magna señala: "es obligación de los mexicanos... IV. Contribuir al gasto público sea de la federación, estados o municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que determinen las leyes"⁴.

De esta disposición constitucional se desprende primero, el principio de que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley y de aquí se desprende lo que se denomina el principio de legalidad tributaria. En palabras sencillas, a través de este principio la Constitución consagra el que ninguna contribución puede oponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en la ley.

⁴ SANCHEZ, López, Ramón, *Mexicano, esta es tu Constitución*, Limusa, México, 1997, p. 39.

En este orden de ideas, el Poder Ejecutivo que se encuentra delimitado a realizar los actos o actividades que la ley le permite, solamente puede, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación y, como se verá más adelante al analizar los principios de proporcionalidad y equidad, en las leyes reglamentarias de la propia Ley de Ingresos de la Federación.

También cabe considerar que si bien el Poder Ejecutivo Federal tiene, conforme a la fracción I del artículo 89 de la Constitución, la facultad reglamentaria para proveer en la esfera administrativa la exacta observancia de la ley, obvio resulta suponer que en el ejercicio de la mencionada facultad reglamentaria, el Poder Ejecutivo no puede, bajo ninguna circunstancia, establecer o regular los elementos esenciales de las contribuciones en un reglamento, circular u otro instrumento similar.

Dentro de la misma fracción IV del Artículo 31

constitucional, se establece un principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las leyes fiscales especiales; es de hacer notar que este principio de proporcionalidad y equidad, al igual que la garantía de legalidad tributaria, constituyen garantías individuales, aun cuando no se encuentren establecidas dentro del capítulo respectivo de la Constitución. Sobre este particular, la doctrina no ha llegado a un concepto genérico respecto de la proporcionalidad y la equidad y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tampoco ha dado su opinión sobre el particular.

Ernesto Flores Zavala, señala: "Encontramos gran similitud en esencia entre la expresión proporcional y equitativa y la fórmula que Adam Smith plantea en el principio de justicia de los impuestos, al decir: los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno... en proporción a los ingresos de que gozan..."⁵

⁵ FLORES, Zavala, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1994, p. 200

A pesar de que en la doctrina en materia constitucional tradicional se distinguen y estudian en forma separada los principios de proporcionalidad y equidad, todo parece indicar que tanto la Jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, como la doctrina moderna, tratan ligados ambos principios.

Efectivamente, bajo este principio de proporcionalidad, deben contribuir al gasto público la totalidad de las personas físicas y/o morales que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la Ley Fiscal Especial como materia de una tributación y, por ende, se considera violatorio de la Constitución, en los términos del Artículo 13 de la Ley de Monopolios, reglamentaria del Artículo 28 constitucional, el que se exima del pago de contribuciones en forma total o parcial, a todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la ley como materia de una contribución.

Si por proporcionalidad entendemos la correspondencia

debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí, en materia fiscal podemos decir que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en las Leyes de Ingresos de la Federación y sus leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben existir como fuente para generar riqueza pública, debiendo, además, existir una relación causa-efecto del origen que motiva la obtención del ingreso, utilidad o rendimiento con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcionalidad que apuntara Adam Smith y que ha sustentado el Poder Judicial Mexicano, las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

Es mandato constitucional el que las contribuciones establecidas en ley sean fijadas con equidad. Conforme a su

acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias; por tanto, dentro de este contexto, el principio de equidad va a significar 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, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente.

1.2. EL IMPUESTO

A pesar de las innumerables definiciones que se han dado del impuesto como institución financiera, nos es posible destacar los elementos esenciales que casi todas ellas incluyen al tratar de definir esta importantísima institución financiera.

Gastón Jeze afirma que el impuesto es aquella "prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con

el fin de cubrir las obligaciones públicas"⁶. De esta definición se desprenden algunos elementos de carácter esencial, y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto. El primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos públicos. La obligatoriedad del pago se origina siempre en una Ley; es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares. El cumplimiento de esta obligación no se deja al arbitrio de los particulares, por lo que la autoridad tiene la facultad y la obligación de exigir su pago, prestación que el particular podrá cubrir libremente o coaccionado por la autoridad competente. Otra nota distintiva y esencial es la falta total de toda relación de correspondencia entre el pago del impuesto y cualquier compensación directa del Estado a favor del contribuyente. Esto significa que siempre que se impone un impuesto al obligado, deberá forzosamente cubrirlo, y en cambio, el Estado nunca estará obligado a otorgar al contribuyente una concreta contraprestación. La falta de elemento se deriva del principio de que los impuestos se destinan a cubrir los

⁶ GASTÓN, Jeze, *El sistema tributario mexicano*, Porrúa, México, 1993, p. 38.

gastos generales del Estado. Otro elemento esencial del impuesto consiste en que su pago se exige a título definitivo, sin la promesa de reembolso por parte del Estado. Esto es, se paga sin la posibilidad de recuperación y sin esperar ninguna contraprestación a cambio.

La idea de que el impuesto es un derecho del Estado, de que se origina en la propia soberanía estatal, es una idea reconocida desde los inicios de la Hacienda Clásica. Dado el derecho del Estado, para exigir impuestos, se da el lógico correlato de poder exigir su pago por la vía coactiva. La doctrina clásica afirmaba que esta obligatoriedad del impuesto era la nota tipificadora que lo distinguía de otros ingresos públicos que no eran obligatorios, como por ejemplo, las tasas por los servicios públicos.

El presupuesto fundamental en que el Estado se basa para imponer un determinado impuesto, y para exigir un determinado pago al contribuyente en base a la Ley, es el principio de la capacidad contributiva. En un momento determinado, el legislador considera que ha acontecido un

determinado hecho del que es posible derivar la imposición de un impuesto. Este supuesto se contempla en una ley, tratándose de ajustar ésta a la realidad social y económica, a fin de cumplir con el principio de justicia fiscal.

Sobre la obligatoriedad del pago del impuesto y de la tasa, García Treviano sostiene que "el particular obligado al pago de una tasa podría en cualquier momento obtener la devolución del mismo (hecho anticipadamente) siempre que demostrara la no prestación del servicio, mientras que el obligado al pago de un impuesto, precisamente porque no existe una adscripción específica a un fin determinado, no podrá solicitar su devolución en el caso de que el servicio hipotéticamente planeado no se llevase a la práctica"⁷.

