



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
CAMPUS ARAGÓN**

**“INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIVACIÓN
DE BIENES DE LOS GOBERNADOS CON MOTIVO
DE SU APLICACIÓN AL PAGO DE LOS CRÉDITOS
FISCALES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO
ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
OSCAR DE JESÚS AGUIRRE PONCE DE LEÓN

ASESOR: LIC. GUSTAVO JIMÉNEZ GALVÁN

MÉXICO

2004



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.

"Es un alto honor ostentar la filiación académica de la Universidad Nacional Autónoma de México, sin duda la Institución más noble en la vida del país. Todos los universitarios debemos corresponder a ello con nuestro mayor esfuerzo profesional."

Jorge Alfredo Domínguez Martínez.

A Dios,

*por permitirme llegar a este punto de mi vida y
compartirlo con mis seres queridos.*

*A mis padres, Teresa Guadalupe y José Guadalupe,
por darme su cariño inagotable y apoyo
permanente en la consecución de este objetivo: mi
carrera profesional.*

*A la Universidad Nacional Autónoma de México,
la más noble de las instituciones nacionales, por
contribuir al desarrollo de nuestro país a través de
la generación y difusión del conocimiento humano.*

*A mi casa de estudios, Escuela Nacional de Estudios
Profesionales campus Aragón,
por permitirme ingresar a sus aulas a recibir mi
formación profesional como Licenciado en
Derecho.*

*A los distinguidos profesores de la ENEP Aragón,
por forjar en nosotros el espíritu crítico hacia el
Derecho, pero sobre todo por inculcarnos el orgullo
y la responsabilidad de ser universitarios.*

*A mi asesor, Licenciado Gustavo Jiménez Galván,
por su guía, apoyo, comprensión y paciencia, sin
los cuales no hubiese sido posible la realización de
este trabajo de investigación.*

*A los distinguidos Licenciados que integran el
Honorable Sínodo,
que tiene a bien examinarme.*

Dedicado a:

A mis abuelitas, Ángela, María Luisa, mis abuelitos Anastasio, Jesús (in memoriam) y mi tía abuela Ana María, por recordarme la humildad de mis orígenes.

A mis hermanos César Alejandro y Víctor Hugo, deseando que este paso de mi vida constituya para ellos una meta a superar con creces.

A mis tías Ana Laura, Concepción, Lidia, María del Socorro, mis tíos Edgardo, Javier, Guillermo y Roberto, mi prima Adriana, y mis primos Alejandro e Hipólito, por acompañarme en los momentos felices de mi vida, pero sobre todo por brindarme su apoyo incondicional y solidario en los momentos más difíciles.

A mi tío Augusto (in memoriam), cuyo recuerdo perdurará por siempre en nuestra memoria.

A mi prima Iris Adriana y a mis primos Alfredo, Daniel y Roberto, con quienes he forjado un vínculo de hermandad.

A mi familia, paterna y materna.

A la Magistrada Beatriz Alicia Zentella Meyer, a la Licenciada Elva Marcela Vivar Rodríguez, y a los Licenciados Roberto Carrillo Cabrera y Alfonso Cortés Ramírez por guiar mis primeros pasos en la pragmática del Derecho Fiscal.

Al Doctor Arturo Arriaga Flores, ejemplo de sabiduría y humildad.

A mis amigos (as): Erika Gabriela López, Gabriela, María de Lourdes Cervantes, Nancy Monroy, Nora Ileana García, Alberto Vázquez, Andross Josué, Armando Junior Ibarra, Edgar Ibarra, Fernando Cornejo, Fernando Ramírez, Francisco Olivera, Gerardo Manjarrez, Héctor Daniel Morales, Israel Escandón, Israel Falfán, Jesús Augusto Palma, José Gómez, Juan Carlos Montiel, Luis Fernando Morales, Noé Romero, Óscar Sotomayor, Paulo César Granados, Rodolfo Calderón, Sergei Mauricio Mondragón, Sergio Acosta, quienes me han distinguido con el valioso lazo de su amistad.

**INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIVACIÓN DE BIENES
DE LOS GOBERNADOS CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN
AL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL MARCO DEL
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN**

página

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN. 1.

CAPÍTULO 1. ESTADO DE DERECHO Y GARANTÍAS INDIVIDUALES.

1.1 Antecedentes del Estado de derecho. 1.

1.2 El Estado de derecho. 6.

 1.2.1 Concepto. 6.

 1.2.2 Aspectos fundamentales del Estado de derecho. 11.

 1.2.2.1 El principio de división de poderes. 12.

 1.2.2.2 El principio de legalidad. 16.

 1.2.2.3 Existencia de medios de defensa de los
governados. 22.

 1.2.2.4 Control jurisdiccional de la Administración
Pública. 25.

 1.2.2.5 Régimen de responsabilidades de los
servidores y funcionarios públicos. 27.

 1.2.2.6 Existencia de procesos y procedimientos como
formas heterocompositivas de solución de conflictos. 30.

 1.2.2.7 Seguridad jurídica. 31.

1.3 El Estado social y democrático de derecho. 33.

1.4 Las Garantías Individuales. 37.

 1.4.1 Historia de las Garantías Individuales. 37.

 1.4.1.1 Referencia mundial. 37.

 1.4.1.2 Referencia a México. 40.

1.4.2 Concepto.	44.
1.4.3 Extensión constitucional de las Garantías Individuales.	48.
1.4.4 Clasificación de las Garantías Individuales.	50.
1.4.4.1 Garantías de Igualdad.	50.
1.4.4.2 Garantías de Libertad.	52.
1.4.4.3 Garantías de Propiedad.	55.
1.4.4.4 Garantías de Seguridad Jurídica.	56.
1.4.4.5 Garantías Sociales.	59.

CAPÍTULO 2. LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

2.1 Referencia histórica del tributo.	61.
2.2 La potestad tributaria.	65.
2.2.1 Concepto y características.	65.
2.2.2 La potestad tributaria en un Estado Federal.	73.
2.2.3 Límites constitucionales de la potestad tributaria.	75.
2.3 Ingresos del Estado.	81.
2.3.1 Concepto.	81.
2.3.2 Clasificación.	82.
2.3.2.1 Ingresos tributarios.	84.
2.3.2.2 Ingresos no tributarios.	86.
2.4 La obligación jurídico-tributaria.	89.
2.4.1 Concepto.	89.
2.4.2 Fundamento constitucional.	97.
2.4.2.1 Panorama de la obligación jurídico-tributaria en las Constituciones anteriores.	97.
2.4.2.2 La obligación jurídico-tributaria en la Constitución de 1917.	100.
2.4.3 Principios constitucionales de las contribuciones.	106.

2.4.3.1 Legalidad.	106.
2.4.3.2 Proporcionalidad.	109.
2.4.3.3 Equidad.	111.
2.4.3.4 Destino al gasto público.	113.
2.5 Mención de los ingresos tributarios.	114.
2.5.1 Impuestos.	114.
2.5.2 Aportaciones de seguridad social.	117.
2.5.3 Derechos.	120.
2.5.4 Contribuciones de mejoras.	122.

CAPÍTULO 3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

3.1 La facultad económico-coactiva.	124.
3.2 Competencia tributaria.	127.
3.2.1 Concepto.	127.
3.2.2 El crédito fiscal.	131.
3.2.3 Recaudación y cobranza.	134.
3.3 Administración tributaria.	136.
3.3.1 La Administración Pública Centralizada.	138.
3.3.1.1 El Servicio de Administración Tributaria.	140.
3.3.2 La Administración Pública Paraestatal.	148.
3.3.2.1 El Instituto Mexicano del Seguro Social.	150.
3.3.2.2 El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.	156.
3.4 El acto administrativo.	157.
3.5 El Procedimiento Administrativo de Ejecución.	160.
3.5.1 Referencia histórica.	160.
3.5.2 Concepto.	163.
3.5.3 La ejecutoriedad del Procedimiento	

Administrativo de Ejecución.	167.
3.5.4 Las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	171.
3.5.4.1 Mandamiento de ejecución.	173.
3.5.4.2 Requerimiento de pago.	180.
3.5.4.3 Embargo.	184.
3.5.4.3.1 Embargo de bienes.	186.
3.5.4.3.2 Intervención de negociaciones.	197.
3.5.4.4 Avalúo.	202.
3.5.4.5 Remate.	204.
3.5.4.6 Aplicación del producto.	220.
3.5.4.7 Abandono de bienes en favor del fisco.	221.

CAPÍTULO 4. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIVACIÓN DE BIENES DE LOS GOBERNADOS CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN AL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

4.1 El Procedimiento Administrativo de Ejecución en el pensamiento jurídico mexicano.	224.
4.1.1 El pensamiento de Ignacio Luis Vallarta.	224.
4.1.2 Postura del Poder Judicial de la Federación.	235.
4.1.3 Postura de la doctrina.	249.
4.1.3.1 Argumentos en favor de la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	250.
4.1.3.2 Argumentos en contra de la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.	253.
4.2 La supremacía constitucional.	258.
4.3 Noción de inconstitucionalidad.	263.
4.4 Inconstitucionalidad de la privación de bienes de los gobernados con motivo de su aplicación al pago de los créditos fiscales en el marco del Procedimiento	

Administrativo de Ejecución.	265.
4.5 Propuesta de reforma al artículo 22 de la Constitución	
Política de los Estados Unidos Mexicanos.	294.
CONCLUSIONES.	299.
BIBLIOGRAFÍA.	307.

INTRODUCCIÓN

El tema expuesto en la presente tesis de licenciatura constituye un tópico que estimamos no ha sido debidamente considerado por el foro jurídico de nuestro país, ya sea por los doctrinarios de las materias fiscal y constitucional, como por los integrantes del Poder Judicial de la Federación, así como por el denominado "Poder Revisor" o Constituyente Permanente, en atención a un vicio de inconstitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, que vulnera los derechos público-subjetivos de los gobernados.

A manera de preámbulo, debemos mencionar que en un régimen conocido como Estado de derecho, la actuación del Estado se encuentra subordinada al orden jurídico vigente, el cual se sustenta en un cuerpo normativo de carácter supremo y fundamental, que consagra las garantías individuales de los gobernados, señala la estructura del mismo y prevé la competencia de los poderes estatales, así como de los organismos constitucionales autónomos. La Constitución Política es el ordenamiento que regula la creación del derecho vigente y delimita el *imperium* estatal mediante el reconocimiento de los derechos público-subjetivos de los gobernados, lo que la califica como Ley Fundamental.

El Estado contemporáneo –como ente encargado de la realización de determinadas funciones y servicios necesarios para garantizar su existencia, así como para lograr el bien común de sus gobernados– requiere de los recursos necesarios para tales fines. Para cumplir este propósito, el Estado obtiene dichos recursos a través de los ingresos tributarios primordialmente, lo cual ha llevado a numerosos juristas a denominarlo Estado tributario. Además, cuenta con recursos distintos de los obtenidos a través de su potestad tributaria, los

que son denominados, en contraposición a los enunciados en primer término, como ingresos no tributarios.

Los ingresos tributarios son las exacciones cuyo pago declara obligatorio el Estado mediante su contemplación constitucional y legal. Esta clase de ingresos constituyen la obligación de índole público subjetivo a cargo de sus gobernados, conforme a la cual, las personas jurídicas individuales o colectivas, nacionales o extranjeras, se encuentran constreñidas a contribuir para el gasto público. Tal deber constituye la obligación jurídico-tributaria, cuyo sujeto activo lo es el ente estatal, correspondiéndole a los gobernados que actualicen los supuestos de hecho previstos en las normas tributarias la calidad de sujetos pasivos. Dicha obligación encuentra su fundamento en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Esta obligación da origen a la actividad recaudadora del Estado, la cual es encomendada al Poder Ejecutivo de la Federación, y supone el cumplimiento voluntario y espontáneo de los contribuyentes respecto de su deber de contribuir al gasto público. Empero, no todos los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria cumplen tal deber, motivo por el cual el Poder Ejecutivo, se ve en la necesidad de realizar la cobranza de los créditos no cubiertos o garantizados por tales sujetos, a efecto de contar con los recursos que permitan realizar las funciones encomendadas al Estado, lo cual realiza a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Al emanar del Poder Ejecutivo, tal procedimiento es un acto administrativo material y formalmente, el cual tiene por finalidad el embargo de bienes del contribuyente y su posterior remate para cubrir los créditos fiscales que no fueron enterados por el sujeto pasivo de la obligación jurídico-tributaria, dentro de los plazos que las leyes impositivas prevén para ese efecto.

Este procedimiento, también conocido como procedimiento económico coactivo, es realizado por el Poder Ejecutivo de la Federación, a través de la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal, así como también por las autoridades administrativas locales, cuando exista convenio de adhesión y de colaboración, para la fiscalización de los créditos fiscales de la Federación. Dicho procedimiento forma parte de la función recaudadora del Estado, la cual es realizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante su organismo desconcentrado Servicio de Administración Tributaria, así como por los organismos fiscales autónomos, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En la incoación de este procedimiento no es menester que la Administración acuda al Poder Judicial para obtener la orden respectiva, pues al ser un acto administrativo goza del principio que la doctrina ha denominado como ejecutoriedad. Tal principio implica que el Poder Ejecutivo inicie por sí mismo el procedimiento, embargando las propiedades, bienes o derechos del contribuyente que no haya pagado o minimamente garantizado el crédito fiscal dentro del plazo legal, para obtener mediante su remate la cantidad correspondiente a su pago y aplicar su importe a la satisfacción del adeudo fiscal, momento en el cual tiene verificativo el acto de privación. Lo cual se diferencia de las materias civil y mercantil, en las cuales existe la ejecutividad, es decir, prevalece la necesidad de que tal privación sea consecuencia de una resolución judicial.

Cabe señalar que en nuestro orden jurídico, la ejecutividad se encuentra plenamente consagrada, dada su previsión en los artículos 14 y 17 de la Norma Fundamental, en contraste con la ejecutoriedad, considerada como la facultad del Poder Ejecutivo para incoar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra del patrimonio de los deudores de la hacienda pública, emitiendo el acto privativo al que nos hemos referido, la cual no se encuentra consagrada en la

Constitución Política, y por lo tanto transgrede los derechos público-subjetivos de los gobernados.

Consideramos que el procedimiento que nos ocupa es inconstitucional, pues acorde con nuestra Carta Magna, los actos que tengan por objeto la privación de propiedades, posesiones o derechos de los gobernados son reservados al conocimiento del Poder Judicial, según se desprende del contenido de los artículos 14 y 22 constitucionales. En el entendido de que tales numerales prevén las garantías de audiencia, del debido proceso legal y de la proscripción de la confiscación de nuestro orden jurídico. Aclaremos que no es nuestra intención exigir que previo al Procedimiento Administrativo de Ejecución se instaure un juicio o proceso, sino que como consecuencia del contenido de los artículos citados solamente el Poder Judicial se encuentra facultado para privar de bienes a los gobernados, así como también para aplicar los mismos al pago de los impuestos y multas insatisfechos.

No obstante los razonamientos expresados, hemos de advertir que la Carta Magna no confiere facultad alguna al Poder Ejecutivo para llevar a cabo tal detrimento en el patrimonio de los administrados, pues de conformidad con la garantía de competencia prevista en el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe ser emitido por un ente competente. Siendo que en el caso del procedimiento económico coactivo, el Poder Ejecutivo no se encuentra autorizado por el texto constitucional para efectuar la privación de bienes con motivo de la cobranza de los créditos del erario público, violando así la garantía mencionada.

Conforme a los argumentos expuestos, consideramos latente la inconstitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo cual constituye el objeto del presente trabajo de investigación. En atención a ello, nuestra tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho se intitula "Inconstitucionalidad de la privación de bienes de los gobernados con motivo de

su aplicación al pago de los créditos fiscales en el marco del Procedimiento Administrativo de Ejecución.” Para alcanzar tal objetivo, dividimos el presente trabajo en cuatro capítulos denominados “Estado de Derecho y Garantías Individuales”, “La obligación jurídico tributaria”, “El Procedimiento Administrativo de Ejecución”, correspondiéndole al último capítulo el título de este trabajo.

En el primer capítulo estudiamos al Estado de derecho, precisando su concepto y características esenciales, entre las cuales destacamos el principio de legalidad, la división de poderes, el control jurisdiccional de la Administración Pública y la seguridad jurídica. También nos referimos al Estado social y democrático de derecho, concebido por la doctrina como el sucesor del Estado de derecho. Asimismo, incluimos a los derechos público-subjetivos de los gobernados, respecto de los cuales indicamos su definición y su clasificación, pues los mismos forman parte de este ideal de Estado.

En el segundo capítulo analizamos primordialmente el deber de índole contributivo, para estar en aptitud de comprender esta obligación público-subjetiva de los gobernados, consideramos pertinente aludir a la potestad tributaria del Estado, así como también a los ingresos obtenidos en ejercicio de la misma y a los distintos de ese rubro. Una vez realizado lo anterior, abundamos sobre el concepto, características y fundamento constitucional de la obligación jurídico-tributaria, haciendo mención de las garantías individuales relativas a las contribuciones. Concluimos este capítulo con una referencia a las contribuciones en *lato sensu* como la principal fuente de ingresos del ente estatal.

Referente al tercer capítulo, nos enfocamos a estudiar el Procedimiento Administrativo de Ejecución. En mérito de ello, iniciamos nuestra encomienda con los conceptos de la facultad económico-coactiva del Estado, de la competencia tributaria, del crédito fiscal, asimismo nos referimos a su percepción a través de la recaudación y la cobranza. También aludimos a la

Administración tributaria, precisando los órganos facultados para realizar dicho procedimiento. Consideramos relevante mencionar al acto administrativo y su ejecutoriedad como preámbulo a nuestro tema principal. Preciado lo anterior, abundamos sobre el Procedimiento Administrativo de Ejecución, señalando su historia, su concepto, la característica de ejecutoriedad de la cual se encuentra investido y las etapas que lo conforman.

Finalmente, en el capítulo cuarto analizamos la visión jurídica que se ha tenido de este procedimiento en la historia de nuestro país, desde el pensamiento de Ignacio Vallarta hasta nuestros días, la postura que sostiene el Poder Judicial de la Federación en relación a su constitucionalidad y los argumentos que vierten diversos doctrinarios referentes a su apego o desapego a la Norma Fundamental. Con la finalidad de estructurar armónicamente este capítulo, exponemos la supremacía de la Constitución y a manera de complemento explicamos la noción de inconstitucionalidad.

Posteriormente, expresamos nuestro punto de vista relativo a la contravención del Procedimiento Administrativo de Ejecución a la Carta Magna en virtud de la incompetencia del Poder Ejecutivo para realizar actos privativos en detrimento de los gobernados. Concluimos nuestra investigación con una propuesta de reforma constitucional en aras de consagrar este medio de cobro en nuestro orden jurídico, purgando su vicio de inconstitucionalidad y armonizándolo con las garantías individuales.

En el desarrollo de este trabajo empleamos los métodos teórico-deductivo, analítico, sistemático, dialéctico e histórico. Justificamos el empleo del primer método en atención al planteamiento y estudio de los conceptos jurídicos generales hasta llegar a las figuras jurídicas singulares que ocupan nuestro interés. Apoyamos nuestra indagación en el método analítico en virtud de la necesidad de estudiar las instituciones y figuras jurídicas mencionadas con antelación en forma pormenorizada, desfragmentando su contenido en aras

de facilitar su comprensión. Consideramos indispensable el empleo del método sistemático en nuestra tesis dado que el desarrollo de los temas que comprenden el capitulado han sido ordenados coherentemente y expuestos en cada capítulo.

Estimamos atinado el empleo del método dialéctico debido a la confrontación de ideas realizada con la finalidad de obtener una síntesis que nos permita fundar nuestra postura. Referente al método histórico cobra relevancia su uso dentro del presente trabajo de investigación toda vez que estudiamos los antecedentes de las figuras jurídicas contenidas en nuestro capitulado para estar en aptitud de conocer su evolución y comprender su situación actual dentro del orden jurídico.

CAPÍTULO 1

ESTADO DE DERECHO Y GARANTÍAS INDIVIDUALES

1.1 ANTECEDENTES DEL ESTADO DE DERECHO.

El Estado como forma de organización jurídico-política ha presentado diferentes estadios, desde las formas primigenias que se manifestaron en Egipto, Grecia (*Polis*), Roma (*Respublica*), el Estado absolutista del Medioevo, el Estado moderno, para actualmente, concebirse como un Estado de derecho, definido en su estructura, organización y en la relación con sus gobernados.

Iniciaremos nuestro estudio con una breve referencia al término "Estado", el cual tiene su origen en el vocablo latino "*status*", cuyo significado en castellano es orden, regla, situación jerarquizada. Su concepto ha sido motivo de estudio para diversos doctrinarios, cuyas definiciones manifiestan la evolución que ha experimentado a través de la inclusión de los elementos que lo conforman, así como en el refinamiento del concepto mismo.