1.2.1. Elementos constitutivos del impuesto

El primer elemento esencial del impuesto es el que hace sobre la riqueza individual de una determinada persona. Se tiene derecho a gravar desde el momento en que se producen determinados hechos o actos que la ley expresamente tipifica

⁷ GARCIA, Treviano, Aspectos constitucionales en materia fiscal, Harla, México, 1994, p. 154.

como supuestos generadores del impuesto. A partir de los hechos generadores es cuando se manifiesta ante el mundo del Derecho la capacidad contributiva, principio rector del moderno Derecho fiscal. La tipificación de estos hechos o actos revisten una serie de modalidades, constituyendo lo que en la técnica fiscal se denomina como "el objeto del impuesto".

Son, pues, cuatro los elementos esenciales de todo impuesto:

- a) la materia imponible;
- b) el sujeto pasivo del impuesto;
- c) el objeto del impuesto.
- d) los elementos cuantitativos del impuesto

1.2.1.1. La materia imponible

La materia imponible es la renta del contribuyente, gravamen que recae sobre la totalidad de esta renta o sólo

sobre una parte de ella. Esta materia imponible toma en cuenta la riqueza como elemento económico, riqueza que constituye la más clara manifestación de la capacidad contributiva.

En el caso de los impuestos patrimoniales, es decir, en aquellos en que toma en cuenta la existencia de una masa de riqueza, el gravamen no recae sobre la universalidad del patrimonio, sino como dice la más avanzada doctrina, sólo sobre la renta que produce esa masa de riqueza. El tomar en cuenta la existencia de una determinada riqueza no significa que se grave a ese patrimonio en sí, sino a la renta que él produce. En este sentido se pronuncian los más destacados fiscalistas modernos.

1.2.1.2. El objeto del impuesto

El objeto del impuesto es el acto o el hecho que como supuestos expresamente la Ley Fiscal establece como generadores del crédito fiscal. El objeto del impuesto tiene

existencia jurídica, y en consecuencia, es imputable al contribuyente sólo desde el momento en que el supuesto tipificado en la norma se realiza. Mientras este supuesto no se realiza, el objeto del impuesto queda como mero supuesto, pero al momento en que el hecho generador del impuesto se produce, el contribuyente queda obligado al pago de determinado impuesto. El objeto del impuesto puede ser, por ejemplo, un consumo, la transferencia de un bien, la aceptación de una herencia, la percepción de un ingreso. Estos son hechos o actos que la Ley fiscal considera como generadores de una obligación impositiva.

1.2.1.3. El sujeto pasivo del impuesto

El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral a la que la Ley Fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal. El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el acreedor de esa relación.

La doctrina tradicional ha dividido a los sujetos pasivos en sujetos de hecho y de derecho, tipificando la Ley fiscal a estos últimos como sujetos pasivos del vínculo relacional, y a los sujetos de hecho los que en forma definitiva soportan la carga efectiva del pago. Esta terminología doctrinaria no viene a resolver jurídicamente el problema, pues ante la ley los sujetos pasivos son los auténticos sujetos de derecho, los reales obligados al pago del impuesto. Lo importante y determinante es analizar la obligación tributaria, precisando quién es el obligado, y de acuerdo a la ley, cuál es su exacta obligación.

1.2.1.4. Los elementos cuantitativos

Los elementos cuantitativos del impuesto son dos: la base imponible y la tarifa. La base imponible es la traducción cuantitativa, evaluación en dinero, del objeto del impuesto.

La tarifa es una noción más compleja que la de la base

imponible. Según Mehl, podemos distinguir de la tarifa los siguientes elementos: el primero de carácter esencial, que es el tipo o escala de "tipos impositivos", de cuya aplicación a la base imponible surgirá la cuota tributaria. A su vez, la estructuración de los distintos tipos de un impuesto puede llevarse a cabo aplicando diversos criterios, ya sea variando en función de la cuantía de la materia imponible y la cualidad del contribuyente (este es el caso del típico sistema progresivo de los impuestos personales), o bien permaneciendo en una relación constante de proporcionalidad con la base (este es el caso de los llamados impuestos reales).

El sistema de cuota es el más generalizado en los modernos sistemas fiscales, siendo casi exclusivo en sus legislaciones fiscales. En este sistema el "tipo impositivo" adquiere una esencial importancia como elemento fundamental del impuesto. De esta forma, la cuota tributaria a pagar por cada obligado se obtiene mediante la aplicación del tipo a la base imponible asignada. Además del tipo, la tarifa comprende otros elementos, como son, las deducciones de la base, los recargos y reducciones de la cuota obtenida, etc.

Con la aplicación de estos elementos adicionales se complementa la cuota definitiva, que es la que debe pagar el contribuyente.

1.3. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Para Einaudi, uno de los más brillantes hacendistas públicos, las contribuciones especiales son las compensaciones pagadas con carácter obligatorio al organismo público con motivo de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.

Para el tratadista Narro, las contribuciones especiales son, al igual que para Einaudi, un pago obligatorio del costo de la parte divisible de un servicio público preponderantemente indivisible, que beneficia especialmente a los bienes inmuebles de una zona, y cuyo importe se satisface una vez para siempre, aunque pueda ser

fraccionado.

De acuerdo a las dos definiciones anteriores, son contribuciones especiales todas aquellas exacciones públicas que se imponen justificadamente en virtud del beneficio que reciben los propietarios de bienes inmuebles gracias a las obras públicas que realiza un ente público, con fines de utilidad pública, pero que siempre acarrea ventajas para el propietario. Tenemos, por ejemplo, el caso de un ayuntamiento que ejecuta alguna determinada obra pública, realiza algunas instalaciones, o simplemente implanta o amplía un servicio, que además de cumplir con el interés general que éste reporta para la colectividad, proporciona en alguna medida un mayor grado de utilidad, ya sea en virtud de un aumento del valor de los inmuebles que se ubican en el área de influencia de aquella obra municipal, o de aquellas instalaciones o ampliaciones de un servicio. Cuando este tipo de actividades municipales se lleva a cabo, indiscutiblemente que el propietario del inmueble del área de influencia queda directamente beneficiado, por lo que es justo que el municipio le exija cubrir cuando menos el coste de ejecución de la actividad municipal realizada, pues es

indiscutible la ventaja que aquél obtuvo.