Para San Agustín de Hipona, el Estado es "La agrupación de hombres ligados por la razón y por lo común de las cosas que aman."¹ Jean Bodin definió al Estado (*Respublica*) como: "*Familiararum rerumque inter ipsas communium summa potestate ac ratione moderata multitudo*"², cuya traducción al castellano significa: "La multitud de familias y de su propiedad común, que es moderada por el supremo poder y por la razón." Immanuel Kant concibió al Estado como "... la reunión de hombres bajo leyes jurídicas."³ George Jellinek lo definió

¹ Cit. por ARNÁIZ AMIGO, Aurora, *El Estado y sus Fundamentos Institucionales*, Trillas, México, 1995, página 39.

² Cit. por FRIEDRICH, Carl Joachim, *La Filosofía del Derecho*, Fondo de Cultura Económica, México, 1964, página 90.

³ Cit. por ARNÁIZ AMIGO, Aurora, op. cit., página 39.

como: "... la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentado en determinado territorio..."⁴. León Duguit estimó que "... el Estado existe y existió allí donde hubo una relación entre gobernantes y gobernados con orden a la solidaridad social."⁵

Actualmente, consideramos al Estado como la organización jurídico-política de un pueblo, establecido en un espacio geográfico, dotado de un poder de mando originario, según el cual le es factible darse una forma de gobierno, regido por un orden jurídico creado por el poder expresamente facultado para esa encomienda, que cuenta con el monopolio de la coacción para garantizar la vida en común de sus miembros y con una estructura que le permita alcanzar el bien común de sus habitantes.

Consideramos como precedente del Estado de derecho al Estado moderno, el cual surgió en 1648 con la firma de la Paz de Westfalia, donde se secularizaron las funciones eclesiásticas de las estatales. Aunado a ello, la exposición en diversas obras de un Estado reestructurado, originado por la voluntad del pueblo y limitado en sus funciones, propició su advenimiento. Entre los autores de tales obras encontramos a Jean Bodin, Hugo Grocio, Johannes Althusius, Thomas Hobbes, John Locke, Rousseau y Montesquieu. Cabe indicar que para el desarrollo del presente tema nos limitaremos a mencionar las ideas que constituyen un antecedente del Estado de derecho, reservando para una mejor ocasión el análisis de las restantes teorías

En el aspecto intelectual, Jean Bodin contribuyó a la formación del Estado moderno al señalar dentro de su obra *De Republica Libri Sex* (Seis Libros de la República), el concepto de *Majestas* (Soberanía), que definió como: "*Summa in cives ac subditos legibusque soluta potestas*"⁶, cuya traducción al

⁴ Cit. por PORRÚA PÉREZ, Francisco, Teoría del Estado, Teoría Política, vigésimo novena edición, Editorial Porrúa, México, 1997, página 197.

⁵ Cit. por ARNAIZ AMIGO, Aurora, op. cit., página 38.

⁶ Cit. por FRIEDRICH, Carl Joachim, op. cit., página 90.

castellano es "Supremo poder que rige a los ciudadanos y súbditos no sujetos a leyes". Este *puissance souveraine* (poder soberano), que identificó con el poder legislativo, lo depositó en el príncipe a quien denominó soberano, considerando que la soberanía no se encuentra sujeta a ningún tipo de restricciones, afirmando para ello que: "... no están de ningún modo sometidos al imperio de otro y pueden dar leyes a sus súbditos y anular o enmendar las leyes inútiles; esto no puede ser hecho por quien está sujeto a las leyes o a otra persona."⁷

Thomas Hobbes contribuyó al nacimiento del Estado moderno al mencionar dentro de su obra *Leviatán*, la representación política como forma de asegurar un gobierno adecuado y como causa del surgimiento del *Leviatan* (Estado), argumentando que si cada miembro de la comunidad otorga su consentimiento a otro hombre o pluralidad de ellos, con la finalidad de que sus similares lo hagan de la misma forma, y en consecuencia, se sometan a sus decisiones, facultarían al hombre o al grupo de hombres a quienes cedieron los derechos, para regir la vida del Estado. Además, justificó la existencia del Estado al argumentar: "... (debe) existir un poder coercitivo que obligue a los hombres a cumplir sus compromisos por temor a un castigo, tanto o más que por el beneficio que esperen lograr con el quebrantamiento de los mismos."⁸

Jean Jacques Rousseau, autor del contractualismo social y espíritu idealista de la Revolución Francesa, distinguió tres etapas en la historia del hombre. La primera de ellas, el estado natural, que se caracterizó por el amor del hombre hacia el género humano, sin presencia de intereses; mientras que la segunda, significó la desigualdad del hombre derivada del surgimiento de la propiedad privada y de la sociedad civil. Ante esta situación, el hombre se convirtió en esclavo para con los demás como también consigo mismo. Considerando esta desigualdad, esbozó una teoría que permite que el hombre

⁷ Cit. por GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María de la Luz, *Valores del Estado en el pensamiento político*, segunda edición, Mc Graw Hill, México, 1997, página 142 .

⁸ Cit. por FRIEDRICH, Carl Joachim, op. cit., página 129.

sea libre de nuevo, la cual supone una asociación que defienda y proteja con una fuerza en común la persona y bienes de cada asociado.

La teoría del contrato social no consiste en un convenio entre gobernados y gobernantes, sino en la cesión de cada hombre de su libertad natural. De este modo pierde el derecho ilimitado a hacer cuanto desee, para obtener la libertad civil y la protección de sus propiedades, lo cual es un imperativo de toda ley. Finalmente, la teoría contractualista permite que el hombre recupere su igualdad, además de unir los conceptos de ley y libertad para lograr este fin.

John Locke definió en su obra *Treatises on Civil Government* (Ensayos sobre el Gobierno Civil) a la democracia. Locke señaló como presupuesto para la realización de esta forma de gobierno, la fragmentación del *imperium* estatal en poderes. Fue así como presentó su teoría de la División de Poderes, que al igual que la realizada por Montesquieu, supone la existencia de tres poderes, siendo éstos: Legislativo, Ejecutivo y Federativo. Locke calificó al Poder Legislativo como el poder supremo y decisivo. En este sentido, la democracia se manifiesta al ser el pueblo quien decida, de conformidad con la Constitución del Estado, quién ejercerá esta máxima autoridad.

Charles Louis Secondant barón de la Brede y de Montesquieu, colaboró al surgimiento del Estado moderno con su teoría de la División de Poderes, desarrollada en su obra *De esprit des lois* (El Espíritu de las Leyes), en la cual señaló que tal división debe realizarse en la Ley Fundamental, limitándose las funciones y competencias de cada uno de los poderes estatales. Este autor consideró que el poder político se fracciona en tres poderes: legislativo, el cual realiza leyes, ya sean de carácter transitorio o definitivo, o bien, abroga las existentes; ejecutivo, al cual corresponde lo relativo a la paz y a la guerra, el envío y recepción de embajadas, instaura la seguridad pública y previene las

invasiones; judicial, al que concierne sancionar la comisión de delitos y resolver los conflictos que se susciten entre particulares.

Esta fragmentación significa una división material o funcional, toda vez que importa la separación de funciones; aunado a ello, el barón la visualizó como un sistema de frenos y contrapesos entre los distintos poderes, resultando como consecuencia su igualdad e independencia. La separación funcional se traduce en el silogismo: cada poder será depositado en un órgano, a los cuales corresponden determinadas atribuciones sujetas al orden normativo, con lo cual se concluye que cada poder cuenta con ciertas atribuciones. En este tenor, al delimitarse las funciones de cada poder, se robustece la legalidad considerando que cada uno no podrá hacer sino sólo aquello que la ley le permita.

Además, Montesquieu apoyó la existencia de un orden jurídico que regule la actividad del Estado, ya que consideró tres clases de gobiernos: república, monarquía y despotismo, inclinándose a favor de las dos primeras formas, porque en ellas existe un riguroso orden legal que delimita las atribuciones de cada uno de los poderes, es decir, su actuación se funda en el derecho y respeta la libertad del hombre, *a contrario sensu* de lo ocurrido en el despotismo, donde el poder se funda en el temor y la libertad no se garantiza.

Debemos resaltar que los antecedentes del Estado de derecho se manifestaron en Inglaterra, donde se gestaron los principios de un Estado basado en el respeto hacia el derecho: la monarquía constitucional. La exigencia del reconocimiento de los derechos de los súbditos fue expuesta en la *Petition of Rights* (Petición de Derechos), redactada por Sir Edward Coke, y dirigida al Rey Carlos I. El *Instrument of Government* (Instrumento de Gobierno), elaborado por Oliverio Cromwell al finalizar la revolución inglesa, estableció un gobierno constitucional con división de poderes.

La influencia jurídica de Inglaterra trascendió a varios Estados, cabe señalar que el pueblo inglés tiene su sistema jurídico basado en el *Common Law* (derecho consuetudinario), por lo que su Constitución, además de encontrarse dispersa en diversos cuerpos normativos, se basa en el derecho que se ha ido gestando en la historia británica, de ahí el pensamiento: "... los británicos que han formulado tantas constituciones para otros pueblos, en todo el mundo, carecen de constitución escrita."⁹

Finalmente, los ideales del liberalismo burgués difundidos en la Independencia norteamericana de 1776 y la Revolución Francesa de 1789 consolidaron la idea de un Estado limitado en sus funciones y estructurado por un orden jurídico. Con ello dio inicio la consagración del ideal del Estado de derecho, particularmente con la promulgación de la Constitución norteamericana de 1787 y la adición del *Bill of Rights* en 1791.

1.2 ESTADO DE DERECHO.

1.2.1 CONCEPTO.

La doctrina atribuye al pueblo alemán el haber utilizado por primera vez la expresión Estado de derecho, tal como la conocemos en nuestra actualidad; sin embargo, todavía se mantiene latente la polémica en cuanto a quién fue el primer hombre en emplear esa voz. Algunos doctrinarios se lo atribuyen a Robert von Mohl, otros más se inclinan por Carl Th. Welker o por Ch. Freiherr von Aretin. Lo que resulta indiscutible es el hecho de que los alemanes fueron los primeros en usar el vocablo Estado de derecho (*Rechtsstaat*) para hacer referencia a un Estado sujeto al derecho y a la razón.

⁹ HOOD, PHILLIPS O. cit por RABASA, Emilio O. Historia de las Constituciones mexicanas, segunda edición, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2000, página 65.

El término Estado de derecho (*Rule of Law* y *Rechtsstaat*, en el derecho angloamericano y alemán respectivamente) implica en forma medular el sometimiento del Estado y de su actuación al orden jurídico, es decir, al derecho como aparato regulador de la actividad estatal. El Estado de derecho reviste como característica esencial la existencia de un ordenamiento jurídico rector dotado de superioridad frente al resto de las leyes, al cual se denomina Constitución, misma que preferentemente debe ser escrita y rígida. En este documento se consagran los derechos fundamentales de los gobernados, así como la estructura del Estado, que presentará una división de poderes, con determinadas atribuciones señaladas *ex profeso* de su función y que garantizan el apego de sus actos a derecho, así como la concesión de medios de control que garanticen la regularidad de la actuación estatal.