En relación al impuesto, las contribuciones especiales se diferencian de aquél, en virtud de que éstas son siempre compensaciones por servicios divisibles, a diferencia del impuesto que nace siempre a causa de servicios indivisibles. Las contribuciones especiales están siempre en razón proporcional de las ventajas, pero nunca en razón progresiva o regresiva.

Las contribuciones especiales tienen un radio de acción limitado a un cierto territorio, lo cual no sucede con el tributo. Y, por último, tiene por fin el aumento del patrimonio del ente público, contrario al impuesto, que tiene como finalidad esencial hacer frente a los gastos corrientes del Estado.

1.4. NATURALEZA DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA

Si analizamos los elementos constitutivos de toda

relación jurídico-tributaria, vemos que de su enlace siempre se deriva una concreta obligación para el contribuyente, obligación consistente en un dar o en un hacer. Si el contribuyente cumple con su obligación de hacer o de dar, según sea el caso, la relación jurídico-tributaria se extingue, dado que el fin de la relación se ha alcanzado y su objeto y esencia se han agotado. Pero no nos basta con analizar esta sola situación, sino que además se nos plantea la necesidad de indagar las causas por las cuales en una relación jurídico-tributaria queda obligada una persona ante el Estado. El moderno Derecho fiscal encuentra la fuente material de las obligaciones fiscales en una serie de condiciones materiales referidos a una persona y que la Ley fiscal considera como fundamento para la generación de obligaciones fiscales. Estas condiciones materiales constituyen una determinada capacidad contributiva, capacidad que la Ley tipifica y contempla como fundamento esencial y fuente legal de las obligaciones fiscales. Así, pues, la capacidad contributiva es la calificación que el legislador hace de una generalidad de personas, si éstas se encontraron en una perfecta coincidencia con las

circunstancias constitutivas de una concreta situación económica. Si se dan las condiciones materiales previstas en la norma, la Ley presume la existencia real de una capacidad contributiva, capacidad, que para el moderno Derecho fiscal, constituye el principio jurídico supremo del ordenamiento fiscal.

1.5. DERECHOS

Otra figura tributaria de importancia como fuente de recursos para el Estado es la que en nuestro país se denomina derechos y que en otros países se conoce bajo el nombre de tasa.

El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. Similar es la definición que da la Ley Federal de

Derechos en su artículo 1º al decir que "Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación."

El concepto legal de los derechos que nos ofrecen las anteriores definiciones nos parece inadecuado, en virtud de que incluye un hipótesis de causación que no da lugar al cobro de esa figura tributaria, sino a la del impuesto, y, además, porque en la otra hipótesis de causación no es suficientemente preciso.

La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Giannini nos dice que cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí, al menos, la

mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio. Sin embargo, se debe distinguir cuáles son los servicios que deben retribuirse con los derechos, es decir, con un tributo, y cuáles se deben retribuir con otro tipo de contraprestación, que en México se llama "productos" y que en los demás países de habla española se llaman precios.

En este orden de ideas, podemos observar que es totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se pagaren derechos si en este caso no existe una actividad estatal, concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado, aprovechable por los particulares. Por ello, coincidimos con De la Garza en que esta hipótesis no da lugar al cobro de derechos, sino de impuestos y que así deben considerarse los tributos establecidos en la Ley Federal de Derechos, independientemente del nombre que se les haya dado.

Por otro lado, consideramos que las definiciones

legales que mencionamos debieran precisar tanto que este tributo es una contraprestación al Estado, como que es por los servicios jurídicos inherentes al propio Estado y que éste presta en sus funciones de Derecho Público que se causan los derechos.

Como consecuencia de la naturaleza del servicio que genera los derechos resulta que tal servicio debe constituir un monopolio del Estado, de modo que éste lo preste, como dice Pugliese, "en su calidad y a causa de su calidad de ente soberano de Derecho Público", o sea, que se trate de un servicio que se encuentra fuera de la economía privada de cambio y, por tanto, no pueda ser prestado por una empresa particular, pues la utilidad del servicio desaparecería si no es el Estado quien lo presta.

1.5.1. Sujetos

En materia de sujetos de los créditos fiscales por

concepto de derechos tenemos al Estado como sujeto activo y a la persona física o moral prestataria del servicio jurídico administrativo como sujeto pasivo.

Atendiendo a la naturaleza de este gravamen y analizando su definición en relación con los principios que en materia tributaria recoge la Constitución Federal, podemos señalar como sus características las siguientes:

- El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe de haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

- El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son

contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sólo sea en la parte que corresponda al sostenimiento de tales servicios. Sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio, es decir, del Estado entendido como la organización política soberana, que se integra, exclusivamente, con los órganos que guardan con el Poder Ejecutivo una relación de subordinación jerárquica directa y que carecen de personalidad jurídica propia, de tal manera que en el desempeño de sus funciones únicamente tienen atribuida parte de la competencia administrativa, para actuar como órgano del mismo ente estatal.

- El cobro debe fundarse en una ley. Esta característica deriva del principio de legalidad, al cual ya nos hemos referido, o sea, que el Congreso de la Unión al decretar los tributos que satisfagan el Presupuesto de Egresos, debe hacerlo a través de una ley.

- El pago es obligatorio. Al igual que en el impuesto y

por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributiva establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero la obligación concreta de pagar los derechos deriva de la realización del presupuesto previsto por la ley impositiva como hecho generador de la obligación fiscal, es decir, que el deber de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal, que en este caso es la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio jurídico administrativo del Estado.

- Debe ser proporcional y equitativo. Ya hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país establece como garantía individual que los tributos que pague el contribuyente sean proporcionales y equitativos. Tratándose de los derechos, como ya ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este principio de justicia tributaria no consiste, según sostuvo durante algún tiempo la

doctrina, en la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado y la contraprestación que debe pagarse, sino en que lo que el particular debe pagar corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, es decir, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o dicho en otras palabras, "debe haber una razonable, o prudente, o discreta proporcionalidad entre ambos términos".

En este orden de ideas, el principio constitucional de la proporcionalidad y equidad, en materia de los derechos, consiste en que éstos se fijen en proporción al costo del servicio que presta el Estado.