En este orden, Hermann Heller concibió el Estado de derecho a través del dualismo integrado por la división de poderes, así como también por el reconocimiento y respeto de ciertos derechos de los gobernados por parte del Estado, todo esto consagrado en una Constitución. De esta forma señaló:

"Constituye singularmente una realidad política de máxima importancia práctica el que la organización democrática del Estado de Derecho, con su división de poder político de los dirigentes mediante preceptos constitucionales, asegurando a todos los miembros del pueblo del Estado sin excepción una suma, muy variable, ciertamente en la realidad de "libertades", es decir, de poder social y político."¹⁰

Para Hans Kelsen, la voz Estado de derecho resulta tautológica, debido a que en su teoría identificó al Estado con el orden jurídico; de tal manera que, hablar de un Estado limitado por su propio derecho resulta incongruente. Sin embargo, atento a su crítica definió, provisionalmente, al Estado de derecho como:

"... aquel (Estado) que corresponde a las exigencias de la democracia y de la seguridad jurídica... es un orden judicial y la administración está

¹⁰ Teoría del Estado, Fondo de Cultura Económica, Buenos Aires, 1992, página 266.

regida por leyes, es decir, por normas generales, dictadas por un parlamento elegido por el pueblo, con o sin participación de un Jefe de Estado situado en la cúspide del gobierno, siendo los miembros del gobierno responsables de sus actos, los tribunales independientes y encontrándose garantizados ciertos derechos y libertades de los ciudadanos, en especial la libertad de creencia y de conciencia y libertad de expresión.”¹¹

Esta definición nos permite señalar al Estado de derecho como la antítesis del Estado totalitarista, en el cual no se reconocían libertades en favor de los gobernados; manifestándose tal contraposición en el reconocimiento de ciertas libertades de los gobernados por parte del Estado de derecho, previstas en las garantías individuales, mientras que en el diverso totalitarista no existen las consabidas libertades, sustentándose tal ausencia en un orden jurídico, el cual transgrede los fines del derecho.

Aludimos a Carl Schmitt, quien considera que la categoría de Estado de derecho debe reservarse para el Estado que respeta incondicionalmente el derecho objetivo vigente y los derechos subjetivos que existan, y, entre otras características, respeta la esfera jurídica individual de sus gobernados, la cual sólo puede afectar con fundamento en una ley donde se señalen las atribuciones de sus autoridades (principio de legalidad), además de asegurar la independencia de los órganos judiciales, el control jurisdiccional de la administración y la sujeción de los conflictos suscitados entre particulares, éstos y el Estado, o bien, entre diferentes representantes del Poder estatal, a los procesos judiciales para su solución.¹²

El concepto de Estado de derecho no es ajeno a nuestra doctrina, donde los más prestigiados juristas han enfocado su atención en definirlo. Para el Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez se define como:

“... aquel (Estado) en que el poder público se encuentra sometido al derecho a fin de lograr la justicia y seguridad, en tanto que se pretende

¹¹ Teoría Pura del Derecho, novena edición, Porrúa, México, 1997, página 315.

¹² Teoría de la Constitución, Universidad Textos, Madrid, 1992, página 141.

regular la acción estatal, estableciendo sus límites mediante el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos de los gobernados, el establecimiento de los medios idóneos para la defensa de tales derechos y los sistemas de responsabilidad patrimonial de la administración.”¹³

El Doctor Ignacio Burgoa Orihuela alude al Estado de derecho en el tenor siguiente: “... una entidad política estructurada y organizada jurídicamente en que la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional.”¹⁴ De cuya definición advertimos la preeminencia de los mandatos constitucionales sobre las funciones de las autoridades estatales.

El Ministro Humberto Román Palacios se refiere a nuestro tema en estudio como un Estado en el que prevalecen las instancias jurisdiccionales, como formas de solución de litigios, ante cualquier forma de justicia privada, alcanzando tal relevancia que su inclusión en el ordenamiento supremo es un imperativo, situación que el Constituyente de 1917 tuvo presente y consagró en el artículo 17 de la Carta Magna. De tal forma, su definición enuncia:

“El Estado de Derecho implica el reconocimiento de los derechos universales y la solución legal y pacífica de las controversias mediante la aplicación del derecho por las autoridades, excluyendo por lo tanto, el predominio de la voluntad de unos sobre otros por medio de la violencia o del ejercicio indebido de la justicia por su propia mano, por que pretender obtenerlo de esta manera, en realidad implica una degeneración de justicia.”¹⁵

Para el constitucionalista Diego Valadés, el Estado de derecho:

“... consiste en la sujeción de la actividad estatal a la Constitución y a las normas aprobadas conforme a los procedimientos que ella establezca, que garantizan el funcionamiento responsable y controlado

¹³ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, Tratado de Derecho Fiscal y administración tributaria de México, Tax Editores Unidos - Instituto Nacional de Administración Pública, México, 2000, páginas 104-105.

¹⁴ Las Garantías Individuales, trigésimo tercera edición, Porrúa, México, 2001, página 162.

¹⁵ Cit. por REYES REYES, Pablo Enrique, La acción de inconstitucionalidad, Derecho procesal constitucional, Oxford University Press, México, 2000, página 53.

de los órganos del poder; el ejercicio de la autoridad conforme a disposiciones conocidas y no retroactivas en términos perjudiciales, y la observancia de los derechos individuales, sociales, culturales y políticos.”¹⁶

La definición elaborada por el Doctor Valadés nos permite apreciar la supremacía y fundamentalidad de la Constitución Política en el Estado de derecho, sujetándose la actividad del Estado en primer término a las normas constitucionales, y en un término posterior, a las leyes que sean elaboradas de conformidad con la propia Carta Magna, sólo así se garantiza el apego a derecho de los actos de autoridad. Otra característica que resalta de esta concepción es la seguridad jurídica brindada a los gobernados como consecuencia de la existencia del Estado de derecho.

La doctrina señala al Estado de derecho como la antítesis del Estado de policía, caracterizado este último por el otorgamiento excesivo de facultades discrecionales a las autoridades, mientras que, en el Estado de derecho la mayor parte de las facultades concedidas a los representantes del poder público son regladas, es decir, su actuar debe ser conforme a la letra de la ley, sin espacio de arbitrio, y es una minoría de facultades las que se consideran como discrecionales, siendo ambos tipos de atribuciones mesurables a través de los medios de defensa legales. En este sentido, estimamos pertinente citar las palabras de Pablo Enrique Reyes Reyes, quien señala:

“El proceso evolutivo de las instituciones políticas en un Estado democrático de derecho tiene como finalidad última no sólo el establecimiento de un ordenamiento jurídico adecuado y la salvaguarda de los derechos y las libertades fundamentales de los miembros del conglomerado social, sino que tienden a limitar –con la mayor precisión posible– los espacios de arbitrio y decisión de la autoridad, a efecto de mantener incólume el orden constitucional, con todas las consecuencias que de hecho y por derecho se generen.”¹⁷

¹⁶ Problemas del Estado de Derecho, Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2002, páginas 8-9.

¹⁷ Op. cit., página 8.

Hemos señalado que la Constitución forma la base del sistema legal del Estado de derecho, toda vez que se encuentra provista de supremacía frente al resto de las leyes. Lo anterior tiene su origen en el pensamiento de Edward Coke; tesis que fue retomada por Kelsen, al ubicar a la Carta Magna en la cúspide de la pirámide de las leyes, haciendo notar de esta forma su preeminencia frente al común de los cuerpos legales. El jurista vienés consideró a la Constitución como la base del Estado, atendiendo a que, en ella se expresa jurídicamente el equilibrio de las fuerzas políticas, es el principio regulador de las leyes y de su ejecución, la cual se realiza por los tribunales y las autoridades administrativas.¹⁸

En el derecho mexicano, la supremacía constitucional se encuentra consagrada en el artículo 133 de la Carta Magna, y con la intención de preservar esa jerarquía se establecen determinados mecanismos creados para cubrir esa necesidad, los cuales son, a saber: la responsabilidad de los servidores públicos, la controversia constitucional, la facultad indagatoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en cuestiones que impliquen la violación grave a las Garantías Individuales o al voto público, el Juicio de Amparo, la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y la Acción de Inconstitucionalidad. Hemos de suspender, por el momento, nuestro estudio sobre esta característica del Estado de derecho, ya que la misma será analizada en el Capítulo 4 del presente trabajo de investigación.

1.2.2 ASPECTOS FUNDAMENTALES DEL ESTADO DE DERECHO.

Una vez expuesto lo anterior, nos corresponde analizar los elementos sustanciales que integran el Estado de derecho, con la salvedad de las

¹⁸ La garantía jurisdiccional de la Constitución (La justicia constitucional), Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2001, página 21.

Garantías Individuales, pues debido a su extensión, serán estudiadas en un tema aparte.

1.2.2.1 EL PRINCIPIO DE DIVISIÓN DE PODERES.

La consagración de la división de poderes ideada por Montesquieu, significa el respeto a la esfera jurídica de los gobernados, considerando que cada uno de los órganos depositarios de dichos poderes deben sujetarse a su competencia reconocida en la Carta Magna, de modo tal que no pueden realizar funciones distintas de las encomendadas por el Constituyente. La división de poderes implica además, una serie de frenos y contrapesos entre éstos, ya que cada uno demarca y fiscaliza el poder de los demás. Esta división no significa el desmembramiento o fragmentación de la soberanía, sino que, parafraseando a George Jellinek, el poder estatal es concebido como una unidad, y cada uno de los órganos estatales representa dentro de los límites de sus competencias el poder del Estado, hecho que no implica la división de este último.¹⁹

En la doctrina mexicana, distinguidos estadistas se han pronunciado en el sentido de que la denominación "división de poderes" implica una división de funciones, no así el fraccionamiento de la soberanía en tres poderes, toda vez que el poder soberano es único e indivisible por su propia naturaleza, de modo tal que, en todo Estado existen tres funciones: legislativa, ejecutiva y jurisdiccional, las cuales son realizadas por determinados órganos. El jurista Ignacio Burgoa menciona que la denominación "división de poderes", aunque impropia, no denota la división de funciones, sino de los órganos encargados de realizar esas funciones, en razón de que no deben depositarse dos funciones en un mismo órgano; estos poderes son interdependientes entre sí, no pueden

¹⁹ Cit. por GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, cuadragésimo octava edición, Porrúa, México, 1996, página 106.

ser independientes; sostener esto último llevaría a la conclusión de que en el Estado existen tres soberanías, lo que es imposible jurídicamente.²⁰

El pensamiento de Montesquieu fue aceptado por varios Estados, quienes así lo señalaron en sus respectivas Constituciones. Bástenos citar como ejemplos a los Estados Unidos de Norteamérica y Francia, países que establecen la división del poder estatal en legislativo, ejecutivo y judicial. Referente al primer país, éste no la enuncia expresamente en su Carta de 1787, sino que se deduce a partir del análisis de los artículos I, sección I; II sección I; III, sección III, que señalan respectivamente la existencia de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, los cuales son depositados en un Congreso integrado por dos Cámaras, de Senadores y de Representantes, en un Presidente de los Estados Unidos de Norteamérica y en una Suprema Corte y en Tribunales de grado inferior.

Por su parte, Francia contempla tácitamente la división de poderes en su Ley Fundamental de 1958, como puede apreciarse del contenido de los numerales 5º, 21, 24, 64 y 67, los cuales señalan las figuras del Presidente de la República y el Primer Ministro, quienes se identifican con el Poder Ejecutivo; el Parlamento, integrado por la Asamblea Nacional y el Senado; finalmente, el Poder Judicial se deposita en el Consejo Superior de la Magistratura y en el Alto Tribunal de Justicia.

En nuestro orden jurídico, el ideal de Montesquieu fue consagrado en el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que literalmente señala:

"Artículo 49.- El Supremo Poder de la Unión se divide, para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.
No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso

²⁰ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, quinta edición, Porrúa, México, 1997, páginas 126-127.

de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”

El Poder Legislativo se deposita en un Congreso de la Unión, integrado por 2 Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores, de conformidad con el artículo 50 de la Carta Magna. El artículo 80 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el Poder Ejecutivo de la Unión se deposita en un individuo denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, electo mediante el voto libre y auténtico, quien se encuentra al frente de la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal, según lo dispuesto por el artículo 90 de la Constitución Federal. El Poder Judicial de la Federación se encuentra depositado en una Suprema Corte de Justicia de la Nación, un Tribunal Electoral, un Consejo de la Judicatura Federal, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y Juzgados de Distrito, de conformidad con lo establecido por el artículo 94 de la Ley Fundamental.

El poder político del Estado ejercido por estos órganos depositarios de las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, conlleva a la relación que conforma una sola potestad. Así, tenemos que el Poder Legislativo se encuentra dedicado a expedir los ordenamientos legales, conforme a los cuales se regirá la vida del Estado y sus gobernados. Al Poder Ejecutivo le corresponde aplicar las leyes expedidas por el Legislativo en el ámbito de la Administración Pública, planear las políticas del Estado que le permitan alcanzar el bien público, y representar al Estado mexicano en sus relaciones con los entes de Derecho Internacional Público. Finalmente, el Poder Judicial tiene a su cargo la solución de litigios sostenidos entre particulares, éstos y el Estado, e incluso, entre distintos representantes del poder del Estado.

Sin embargo, el principio de División de Poderes no debe considerarse como estricto y absoluto, debido a que, si bien es cierto que cada uno de los Poderes de la Unión tiene encomendada determinada función en forma

exclusiva, también lo es que realizan tareas funciones diversas, propiamente encomendadas a poderes distintos, sin que ello implique la invasión de competencias o que se depositen dos o más poderes en un mismo órgano, salvo las excepciones contempladas en la Carta Magna, como lo son en nuestro orden constitucional, la suspensión de garantías y la facultad del Ejecutivo para legislar en materia de comercio exterior. Lo cual denota la flexibilidad que ha sufrido el principio esbozado por Montesquieu en aras de facilitar el desarrollo de los Estados contemporáneos.

En nuestro caso, un ejemplo lo es la facultad reglamentaria del Ejecutivo de la Unión consignada en el artículo 89 constitucional, fracción I, mediante la cual se le faculta para expedir reglamentos que garanticen la exacta observancia de las leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Esto no implica que el Ejecutivo, cuya tarea principal es la de aplicar la ley, se dedique a su confección, toda vez que ello compete al Congreso de la Unión. Otros ejemplos que se presentan lo son la revisión anual de la cuenta pública que realiza el órgano fiscalizador de la Cámara de Diputados, la entidad de fiscalización superior de la Federación, teniendo esta función un carácter eminentemente administrativo, según lo dispone el artículo 79 constitucional; así como también las funciones administrativas encomendadas al Consejo de la Judicatura Federal como órgano de administración, vigilancia y control del Poder Judicial de la Federación, acorde con el artículo 100 de la citada Carta.

Cabe expresar que la unidad del poder político y su fragmentación en tres funciones conlleva a una relación de interdependencia entre los órganos en quienes se depositan los Poderes de la Unión. Pues bien, esta interdependencia es un instrumento de control constitucional, que tiene por finalidad limitar el ejercicio del poder y ceñir a sus titulares a los mandamientos de la Norma Fundamental, mediante la concesión de facultades a los órganos depositarios del *imperium* estatal para efectuar actividades encaminadas al control y medida de los actos realizados por sus pares en el ejercicio de sus

funciones. Las facultades interorgánicas que se presentan en nuestro orden jurídico pueden ser de carácter revisor, de supervisión, de nombramiento o de anulación.

Dada la diversidad de las facultades interorgánicas existentes en nuestro texto constitucional, cuyo análisis desviaría nuestra atención del tema en estudio, nos permitimos mencionar a título ilustrativo algunas de ellas: el Poder Legislativo tiene como facultad el señalamiento de las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación, acorde con el artículo 73, fracción VIII, de la Constitución Federal; mientras que el Poder Ejecutivo entre las actividades interorgánicas que realiza en relación con el Legislativo se encuentra el veto presidencial en el denominado proceso legislativo, que en puridad jurídica debe ser llamado procedimiento legislativo, el cual puede ejercitar si considera pertinente realizar observaciones al proyecto de ley elaborado por el Congreso, de conformidad con el inciso b) del artículo 72 constitucional.

Referente al Poder Judicial de la Federación, éste cuenta con facultades de control interorgánicas frente a sus símiles Legislativo y Ejecutivo, consistentes en la declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad de sus actos, que se manifiesta a través de las sentencias y ejecutorias pronunciadas por los Jueces de Distrito, Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismas que ostentan las calidades de supremacía y obligatoriedad, y respecto de las cuales los integrantes de los Poderes Legislativo y Ejecutivo se encuentran obligados a dar el debido cumplimiento.

1.2.2.2 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

La legalidad constituye un elemento *sine quanon* del Estado de derecho. Este principio implica la obligación de los órganos estatales de ceñir su

actuación a los mandatos expresados en el orden jurídico, consecuentemente, las funciones realizadas por conducto de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial deben ser en estricto apego a derecho. En esta tesitura, el Doctor Andrés Serra Rojas, poniendo énfasis en el Poder Ejecutivo, señala al principio de legalidad como "... la piedra angular del Estado de Derecho, que abarca todos los aspectos de la acción de los órganos políticos. Toda actuación irregular de la Administración pública que ocasione a un particular un agravio debe ser corregida dentro del orden jurídico."²¹ Por su parte, Ignacio Burgoa precisa que "... implica la adecuación de los actos de autoridad a la ley."²²

La legalidad en *lato sensu*, también denominada juridicidad, reviste dos principios: el de constitucionalidad y el de legalidad *strictu sensu*. Conforme al primero de ellos, las funciones realizadas por los Poderes de la Unión deben obedecer los imperativos consignados en el Código Supremo, por lo que sus actos deben observar la constitucionalidad imperante en el Estado de derecho, dada la supremacía y fundamentalidad de este ordenamiento jurídico. En este orden, la también llamada suprallegalidad, implica el ceñimiento de la actividad estatal a los preceptos de la Carta Magna, en riguroso primer orden, así como también la adecuación de las leyes a lo que ésta señale, pues de ello depende su validez, en la inteligencia de que no pueden contrariar el texto constitucional, pues de ocurrir esto, la ley en cuestión no será válida jurídicamente por ser inconstitucional.

Referente a la legalidad, considerada desde un punto de vista estricto, ésta conlleva la adecuación de la actividad de las autoridades a lo señalado por las leyes relativas a la materia sobre la que verse el acto, lo cual no es sino el apego de los actos de autoridad a la norma legal, toda vez que en ella se señalan sus facultades y los requisitos que deben cumplir sus actos, impidiendo de este modo el actuar *ad libitum* (a voluntad) de las autoridades.

²¹ Derecho Administrativo, Segundo Curso, vigésima edición, Porrúa, México, 2000, página 724.

²² Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, página 267.

Debemos mencionar que Hans Kelsen consideró a la legalidad como la correspondencia que debe existir entre la creación del derecho y su aplicación, es decir, la regularidad entre la norma jurídica y el acto que la vuelve concreta. La creación del derecho comprende las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias conforme a las cuales deben realizarse sus respectivos actos de aplicación, específicamente a través de las actividades ejecutiva y judicial. Asimismo, mencionó la regularidad que debe existir entre ordenamientos de diferente jerarquía, conllevando la adecuación de las normas legales con la Constitución y de los reglamentos con las leyes, pues cada uno de ello se encuentra en diferentes niveles de su pirámide de las normas jurídicas.²³

El principio de legalidad ha sido acogido como Garantía Individual en nuestro derecho. En efecto, el Constituyente de 1917 consideró necesario mantener la Garantía de Seguridad Jurídica de Legalidad contenida en el primer párrafo del numeral 16 de la Constitución de 1857 en la redacción del actual artículo 16. Cabe indicar que la referida garantía implica una obligación de carácter positivo que debe realizar la autoridad en ejercicio de sus funciones, la cual medularmente importa la exigencia de adecuar su conducta a la letra de la ley. Siendo el contenido del primer párrafo del artículo 16 constitucional el siguiente:

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

Estimamos que este principio se manifiesta a través de las exigencias de las garantías de legalidad –integrada por las subgarantías de fundamentación y motivación– y de competencia, consistentes, respectivamente, en la cita de los preceptos legales que faculden a la autoridad para actuar y rijan el procedimiento, la adecuación entre los supuestos jurídicos y las causas que dieron origen al acto, y finalmente, que la autoridad cuente con las facultades

²³ La garantía jurisdiccional de la Constitución (La justicia constitucional), página 14.

necesarias para la realización del acto. Además, la existencia de ciertas disposiciones en la Carta Magna robustecen este principio, tal es el caso de los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, referentes a la legalidad de las sentencias, así como también disposiciones legales que en acato al imperativo constitucional detallan el principio de legalidad.