1.5.2. Servicios que deben sufragarse con los derechos

En virtud de la dificultad para enumerar los servicios por los cuales el Estado puede o debe exigir que los

particulares paguen su costo, consideramos más sencillo, como dice Margáin, señalar aquéllos por los cuales no es aconsejable el cobro de derechos, de cuya eliminación obtendremos los servicios por los que si es aconsejable el cobro del tributo.

En primer lugar, se considera como no aconsejable el cobro de los derechos cuando el pago del gravamen es un estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio, por ejemplo el servicio de justicia, pues aun cuando se exigiese al particular el pago de una cantidad mínima y, aun simbólica resultaría un estorbo para la consecución del bien común que busca el Estado con la prestación de ese servicio. Otro caso, es el de la enseñanza primaria gratuita prestada por el Estado.

CAPITULO 2

EL PROCEDIMIENTO EN EL DERECHO FISCAL

Ubicados en la delimitación de la materia de estudio, se puede precisar el campo de acción del Derecho Fiscal.

El contenido del Derecho Fiscal ha sido confundido con frecuencia debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, hasta han llegado a confundirlo con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha dado lugar a la anarquía respecto a este concepto. Sin embargo, todos coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos, pero mientras unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros.

2.1. CONCEPTOS GENERALES SOBRE DERECHO FISCAL

Cuando el Derecho Público se enfoca exclusivamente hacia la obtención de recursos se está frente al llamado

Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que se generan con esa actividad.

El término "fiscal" proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal.

Si partimos del origen etimológico de la palabra, tenemos que concluir que, en efecto, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el "*fiscus*", o "erario", como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la Ley de Ingresos de la Federación que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones.

Al iniciar el estudio de Derecho Fiscal, el primer problema que se presenta y que se debe resolver es precisar cuál es el contenido de la materia en estudio, paso fundamental para estar en aptitud de determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o sólo una parte de otra rama más amplia y general.

Entendemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares,

considerados en su calidad de contribuyentes. Por ello, coincidimos con el criterio que sobre este punto ha sostenido de manera constante la Suprema Corte de Justicia de México, el cual puede observarse, entre otras, en las siguientes tesis:

"FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría, el género, y el de autoridad fiscal, la especie".

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira.

"MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la

devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias".

Amparo directo 3683/73. Petróleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

Precedentes:

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido: **Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de**

votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma. Secretario: José Raymundo Ruiz Villalbazo. Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De las dos tesis antes transcritas, en la segunda se incurre en el error de incluir el concepto definido en la definición, ya que se dice que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a diversos aspectos de los créditos fiscales. Lo anterior resta claridad y precisión al concepto definido, pues a final de cuentas ¿qué es lo fiscal, según esta tesis? Sin embargo, el error mencionado se aclara con otro de los elementos de la tesis que se cita, pues más adelante se refiere en forma clara y precisa a las leyes tributarias. Por lo tanto, válidamente se puede concluir que con la expresión "créditos fiscales" la tesis hace referencia únicamente a los créditos relativos a los tributos, conclusión que además, armoniza perfectamente con la otra tesis transcrita.

No obstante que, la materia fiscal, está perfectamente

precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Una vez precisada la materia fiscal, abordaremos el problema de la definición del Derecho Fiscal. Esta disciplina ha sido definida por De la Garza como "...el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos...", esto es, "...a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación".⁸

⁸ GARZA, Sergio De la; Derecho Financiero Mexicano; Porrúa, México, 1985, p.65.

Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como a la rama de "...Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos".⁹

Por su parte, Rafael Bielsa nos dice que "...el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco".¹⁰

Puede decirse que el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el

⁹ ANDREOZZI, Manuel; Derecho Fiscal; Porrúa, México, 1995, p.102.

¹⁰ BIELSA, Rafael R.; Derecho Tributario; Noriega-LIMUSA, México, 1996, p.27.

propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

Lo anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así por que de nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo, la correcta caracterización

del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas.

De este estudio metódico han surgido los diversos principios que son los que dan cohesión y distinguen plenamente al sistema normativo que constituye el Derecho Fiscal.

2.2. EL PROCEDIMIENTO FISCAL

En el Derecho Formal se manejan dos conceptos, procedimiento y proceso, que es necesario distinguir con claridad, pues son diferentes. Procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso.

Nava Negrete nos dice que la separación entre procedimiento y proceso se hace "connotando al proceso teleológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que éstas deban sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos-órgano jurisdiccional y partes encaminados al examen y actuación, en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio".¹¹

Todo procedimiento, y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es

¹¹ NAVA NEGRETE, Alfonso; Derecho Procesal Administrativo; Porrúa, México, 1990, p.76.

un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente. Igualmente, en todo procedimiento, el Fiscal incluido, debe haber tres momentos:

- a) **Expositivo.** Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien, en el que se plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.
- b) **Probatorio.** Es el momento en el que se deben aportar los elementos de convicción y, en su caso, los alegatos.
- c) **Decisorio.** Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente.

Sobre este punto, que se relaciona con el derecho fundamental de audiencia de los individuos, en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el

siguiente criterio:

AUDIENCIA, GARANTIA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA. De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria en la cual se entere al afectado sobre la materia que versara el propio procedimiento que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa, una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que se pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones

legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto".

Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de Noviembre de 1978. Unanimidad de 18 votos de los señores Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, Serrano Robles, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Calleja García, Mondragón Guerra, Aguilar Alvarez y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1978. Pleno. Pág. 316.

El procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa. La fase oficiosa del procedimiento se caracteriza por estar regida por el principio de oficiosidad, que consiste en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa, salvo el caso en que se plantea a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley a un caso concreto, en que por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular, pero sin que se desvirtúe la oficiosidad del procedimiento porque una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio en el

cual aplica o marca cuál debe ser la aplicación de la ley al caso concreto.

Esta fase del procedimiento tributario es esencialmente oficiosa porque el interés que procura es fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos; o sea, porque es responsabilidad de la administración el lograr el objetivo que se propone que no es sino ingresar recursos al erario para la satisfacción del presupuesto.