En este orden de ideas, las autoridades deben sujetar su actuación a los imperativos jurídicos de índole constitucional y legal, su competencia y atribuciones deben ser producto o consecuencia de un mandato de las referidas índoles, por ende, su actuación debe cumplir con los requisitos previstos en dichos ordenamientos. De no ser así, la exigencia del principio de legalidad, en *lato sensu*, no se verá satisfecho. La necesidad de que todo acto de autoridad encuentre su fundamento en la ley es requisito inexcusable del Estado de derecho. Retomemos las ideas de Carl Schmitt, quien señaló que las injerencias en la esfera jurídica del gobernado sólo pueden realizarse con base en una ley.²⁴

Con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica de los gobernados y limitar el poder de las autoridades, se ha estatuido como imperativo la frase: "Las autoridades sólo pueden hacer lo que la Ley les permite", que denota la distinción entre los campos del Derecho Privado y Público, pues en el primero los particulares pueden hacer todo aquello que no les esté expresamente prohibido, mientras que, en el Derecho Público la actuación de la autoridad debe tener por fuente una orden legal. Consideramos que la frase aludida tuvo su origen en Inglaterra, donde el espíritu legalista de *sir* Edward Coke se manifestó al limitar las facultades omnímodas del monarca, denominadas "prerrogativas reales", a las disposiciones legales, pronunciando para ello: "el rey no tiene más prerrogativa que la que le concede la ley del país."²⁵

²⁴ *Supra*, página 8.

²⁵ Cit. por FRIEDRICH, Carl Joachim, *op. cit.*, página 126.

Como hemos mencionado, las autoridades del Estado se encuentran constreñidas a observar y acatar el principio de legalidad, en *lato sensu*, ya sea desde la creación de la ley hasta su aplicación; concomitantemente, los órganos en quienes se depositan los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial fundan su actuar en la Constitución Política y las leyes emanadas de la misma.

Al ser la función administrativa del Estado un acto de aplicación del derecho, la misma se encuentra obligada a respetar la legalidad en *lato sensu* imperante en el Estado de derecho. Los actos emanados del Poder Ejecutivo deben tener su fundamento en una disposición legal emanada del Legislativo, misma que reviste por características la generalidad, impersonalidad y abstracción, sin mella de la observancia en primer grado de los imperativos constitucionales. Así, en tratándose de cualquier acto de autoridad de este poder, el mismo debe encontrarse apegado a las disposiciones constitucionales y legales que señalen su competencia y regulen su emisión, de tal forma, los actos administrativos no pueden alejarse de los consabidos lineamientos.

Cabe señalar que si bien es cierto que el Ejecutivo de la Unión se encuentra facultado para reglamentar las leyes del Poder Legislativo, también lo es que esta facultad sólo implica detallar los mandamientos legales, asegurando la exacta observancia de las disposiciones legales en el ámbito administrativo, debiendo observar cierta regularidad entre el reglamento y la ley.

El Poder Legislativo no se encuentra sujeto a la legalidad en sentido estricto, empero su actuación en el procedimiento legislativo debe observar las formalidades previstas en la Constitución Política; en consecuencia, su potestad normativa se encuentra demarcada en el mismo Código Supremo. En este orden, los artículos 72 y 73 de la Carta Magna consagran las fases, formalidades del procedimiento legislativo y las facultades del Congreso de la Unión para legislar. De esta guisa, la confección de un ordenamiento legal debe seguir las fases previstas en la Constitución Política y referirse a las materias

reservadas al Congreso Federal. Además, consideramos que la obediencia a la constitucionalidad por parte de este poder, en lo conducente a la creación de leyes que no sean contrarias a las garantías individuales, es un imperativo dada la supremacía de la Norma Fundamental.

Finalmente, el Poder Judicial se encuentra obligado a respetar la constitucionalidad y legalidad en la realización de sus funciones, toda vez que debe observar los imperativos jurídicos en los procesos que sean llevados a su conocimiento. De tal modo, el órgano jurisdiccional debe actuar con apego a derecho en la tramitación de un juicio, desde el auto inicial hasta la pronunciación de la sentencia, es decir, debe respetar el principio de legalidad *in genere* en los momentos procesales *in procesando* e *in judicando*.

En consecuencia, los tribunales del Poder Judicial se encuentran obligados a mantener incólume este principio, manifestándose este respeto en dos momentos: el primero lo es en la substanciación del proceso, donde deben actuar conforme a los lineamientos señalados para la instrucción del juicio; y el segundo de ellos, en la emisión de la sentencia, donde deben resolver el litigio conforme a derecho, valorando los hechos expuestos y las pruebas ofrecidas de conformidad con los preceptos legales, pronunciando su veredicto con apego a la ley, ya sea conforme a su letra o a la interpretación de la misma.

La postura que sostenemos respecto de la observancia de la legalidad por parte del Poder Judicial, encuentra apoyo en el argumento del Ministro Juan Díaz Romero, quien, distinguiendo entre la libertad de los abogados para invocar en su favor el derecho y el deber de los jueces para resolver un litigio en estricto apego a derecho, menciona: "Una ventaja muy grande que hay entre el litigante y el Juez es el que el litigante puede poner todo lo que quiera, pero el Juez no; él tiene que ir fundada y motivadamente resolviendo cada cosa."²⁶

²⁶ Amparo contra el procedimiento de reformas a la Constitución, Serie Debates del Pleno, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1997, página 43.

Asimismo, el Poder Judicial de la Federación a través de su función interpretativa ha colaborado a mantener incólume el principio de legalidad mediante diversas tesis jurisprudenciales y aisladas, siendo ampliamente conocido el criterio jurisprudencial sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo contenido literal es del tenor siguiente:

"AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

QUINTA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, TESIS JURISPRUDENCIAL NÚMERO 166."

En conclusión, podemos señalar que las autoridades administrativas, judiciales y legislativas, aunque estas últimas ciertamente en menor grado, se encuentran afectas a realizar su actuación en estricto apego al texto expreso de la ley, de su espíritu o interpretación jurídica. Por ello, se habla de un gobierno no de hombres sino de leyes, puesto que la actuación del Estado debe ser *secundum legem* (según la ley).

1.2.2.3 EXISTENCIA DE MEDIOS DE DEFENSA EN FAVOR DE LOS GOBERNADOS.

El reconocimiento de derechos público-subjetivos por parte del Estado no garantiza su permanente observancia, atendiendo a la falibilidad humana, e incluso, al actuar *ad libitum* (a voluntad) de las autoridades, por lo que resulta imperioso el otorgamiento de medios de defensa a los gobernados, quienes podrán acudir ante los órganos jurisdiccionales con la finalidad de que declaren ilegales o inconstitucionales los actos lesivos. Así, para el Licenciado Manuel Lucero Espinoza, el Estado de derecho: "... se caracteriza por el reconocimiento de los derechos públicos subjetivos de los particulares, y el otorgamiento de los instrumentos legales necesarios para la defensa de esos derechos."²⁷

²⁷ Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, sexta edición, Porrúa, México, 2000, página 1.

En esta tesitura, el Estado de derecho se establece como el principio rector de la actividad del Estado y de sus autoridades, señalando una limitación al ejercicio de la potestad estatal, la cual se encuentra prevista dentro de los derechos público-subjetivos de los gobernados, y en caso de que éstos resulten vulnerados por algún acto de autoridad, cuenten con los medios de defensa necesarios a efecto de garantizar la observancia de los derechos transgredidos. De esta forma, en la relación de derecho público, en la cual el gobernado se encuentra expuesto a los actos de autoridad, caracterizados por ser imperativos, coercitivos y unilaterales, resulta imperioso que cuente con los medios que le garanticen que, en caso de que el acto que lo afecte, no se encuentre apegado a derecho, podrá impugnarlo ante un órgano jurisdiccional, o bien, recurrirlo ante la propia autoridad emisora o su superior jerárquico, con el fin de que se le resarza el daño sufrido en su esfera jurídica.

En nuestro orden jurídico, es menester que el gobernado promovente de estos medios de defensa cuente con interés jurídico, es decir, normas de relación que consagren la existencia de un derecho público-subjetivo a su favor, un derecho legítimamente tutelado. Si no existiese este interés en favor del gobernado, estamos ante la presencia de un interés simple, respecto del cual existe como regla que no le confiere derecho a instaurar procesos judiciales o jurisdiccionales, ni a iniciar procedimientos administrativos encaminados a resolver cuestiones de legalidad, postura que ha sido reiterada por la Suprema Corte de Justicia a través de su función interpretativa.

Sin embargo, el orden legal de diversos países ha reconocido la existencia de un interés legítimo, que se sitúa en la parte media del interés jurídico y el interés simple, que se ha desarrollado en el ámbito administrativo, y no obstante la falta de derechos directamente tutelados, faculta al gobernado para interponer recursos o ejercitar las acciones pertinentes ante los órganos jurisdiccionales.

En México no ha pasado desapercibido el concepto del interés legítimo, estimando que su consagración en nuestro orden jurídico contribuirá a consolidar el Estado de derecho, situación que ha sido señalada en el proyecto de la nueva Ley de Amparo auspiciado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considerando la necesidad de su tutela jurídica en el Juicio de Garantías. Citamos a continuación lo referente a este tópico dentro del mencionado proyecto de ley:

“Como se menciona en la exposición de motivos de la reforma constitucional, se pretende ampliar las posibilidades para que las personas puedan acudir al amparo. En tal virtud, se pretende otorgar al quejoso legitimidad para acudir al juicio cuando sea titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo. En el primero de los casos se trata del interés jurídico que hasta ahora ha prevalecido en el juicio de amparo... En el segundo caso, el sistema es innovador, ya que se introduce el concepto de interés legítimo.

... El interés legítimo se ha desarrollado de manera preferente en el derecho administrativo y parte de la base de que existen normas que imponen una conducta obligatoria de la administración, pero tal obligación no se corresponde con el derecho subjetivo de que sean titulares determinados particulares... Puede haber gobernados para los que la observancia o no de este tipo de normas de la administración pública resulte una ventaja o desventaja de modo particular respecto de los demás. Esto puede ocurrir por dos razones, en primer lugar puede ser el resultado de la particular posición de hecho en que alguna persona se encuentre, que la hace más sensible que otras frente a un determinado acto administrativo; en segundo lugar, puede ser el resultado de que ciertos particulares sean los destinatarios del acto administrativo que se discute. Esta es la noción del interés legítimo, es decir que ciertos gobernados puedan tener un interés cualificado respecto a la legalidad de determinados actos administrativos.”²⁸

Conforme a lo expuesto, sólo nos resta señalar que los actos emanados de los tres poderes son susceptibles de ser impugnados por los gobernados que resulten afectados por su ilegalidad o inconstitucionalidad, denotando así la evolución alcanzada en cuanto al señalamiento de los actos propensos a ser atacados por los medios de defensa. Por ello, cada orden jurídico prevé en sus ordenamientos, medios de defensa para impugnar los actos de las autoridades

²⁸ Disposiciones generales de la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

administrativas y judiciales; así como también la contemplación de recursos para combatir leyes, cuya aplicación sea contraria al texto constitucional y conculcadora de los derechos de los gobernados.