Esta fase del procedimiento se asimila, como todos los actos que realiza el contribuyente para dar cumplimiento voluntario y espontáneo a sus obligaciones fiscales, tanto las sustantivas como las formales, no porque la autoridad fiscal tome iniciativa alguna para impulsar el procedimiento, pues ocurre precisamente lo contrario, o sea, que es el particular el que obra por iniciativa propia, sino solamente para distinguir estos actos procedimentales de los que integran la fase contenciosa y porque en última instancia la finalidad de estos actos es

la de dotar al Estado de los recursos económicos necesarios para satisfacer el gasto público, que, como hemos dicho es el interés que se persigue en esta fase del procedimiento.

Por lo tanto, hay aquí una excepción como la señalada en el caso de la presentación de una consulta, pues una vez cumplida la obligación y para el control del contribuyente, corresponde a la autoridad realizar por propia iniciativa los actos que considere convenientes.

Para tener una noción de lo que es la fase oficiosa del procedimiento fiscal, se puede adoptar los conceptos elaborados en el Derecho Administrativo para definir al procedimiento administrativo, pues como dice De la Garza, "aquí nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación".¹²

Serra Rojas señala que el "procedimiento administrativo está constituido por las formas legales o técnicas

¹² GARZA, Sergio De la; op. cit.; p.83.

necesarias para formar la voluntad de la Administración pública".¹³ Pedro Guillermo Altamira¹⁴ define al procedimiento administrativo como la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la administración como de los particulares; es la forma, dice, por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad. Ya en el campo del Derecho Fiscal, Luis Martínez López ha definido a la fase oficiosa del procedimiento tributario como "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación."¹⁵

¹³ SERRA ROJAS, Andrés; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1981, pp. 25-26.

¹⁴ ALTAMIRA, Pedro Guillermo; Curso de Derecho Admnsitrativo; Depalma, Argentina, 1995, p.55.

¹⁵ MARTINEZ LOPEZ, Luis; Derecho Fiscal Mexicano; Porrúa, México, 1959, p.175.

Se entiende por fase oficiosa del procedimiento fiscal la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales. El procedimiento fiscal oficioso por su contenido o finalidad puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

Ahora bien, en cuanto a la fase contenciosa del procedimiento, ésta se caracteriza por estar regida por el principio dispositivo que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el

procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la ley.

Este principio, se basa en la suposición absolutamente natural, de que en aquéllos asuntos en los cuales sólo se dilucida un interés privado, los órganos del poder público no deben ir más allá de lo que desean los propios particulares. Adaptando lo anterior al campo fiscal, se tiene que esta fase del procedimiento es esencialmente dispositiva porque el interés que procura es fundamentalmente un interés particular.

Se entiende por fase contenciosa del procedimiento fiscal la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

2.3. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES

La tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridades administrativas o jurisdiccionales, según se trate de la fase oficiosa o contenciosa del procedimiento. Para los efectos de esta distinción son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las leyes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las entidades federativas y Municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras. Las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y, por lo tanto, para la ejecución de las leyes impositivas son las que efectúan las interpretaciones legales, las determinaciones de tributos, la resolución de consultas, etcétera. Las segundas son las que únicamente recaudan los

tributos y ejecutan en la esfera administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco, cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de la aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial, es decir, la clasificación atiende exclusivamente al aspecto formal u orgánico de la autoridad, ya que desde el punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional, como ha quedado dicho y se corrobora con los siguientes conceptos tomados del **Diccionario de Derecho Usual** de Cabanellas:

"Jurisdicción.- La potestad de conocer y fallar en asuntos civiles, criminales o de otra naturaleza, según las disposiciones legales o el arbitrio concebido.

"Por otra parte, puede distinguirse la jurisdicción en

perteneciente al orden judicial y al orden administrativo. También en común u ordinaria, y especial o privilegiada y por último, en acumulativa y privativa, según que se limite más o menos al conocimiento de un solo negocio.

"Jurisdicción Admnsitrativa. Es la potestad que reside en la Administración, o en los funcionarios o cuerpos que representan esta parte del Poder Ejecutivo, para decidir sobre las reclamaciones a que dan ocasión los propios actos administrativos. La jurisdicción administrativa se divide en contenciosa y voluntaria. La primera es el derecho o potestad que se tiene en el orden administrativo para conocer y sentenciar con las formalidades de un juicio en los asuntos contenciosos administrativos; esto es, aquellos en que hay oposición legítima entre el interés público y el privado, o bien, las reclamaciones u oposiciones de los que se creen perjudicados en sus derechos por los actos de la Administración. La jurisdicción administrativa voluntaria es la que se ejerce por reclamación de uno o varios particulares, sin controversia ni figura de juicio, para atacar los actos

emanantes del poder discrecional de la Administración, y que hieren, no los derechos, sino los intereses de los reclamantes".¹⁶

Las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tiene a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera conoce y resuelve los recursos administrativos en tanto que la segunda los juicios administrativos.

En la doctrina se discute si la autoridad administrativa, al resolver un recurso administrativo, ejecuta un acto jurisdiccional o administrativo. Ya sea en lo extrínseco o formal, indudablemente que se trata de un acto administrativo; pero en lo intrínseco o material, igualmente es indudable que se trata de un acto jurisdiccional. Esto último es así porque la autoridad administrativa, para resolver el recurso administrativo, ineludiblemente debe

¹⁶ CABANELLAS, Guillermo; Diccionario de Derecho Usual; Heliasta, Argentina, 1984.

analizar la legalidad del acto impugnado a la luz de las alegaciones y pruebas aportados por el recurrente, para así decidir en su pronunciamiento si es legal la pretensión del fisco contenida en el acto materia del recurso y, por tanto, debe prevalecer; o si es procedente la pretensión del particular contenida en su recurso y debe quedar sin efecto el acto de la autoridad por ilegal.

CAPTITULO 3

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION EN MATERIA FISCAL

La existencia de la facultad de ejecución, conocida también como económico-coactiva en favor de la autoridad administrativa; ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra que le califican de anticonstitucional, en especial por considerarla violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, toda vez que con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que el fisco se hace justicia por sí mismo.

Estas argumentaciones no han tenido la aceptación suficiente como para formar una corriente significativa, puesto que desde el siglo pasado las **Tesis de Vallarta** les restaron toda fuerza por lo contundente de su exposición.

3.1 FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En los términos del artículo 31, fracciones III y XI de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes. A su vez, el artículo 18 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Con fundamento en las anteriores disposiciones, se señala en el artículo 60, fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que compete a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación

tributaria en materia de impuestos y derechos (salvo los aduanales, que son de la competencia de la Dirección General de Aduanas), sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal (probablemente en un futuro próximo se incluya a la contribución de mejoras de carácter federal, vigente a partir del 1º de enero de 1986). Este poder o atribución que ejerce la Secretaría de Hacienda por conducto de la Dirección General de Fiscalización o la Dirección General de Aduanas, en su caso, es lo que se llama facultades de comprobación.

En opinión de Roberto Alvarez¹⁷, las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

¹⁷ ALVAREZ, Roberto; La Función de Fiscalización; Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, marzo de 1980, p.6.

Para el eficaz desempeño de estas atribuciones, el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.

La revisión de los dictámenes formulados por

contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

El dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa (*juris tantum*) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos; el dictamen se formula de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo; y que el contador

público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento del Código.

La revisión del dictamen del contador público consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo información y documentación complementaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fue formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular, pero autorizado por la autoridad fiscal, para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes, sino que la existencia de este derecho se encuentra implícita en las disposiciones contenidas en los artículos 42, fracción IV (que establece

la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen) y 52 (que prevé cuál es la eficacia jurídica del dictamen).

Tampoco prevé el Código Fiscal de la Federación el procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él. Sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 45 a 58 se refiere a este dictamen y dispone cómo y cuándo debe presentarse; cuáles son los requisitos personales que debe satisfacer el contador público; cuándo la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, etc. Sobre este particular las disposiciones relativas a la manera de ejercer este derecho, es decir, cómo y cuándo debe manifestarse a la autoridad fiscal el ejercicio del derecho; a las características y contenido del dictamen; y al ejercicio de las facultades de comprobación por el fisco debieran estar en ley, o sea, en el Código Fiscal de la Federación, y no

en un reglamento, pues se trata de los elementos esenciales de esta institución jurídica fiscal.

Es pertinente apuntar, además, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, aunque fuera indebido, ni el Código que reglamenta, prevé el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de las facultades de comprobación, ni si se le dará al contribuyente la oportunidad de intervenir dándole a conocer el resultado de la comprobación y concediéndole la oportunidad de formular aclaraciones, etc. Todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra la Ley Fundamental Mexicana.

En la práctica, se observa que cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, sigue un procedimiento similar al de la visita domiciliaria y concluida su revisión, si considera que hay alguna

irregularidad, comunica al contribuyente sus observaciones y le concede plazo para que formule su inconformidad y aclaraciones (45 días) y rinda las pruebas que estime pertinentes.

Pero es importante mencionar que ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria al respecto, resulta que este procedimiento constituye una actuación graciosa de la autoridad fiscal.

VISITAS DOMICILIARIAS

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales. Este tipo de visitas encuentran su fundamento constitucional en el

párrafo segundo del artículo 16 de la Constitución Política del país, que establece que 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 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; a su vez, en relación con estos, señala que en toda orden de cateo que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, 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 concluirla 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 visita domiciliaria de auditoría es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal

del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.

En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, en los siguientes términos:

La orden de visita debe constar por escrito; señalar la autoridad que la emite; estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito (esta expresión que exige el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación constituye en sí misma la motivación del acto en este caso concreto; ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida y si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas

que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituirlas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente pero la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se deberá notificar al visitado y las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente. Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.

Si al presentarse los visitantes al lugar donde deba practicarse la diligencia, y la visita sólo se puede realizar en el lugar o lugares señalados en la orden respectiva, no estuviere el visitado o su representante, deberán dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y si el citatorio

no es atendido la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Dispone el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores, al citar al visitado o su representante, en su caso, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Esta disposición resulta de difícil comprensión, pues la elaboración de la relación a que se refiere supone tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídica y físicamente, imposible, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva y no es razonable pensar que la persona que se encuentre en el lugar visitado, y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, vaya a poner a disposición de los visitadores la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella, y aunque la tuviera, no habrá razón legal alguna para hacerlo, ya que, se insiste, la visita no se ha iniciado.

En el mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se prevé que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Esta disposición es incongruente con la prevista por el propio artículo 44 que exige que la visita se realice en el lugar o lugares señalados en la orden de visita; y es violatoria del artículo 16 de la Constitución Política del país, pues este precepto ordena que la visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales se sujete a las formalidades prescritas para los cateos y entre ellas ese mismo precepto constitucional establece que debe señalarse en la orden el lugar que ha de inspeccionarse y a él debe limitarse la diligencia.

También señala el artículo 44 del Código Fiscal de la

Federación que cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad y que en los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

A estas disposiciones podemos hacerles la misma crítica que expusimos a propósito de la posibilidad de hacer una relación de la contabilidad del contribuyente visitado si al presentarse los visitadores no lo encuentran y le dejan citatorio; esto es, si la visita no se ha iniciado es jurídicamente imposible llevar a cabo actos que suponen tener a la vista la contabilidad, o sea, haber iniciado la visita.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que se levante, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

CAPÍTULO 4

CONCEPTOS GENERALES SOBRE EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION Y SU CONSTITUCIONALIDAD

Uno de los particularismos del Derecho Fiscal es el procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento económico-cuactivo. Este procedimiento es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad coactiva, es decir, exige al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer el verdadero derecho. A lo largo del presente capítulo analizaremos la naturaleza jurídica de este procedimiento, y hasta que punto, en el caso del segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, resulta constitucional la forma en la que actualmente se realiza.

4.1. NATURALEZA JURÍDICA Y DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento administrativo de ejecución tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.

A continuación se expone brevemente y de manera esquemática la forma en que se lleva a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación :

- a) Dispone el artículo 145 del Código Tributario mencionado que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, **a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal** el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien al embargo de negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los

créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también cómo ha de procederse si surge la

oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, para dar sólo un ejemplo.

b) Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de

segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera.

- C) Fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de el adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: los gastos de ejecución; los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación, se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

La ejecutoriedad del acto administrativo trae como consecuencia que el cobro del crédito se realice en contra de la voluntad del deudor y sin orden judicial, por lo que la suspensión del procedimiento implica el previo aseguramiento del interés fiscal.