1.2.1.4 CONTROL JURISDICCIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

El sometimiento de los actos de la Administración Pública a una jurisdicción contenciosa le ha permitido al Estado de derecho imponerse como un auténtico garante de las prerrogativas de los gobernados. En esta tesitura se pronunció Gustavo Radbruch al afirmar: "No se colocó la última piedra del Estado de Derecho hasta que se implantó la justicia administrativa."²⁹ La justicia administrativa tuvo su origen en Francia, donde el Consejo de Estado fue el órgano a quien se encomendó esta función, encontrándose inmerso en el Poder Ejecutivo y actuando inicialmente como un Tribunal de Justicia retenida. Tal jurisdicción fue consagrada en la Ley de 1790, que apoyada en el respeto a la división de poderes, inhibió a los integrantes del Poder Judicial del conocimiento de los litigios suscitados por actos de la administración.

Esta forma de control de la actividad administrativa fue acogida en nuestro derecho, con la promulgación de la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 1853, conocida como Ley Lares, en la cual se prohibió a los Tribunales del Poder Judicial conocer de los litigios que surgieran entre la Administración Pública y los particulares, señalando: "No corresponde a la autoridad judicial el conocimiento de las cuestiones administrativas... es imposible que la administración exista sin la facultad o sin el poder de juzgar lo contencioso administrativo, por que conocer y decidir acerca de los actos de la administración es administrar."³⁰

²⁹ Cit. por OJEDA PAULLADA, Pedro, Al servicio de la Justicia 1995-1997, Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje, México, 1998, página 111.

³⁰ *Ibidem*, página 119.

Sin embargo, la Ley sobre lo Contencioso Administrativo de 1865, que continuó con la tendencia francesa, estableciendo tribunales de lo contencioso administrativo en la esfera del Poder Ejecutivo fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia la Nación, siguiendo los lineamientos del Ministro Ignacio Luis Vallarta, quien consideró que este poder actuaba como órgano jurisdiccional, transgrediendo la prohibición contenida en el artículo 50 de la Carta de 1857, consistente en el impedimento de depositar 2 ó más poderes en una persona o corporación.

Actualmente, nuestro orden jurídico contempla el contencioso administrativo de corte francés, que supone la existencia de un tribunal encargado de dirimir los conflictos entre los administrados y la Administración Pública, situado en la esfera del Poder Ejecutivo. Siendo menester resaltar que la actividad de los Poderes Legislativo y Judicial han permitido legitimar esta forma de control jurisdiccional de la actividad administrativa.

Mediante la reforma constitucional de fecha 1º de agosto de 1987, que adicionó la fracción XXIX-H al artículo 73 de la Norma Fundamental, se facultó al Congreso de la Unión para establecer tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía, que tengan a su cargo ventilar los juicios entre particulares y la Administración Pública. Por otro lado, la reforma de fecha 10 de agosto de 1987 efectuada al artículo 104 constitucional, al que añadió la fracción I-B, facultó a los tribunales judiciales de la Federación para resolver los recursos de revisión interpuestos por las autoridades demandadas en contra de las sentencias de los tribunales administrativos.

Estas reformas han permitido la consagración del contencioso administrativo en nuestro país a través de su previsión constitucional. La primer reforma sostiene la existencia jurídica del tribunal administrativo, y reconoce su autonomía, no obstante su incorporación en el Poder Ejecutivo, al tener existencia plena en una ley expedida por el Congreso de la Unión. La

segunda de las adiciones aludidas permite que el Poder Judicial de la Federación tenga conocimiento de los recursos de revisión instaurados por las autoridades demandadas en contra de las sentencias pronunciadas por el órgano jurisdiccional administrativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha contribuido a la legitimación del contencioso administrativo, señalando que no es violatorio de la subgarantía de jurisdiccionalidad consagrada en la Garantía de Audiencia del párrafo segundo del artículo 14 constitucional, toda vez que no es imperativo que el Juicio de Nulidad se tenga que seguir ante un órgano perteneciente al Poder Judicial, y mientras el gobernado que se estime transgredido por la resolución dictada por el tribunal administrativo se encuentre facultado para ejercitar la acción de amparo y llevarlo al conocimiento de los tribunales federales, no se transgrede la Carta Magna.

Actualmente, el contencioso administrativo es encomendado al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, denominado hasta el 31 de diciembre de 2000: Tribunal Fiscal de la Federación. Los motivos que originaron este cambio en su denominación obedecieron a la ampliación de la competencia del Tribunal, ya que mediante la reforma efectuada a su Ley Orgánica en fecha 1º de enero de 2001, se le permite conocer de las resoluciones definitivas dictadas en los procedimientos administrativos o las que decidan los recursos administrativos interpuestos por los particulares.

1.2.1.5 RÉGIMEN DE RESPONSABILIDADES DE LOS SERVIDORES Y FUNCIONARIOS PÚBLICOS.

En el Estado de derecho, los servidores y funcionarios públicos como representantes del *imperium* estatal se encuentran sujetos a la responsabilidad que derive de sus funciones. En este contexto, nuestra Carta Magna dedica un título a la normatividad de los servidores y funcionarios públicos, denominado

“De las Responsabilidades de los Servidores Públicos y patrimonial del Estado” –reformado en fechas 28 de diciembre de 1982 y 14 de junio de 2002–, en el cual se establecen las características o cualidades que deben ser satisfechas por los servidores públicos: legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad y eficiencia.

Podemos afirmar que la responsabilidad de los servidores y funcionarios públicos aunada a la legalidad de los actos de autoridad constituyen auténticas máximas para el Estado de derecho, pues garantizan su juridicidad en los aspectos objetivo y subjetivo. La legalidad exige que los actos de autoridad sean emitidos conforme a derecho, mientras que la responsabilidad de los servidores públicos conlleva a la honestidad e imparcialidad que éstos deben observar en el ejercicio de sus atribuciones; en consecuencia, la legalidad necesariamente se refiere al acto en sí mismo, y se reserva para la responsabilidad la conducta del servidor público. En palabras del jurista Ignacio Burgoa, la legalidad, al hacer referencia al acto de autoridad, es *intuitu actu*, en tanto que la responsabilidad se atribuye al individuo que se desempeña como servidor público, calificándola como *intuitu personae*.³¹

Entendemos por responsabilidad de los servidores públicos, la situación en que se ubica toda autoridad del Estado cuando en el ejercicio de sus funciones desatienden los mandatos constitucionales y legales que les asignan sus atribuciones *ad hoc* de su encomienda, desviando las facultades con las cuales se encuentran investidos para satisfacer un interés personal, anteponiéndolo al interés público.

En este tenor, nuestra Constitución Política reconoce tres tipos de responsabilidades de los servidores públicos: administrativa, civil y penal. La responsabilidad administrativa significa el incumplimiento del servidor público de sus funciones, que le hacen acreedor a sanciones consistentes en

³¹ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, página 389.

apercibimientos, sanciones económicas, destitución del cargo e inhabilitación para ejercer cargos en el servicio público. La responsabilidad civil conlleva la necesidad de reparar con el patrimonio del servidor público el daño o perjuicio ocasionado por su actuar. Concerniente a la comisión de delitos por parte de los servidores públicos, se procederá conforme a las leyes penales, sin necesidad de satisfacer requisitos adicionales.

Resulta imperiosa la necesidad de señalar la diferencia que existe entre servidor y funcionario público, pues dentro de nuestra Carta Magna se hace alusión al término "servidor público" e incluso, se usa como sinónimo de funcionario público, siendo que el primero de ellos ocupa un puesto, cargo, empleo o comisión en los órganos del Estado, en tanto que el segundo ocupa un puesto de jerarquía superior dentro de los órganos del ente estadual.

El artículo 110 de la Ley Fundamental consagra la procedencia del juicio político respecto de los funcionarios señalados en él, que hayan actuado u omitido su actuar en perjuicio de los intereses públicos fundamentales o de su buen despacho. De ser así, este juicio podrá ser iniciado por la acusación que realice cualquier ciudadano ante la Cámara de Diputados, en contra del funcionario en cuestión, aportando las pruebas necesarias para demostrar su responsabilidad, erigiéndose tal representación en órgano de acusación. Una vez sustanciado el procedimiento respectivo, si tal Cámara aprueba la imputación de merito por mayoría absoluta de sus miembros presentes en la sesión respectiva, lo hará del conocimiento de la Cámara de Senadores, quien fungirá como Jurado de Sentencia y determinará por resolución de las dos terceras partes de sus miembros presentes en la sesión respectiva, la sanción correspondiente, pudiendo ser la destitución del funcionario y/o la inhabilitación para ejercer cargo, empleo o comisión en los órganos del Estado.

En el caso de delitos cometidos por los funcionarios señalados en el párrafo primero del artículo 111 de la Norma Fundamental, la Cámara de

Diputados resolverá por la mayoría de votos de los miembros presentes en sesión, si ha lugar a proceder penalmente o no contra el inculpado; si la resolución es afirmativa el funcionario quedará a disposición de las autoridades competentes. Los efectos de la resolución consisten en separar al funcionario de su cargo durante el tiempo que dure el procedimiento y el proceso penal, al culminar este último si la sentencia dictada es absolutoria, el funcionario podrá reincorporarse a su puesto, de ser condenatoria no se le otorgará la gracia del indulto.

Cabe indicar que el Presidente de la República goza de la garantía consistente en que durante el tiempo que ejerza su cargo sólo podrá ser acusado por la comisión de los delitos de traición a la patria y los diversos ilícitos graves del orden común ante la Cámara de Senadores, quien resolverá de conformidad con la legislación penal aplicable.

1.2.1.6 EXISTENCIA DE PROCESOS Y PROCEDIMIENTOS COMO FORMAS HETEROCOMPOSITIVAS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS.