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos tributarios, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal.

En este sentido se establece que independientemente de la solicitud del particular y el aseguramiento del interés fiscal, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución cuya ejecución se suspende, se deberá comprobar que se ha

promovido recurso administrativo o juicio, ya que en caso contrario se entenderá que se consintió la resolución y deberá continuarse el procedimiento. Si se comprueba la interposición del recurso o juicio, la suspensión procederá hasta que se dicte la resolución definitiva.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando la ejecutora la niegue, o viole la otorgada.

También se puede dar el caso de una suspensión parcial cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar el procedimiento respecto de la parte consentida.

Señala el artículo 65 del Código Tributario Federal 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 del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

El artículo 141 del Código Tributario Federal señala como formas para garantizar los créditos fiscales las siguientes:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa.

Este mismo precepto legal establece que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes

a los 12 meses siguientes, desde luego hasta llegar al máximo de 500% previsto por el artículo 21 del propio Código Fiscal de la Federación. Corresponde a la Secretaria de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no lo fuere exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes.

De acuerdo con el último párrafo del artículo 142 del mismo Código antes mencionado no se podrá otorgar garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos; o sea, que salvo la excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

Prevé el último párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación que se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos y con los requisitos que señale el Reglamento del Código, pero la solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el interés fiscal en tanto se

medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. En este caso, el superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento administrativo de ejecución y rinda un informe en un plazo de 3 días, debiendo resolver la cuestión dentro de los 5 días siguientes a su recepción.

Es pertinente hacer notar que esta suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo opera durante la tramitación de los recursos administrativos y del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, medios de defensa que regula el Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotados el recurso administrativo y el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación la impugnación continúa en juicio de amparo, la suspensión de la ejecución debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.

Si bien lo anterior pudiera considerarse lógico y razonable dentro del marco de derecho fiscal en el que se

desenvuelven las operaciones en México, cabe aclarar, lo que en tal sentido establece la fracción II del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación:

ARTÍCULO 145. "Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo ya se hubieren causado , en los siguientes términos:

I. ...

"II. En el caso de **contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente**, cuando a juicio de la autoridad existe peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento. En estos casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate

dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa. los artículos 68 y 69 del Reglamento mencionado prevén los casos, requisitos y demás formalidades para solicitar, tramitar y resolver la dispensa de la garantía.

En los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si la impugnación del crédito fiscal no es total, sólo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto de la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. También prevé este precepto legal que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el interesado podrá ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el

declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo.

Lo anterior pareciere desmedido. A mi juicio, a partir de que las contribuciones no son aún exigibles, no puede la autoridad fiscalizadora otorgarse el derecho de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que aún no se dan los elementos que el primer párrafo que el mismo precepto legal señala: "Las autoridades fiscales podrán, asimismo, practicar embargo precautorio para asegurar cautelarmente el interés fiscal respecto de contribuciones que a la fecha en que se practique el embargo **ya se hubieren causado...**"

Debemos considerar que la realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Este es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas

comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación ; es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en forma absoluta en que "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial, requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una

operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y en su Reglamento.

El Código Fiscal de la Federación vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, y en una sola disposición. En la actualidad, en su artículo 6° sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Ante esto, las facultades que otorga a la autoridad fiscal la fracción II del artículo 145 del Código Fiscal de

la Federación. Al mencionar que a mi juicio, exceden absolutamente las atribuciones "En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente...", si no son exigibles la autoridad no tiene porque garantizar su pago mediante el embargo precautorio, dado que como se menciona en párrafos anteriores, una cuestión es la causación y otra la exigibilidad de los créditos fiscales.

4.2. ACERCA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer

la obligación fiscal, y no cuando el crédito fiscal ha sido causado pero aún no es exigible. Sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecte su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad. Ante esta situación, ¿cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad. Este principio ha quedado consagrado en la Constitución Política del país como uno de los derechos fundamentales del individuo o garantía individual en el artículo 17. Por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo de Derecho Administrativo, y por ende, en

el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que "Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas", y que, sigue diciendo, "Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial".¹⁸

En el mismo sentido se pronunció la Suprema Corte al fijar jurisprudencia en la que estableció que: "El uso de la facultades coactivas por las autoridades fiscales , no está en pugna con el artículo 14 constitucional".

¹⁸ FRAGA, Gabino; Derecho Administrativo; Porrúa, México, 1987, p.52.

Respecto de la opinión de que al ejercer la facultad coactiva la administración se está haciendo justicia violando el mandato constitucional, el propio Vallarta expuso que si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular aun por la fuerza a que preste los servicios públicos que le toca, le sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus actos necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violaciones.

En particular, el criterio utilizado para justificar la facultad coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

La doctrina del Derecho Administrativo resulta la más

adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la "Ejecutoriedad del Acto Administrativo". En efecto, si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.¹⁹

Desde el siglo pasado se ha cuestionado la

¹⁹ DIEZ, Manuel; Manual de Derecho Administrativo; Plus Ultra, Argentina, 1988, p.212.

constitucionalidad de la facultad coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales. Sobre ello, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucionales basándose, principalmente, en la opinión vertida por Ignacio L. Vallarta en su **Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Coactiva**. Así

pues, este problema ha sido largamente estudiado tanto en la doctrina administrativa como en la jurisprudencia. Gabino Fraga nos dice que está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas. En apoyo de la anterior afirmación este tratadista hace un examen de los diversos momentos del procedimiento administrativo de ejecución, para poder determinar si ellos constituyen actos que por su naturaleza

deban ser conocidos por la autoridad administrativa o por la autoridad judicial, examen que se precisa en los siguientes puntos:

- a) La liquidación (determinación) del adeudo no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial, sino que, por los efectos que produce, debe reputarse como un acto administrativo.
- b) El requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aun en el dominio de la relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante dos testigos.
- c) El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea, por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los precedimientos de ejecución, aún de resoluciones

judiciales, no son, de ninguna manera, actos judiciales, sino actos materiales para los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, en los casos en que hay oposición a la acción expedita de los miembros del poder judicial y por ello, considera que si en los casos judiciales la ejecución puede hacerse por el poder Administrativo, no ve motivo para que, tratándose de la resolución administrativa, no pueda hacerse el embargo también por la misma autoridad administrativa.

- d) El remate no implica, tampoco, ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial.

- e) Sólo queda, en su opinión, la aplicación de bienes, en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del contribuyente, y sobre ello conviene en que, aunque la privación no constituye un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, de acuerdo con el sistema adoptado por nuestra Constitución, se ha

puesto bajo la salvaguardia de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privado ninguna persona sin que aquéllos intervengan.²⁰

Por lo anterior, considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que **prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos**; sin embargo, considera que "este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones".

Las ideas de Vallarta y Fraga justifican, sin lugar a dudas, la existencia de la facultad coactiva del gobierno, y en su momento, su ejercicio a través del procedimiento respectivo. Sin embargo, tales ideas únicamente muestran la conveniencia de ésta facultad del gobierno, pero no dan su fundamento constitucional y es que la Ley Fundamental

²⁰ FRAGA; Op. cit.; pp.140-142.

mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad coactiva del gobierno.

Sobre este problema, Ignacio Burgoa opina que "también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia al (cobro de impuestos o multas)".²¹

El tratadista incurre en una incorrecta interpretación del artículo 22 de la Constitución Federal mexicana. Dispone el segundo párrafo de este precepto constitucional: "No se considerará como confiscación de bienes la

²¹ BURGOA, Ignacio; El Juicio de Amparo; Porrúa, México, 1982, p.33.

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, ni el decomiso de bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109".

En el texto legal de la edición elaborada por la Secretaría de Gobernación en febrero de 1985 se advierte sin dificultad que sólo no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona cuando la aplicación la haga exclusivamente la autoridad judicial, pues el texto constitucional no da margen para considerar a ninguna otra autoridad, y únicamente en los tres supuestos señalados, esto es, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, para el pago de impuestos o multas, o por el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito de servidores públicos.

CONCLUSIONES

La obligación tributaria como obligación *ex lege*, nace por disposición de la ley. Sin embargo, "...para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico tributaria." (Amilcar de Araujo Falcao).

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos hecho generador y que en muchas ocasiones se confunde con el hecho imponible, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar

previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y el hecho generador, por su parte, es la realización del supuesto previsto en la norma que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, origina la obligación tributaria en general. Haciendo un parangón podríamos decir que el hecho imponible es al Derecho Tributario lo que el tipo es al Derecho Penal, mientras que el hecho generador del Derecho Fiscal correspondería a la conducta o hecho del Derecho Penal.

A partir de aquí podemos decir que aun en presencia del hecho generador, no debemos perder de vista el aspecto de exigibilidad de la contraprestación fiscal, que es el argumento que defendemos a lo largo de las páginas

anteriores.

No puede convertirse en causa de inicio del procedimiento administrativo de ejecución el hecho de haber causado una contribución fiscal aún no exigible, pero que la autoridad supone, sin aclarar las evidencias necesarias para tal caso de acuerdo con la redacción de la fracción II del artículo 145 del CFF, que el contribuyente puede obrar en contra de los intereses fiscales y por lo tanto se da inicio al procedimiento de ejecución, situación ante la cual el contribuyente queda en absoluto estado de indefensión ante la autoridad exactora.

En días recientes los representantes de la iniciativa privada mexicana plantearon que para reactivar la economía del país era necesario revisar el régimen fiscal que además de complicado resulta a todas luces, como en el caso del artículo 145 del CFF, atentatorio contra los intereses de los contribuyentes, sobre todo cuando sin que una obligación fiscal se convierta en exigible la autoridad se otorga el derecho de embargo precautorio como elemento de

protección hacia sus propios intereses.

Se espera que con el análisis practicado a lo largo de las páginas anteriores, el lector disponga de elementos de defensa, para en su caso, interponerlos como argumentos concluyentes de una violación evidente a los derechos que determina el artículo 16 constitucional en materia de atribuciones de autoridades respecto a los bienes y la persona de los ciudadanos, el cual en su parte medular señala :

" ... las autoridades administrativas podrán practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que sean 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... "

BIBLIOGRAFIA

BELMARES, Sánchez, Javier, PRONTUARIO FISCAL CORRELACIONADO 1997, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 1997.

CORTINA, Alfonso, CURSO DE POLITICA DE FINANZAS PUBLICAS DE MEXICO, Ed. Porrúa, México, 1995.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, DERECHO FINANCIERO MEXICANO., Ed. Porrúa, México, 1996.

FAYA, Viesca, Jacinto, FINANZAS PUBLICAS, Ed. Porrúa, México, 1994.

FLORES, Zavala, Ernesto, ELEMENTOS DE FINANZAS PÚBLICAS MEXICANAS, Ed. Porrúa, México, 1995.

GARCÍA, Treviano, ASPECTOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA

FISCAL, Ed. Harla, México, 1996.

GASTÓN, Jeze, EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO, Ed. Porrúa, México, 1996.

J. KAYE, Dionisio, DERECHO PROCESAL FISCAL, Ed. Themis, México, 1997.

MANRIQUE, Díaz Leal, Enríque, Arturo, MANUAL PRACTICO FISCAL Y CONTABLE DEL REGIMEN SIMPLIFICADO 1997, Ed. ICAF, S.A. de C.V., México, 1997.

MARTINEZ, López Luis, DERECHO FISCAL MEXICANO, Ed. Ecasa, México, 1996.

OLGUIN, Jiménez, Abraham, OBLIGACIONES FISCALES, Ed. Olguín, S.A. México, 1996.

PUGLIESE, Mario, INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO, Ed. Porrúa, México, 1994.

RAMIREZ, Ruíz, Luis, Eduardo, CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, COMENTADO Y REGLAMENTO, Ed. PAC, S.A. de C.V., México, 1997.

RUIZ, Moreno, José, Francisco, TRATAMIENTO FISCAL ISR. PERSONAS FISICAS, 1997, Ediciones Ruíz Moreno, México, 1997.

SANCHEZ, López, Ramón, MEXICANO, ESTA ES TU CONSTITUCIÓN, Ed. Limusa, México, 1997.

CONTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Ed. Anaya Editores, S.A., México 1997

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, D.F., 1997