Retomamos las ideas expuestas por el Ministro Humberto Román Palacios y el tratadista alemán Carl Schmitt en sus respectivas definiciones, quienes mencionan la preeminencia de los procesos heterocompositivos como medios de solución de conflictos, de tal modo que la justicia hecha por propia mano queda prohibida. Conforme a lo anterior, si bien sabemos que el Estado en ejercicio de sus atribuciones se somete a los imperativos legales, resulta incuestionable que la solución de los conflictos suscitados en su territorio deben ser resueltos de conformidad con el propio derecho, es por ello que en el Estado de derecho existe una variedad de juicios y procedimientos tendientes a dilucidar las controversias o litigios existentes entre los propios particulares, éstos y el Estado, o bien, entre las autoridades del propio Estado.

En nuestro derecho patrio existe una diversidad de juicios que permiten resolver controversias entre distintos sujetos, atendiendo a la materia sobre la cual versen tales litigios. Aunado a ello, existen procedimientos que si bien son formas de heterocomposición, no implican un proceso sino un arbitraje, en algunos casos se trata de una conciliación, los cuales permiten solucionar un conflicto. Entre los procedimientos arbitrales podemos mencionar los seguidos ante las Comisiones Nacionales de Arbitraje Médico, Bancaria y de Valores, para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, las Procuradurías Federal del Consumidor y Agraria, que son organismos ubicados en la Administración Pública Federal y cuentan con facultades para dirimir un conflicto, aunque carecen de atribuciones para ejecutar sus laudos.

1.2.1.7 SEGURIDAD JURÍDICA.

La voz "seguridad" tiene su origen en los vocablos latinos "*securus tutus*" que traducidos al castellano significan "libre de riesgo". La seguridad jurídica, que es la voz que nos importa, goza de la misma connotación, sólo que, en el ámbito del derecho se establece como un valor del propio derecho. Es definida por Jorge García Cáceres como "... la certidumbre del ciudadano ante la ley y las autoridades."³² Para Delos, la seguridad jurídica es concebida como: "... la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataque violento o que, si estos llegan a producirse, le serán asegurados por la sociedad protección y reparación."³³

Para el Doctor Manuel Hallivis Pelayo, la seguridad jurídica consiste en:

"... la certeza que tiene el individuo de que su situación legal no será modificada, más que por procedimientos regulares establecidos previamente y que de ninguna manera se encontrará sometido a

³² Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, op. cit., página 103.

³³ Cit. por ADAME GODDARD, Jorge, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VI, Q-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas - Porrúa, México, 2002, página 382.

arbitrariedades, sino que sabe en todo momento cuáles serán sus derechos y obligaciones, sin que el capricho o la parcialidad de los gobernantes le pueda ocasionar un perjuicio.³⁴

Basándonos en las definiciones anteriores, podemos afirmar que la seguridad jurídica es consecuencia de la existencia del Estado de derecho, toda vez que es menester la presencia de un orden jurídico que limite el poder del Estado. En este orden de ideas, la existencia del Estado de derecho permite alcanzar este valor, que implica la certeza que tienen todos y cada uno de los miembros del Estado, de cómo será la actuación de los demás para consigo, y consecuentemente, la forma en la que debe comportarse ante sus semejantes.

Esta consecuencia inherente al Estado de derecho tiene aplicación en los campos del Derecho Privado y Público. Así pues, en el primer campo implica la certeza que tienen los particulares de que en la relación de igualdad frente a otros particulares, fruto de la convivencia en comunidad, se garantizará el respeto a su persona y patrimonio, a la vez que se impone la obligación al particular de referencia en guardar el mismo respeto hacia los demás. En las relaciones de Derecho Público, donde la relación parte de un mandato de autoridad a un gobernado, es decir, un vínculo de supra a subordinación, la seguridad jurídica se traduce en la certeza del gobernado en cómo será la actuación de la autoridad. En ambos casos la ley se estatuye como la fuente de la seguridad jurídica.

La seguridad jurídica se ha estatuido en el Estado de derecho debido al poder coactivo del Estado y a la coerción del derecho, de modo tal que si una norma jurídica es desobedecida, el Estado proveerá lo necesario a efecto de que sea observada. También forma parte de la seguridad jurídica, la certeza que tiene el gobernado en que el empleo de la coacción como medio para lograr el cumplimiento de las normas legales sea un monopolio exclusivo del Estado, quedando así los particulares despojados de todo poder coactivo.

³⁴ Op. cit., página 106.

Finalmente, aludimos a la autora chilena Mónica Madariaga, quien enumera las condiciones que deberá satisfacer un orden jurídico con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica:

- "a) Inexcusabilidad u obligatoriedad absoluta del cumplimiento del Derecho;
- b) Existencia de reglas de prefiguración de la licitud;
- c) Irretroactividad de los preceptos jurídicos;
- d) Existencia de normas autorreguladoras de la creación del Derecho;
- e) Vinculación del órgano público a las normas jurídicas, lo que implica el rechazo de la arbitrariedad y la consagración de un Estado de derecho;
- f) Reconocimiento de la fuerza de la cosa juzgada, y
- g) Prescripción."³⁵

1.3 EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO.

Durante el siglo pasado, el Estado de derecho evolucionó en su estructura normativa y política para convertirse en lo que actualmente se conoce como Estado social y democrático de derecho (*Welfare State*, en el derecho angloamericano). La suma de los adjetivos "social" y "democrático" a la denominación Estado de derecho obedece a los cambios efectuados en las instituciones jurídicas y políticas, que le concedieron una serie de excepciones en su abstencionismo tradicional, así como también los medios idóneos para la consolidación de la democracia como forma de gobierno.

Referente al aspecto social, esta característica del Estado social y democrático de derecho tiene por finalidad establecer derechos sociales en aras de lograr una justicia social, es decir, igualar a los desiguales en el aspecto económico. La concepción del Estado de derecho bajo la ideología del liberalismo burgués permitió limitar el poder del Estado, reconociendo una serie de libertades a favor de sus gobernados. Empero, su carácter abstencionista le impedía intervenir en los aspectos económicos y sociales, originando con ello

³⁵ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, op. cit, página 107.

desigualdades entre los hombres, lo que hizo necesaria su presencia en estos campos con el fin de conceder protección jurídica a los económicamente desprotegidos y una serie de prestaciones que les permitieran superar esta desigualdad. De este modo, culminó el abstencionismo del Estado en los aspectos aludidos.

El aspecto social del Estado social de derecho es visto desde los puntos de vista europeo y latinoamericano. Desde el primer punto de vista busca la protección de la clase obrera, sustentada en el libresindicalismo y la regulación de las actividades laborales en el comercio y la industria. Mientras que el segundo punto de vista tutela además a la clase campesina. A la luz del constitucionalismo moderno, nuestro país fue el primer Estado en acoger la característica "social" en el Estado de derecho, debido a la Constitución Política de 1917. Dos años después, Alemania acogería esta característica, consagrando derechos a favor de la clase trabajadora en la Carta de Weimar.

Lo anterior constituye una obligación de carácter positivo para el Estado, cuestión que ha sido criticada por diversos doctrinarios, aduciendo para ello que la naturaleza del Estado de derecho, concebido bajo la idea del liberalismo –inspirado en la frase *laissez faire* del filósofo Adam Smith–, le impide intervenir en la actividad económica y social, ya que se trata de una libertad garantizada y protegida en el Estado de derecho, por lo que su injerencia contraviene la esencia de este ideal de Estado. Consideramos que este activismo no implica una contraposición entre las dos "clases" de Estado, sino la evolución del Estado de derecho en la búsqueda del bien común a través de la justicia social.

La segunda característica del Estado social y democrático de derecho alude a la democracia como forma de gobierno. La cual tiene su origen en los vocablos "*demos*" y "*kratos*" de la civilización griega que significan pueblo y poder respectivamente, concebida en la filosofía aristotélica como una forma pura de gobierno, y considerada por la declaración francesa de 1789, como un

sistema de gobierno, que tiene su origen y fundamento en el pueblo. De tal forma, la democracia se concibe como una forma de gobierno sustentada en el apotegma: "el gobierno del pueblo, por el pueblo y para el pueblo", haciendo alusión a la participación ciudadana en la organización del poder público.

La consagración de la democracia como forma de gobierno en el Estado de derecho se logra a través de su inclusión en el ordenamiento jurídico supremo del Estado: la Constitución Política. En este contexto, nuestro Constituyente de 1917 definió a la democracia, en el tenor siguiente: "... no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo", según se desprende de la redacción del artículo 3º de nuestra Ley Fundamental.

La doctrina contemporánea considera la unión permanente entre el Estado de derecho y la democracia, es decir, no pueden ser independientes uno del otro, argumentando para ello que la interdependencia entre los mismos es consecuencia de la autodeterminación y autolimitación del Estado. Indiscutiblemente, el Estado de derecho en su característica "democrática" hace referencia a la ciudadanía como partícipe en la estructura de los órganos de poder, como titular de derechos políticos, además de prever la existencia de un pluralismo político, manifestado a través de los partidos políticos que representan y agrupan las ideas sostenidas por un sector de la ciudadanía.

Consecuentemente, el Estado social y democrático de derecho debe ser entendido como un Estado que subsume sus funciones a un orden jurídico, que consagra una serie de prestaciones en favor de las clases sociales desfavorecidas y cuenta con una estructura que permite la participación ciudadana en la edificación del poder. Mismo que es definido por plumas más elegantes que la nuestra, como el autor Pablo Enrique Reyes, quien enuncia:

"... la democracia está vinculada indefectible e indisolublemente al concepto Estado de derecho, conformando el concepto Estado democrático de derecho, el cual abarca tanto el sistema electoral de un país como su régimen judicial... el respeto a las garantías individuales... medios de comunicación con libertad y responsables en sus funciones, la fiscalización de la aplicación del erario público, un marco jurídico en materia penal que denote la seguridad jurídica a los ciudadanos y un sistema de responsabilidad de los servidores públicos que no permita la impunidad."³⁶

También se concibe al Estado social y democrático de derecho como:

"... la primacía y el cumplimiento del marco jurídico en la regulación de las relaciones sociales, particularmente de aquellas destinadas a la conformación y definición del hacer y la organización de todas las autoridades públicas... de la misma manera el concepto incluye la primacía del derecho en la definición del papel de los ciudadanos en los asuntos públicos y de las formas de su interacción con cualquier autoridad gubernamental..."³⁷

El doctrinario español Carlos García de Enterría, alude a nuestro tema en estudio como un orden en el cual, quienes ejercen las funciones estatales ostentan una legitimación popular, ya que fue el pueblo quien los colocó en esos puestos a través de su voto y confianza.³⁸ Por su parte, el investigador Diego Valadés señala que el Estado social y democrático de derecho tiene por características la tutela del individuo, el reconocimiento de sus derechos de participación política, y es regulador de las relaciones entre clases.³⁹

Hemos de mencionar que, diversos países consagran en sus respectivas Constituciones al Estado social y democrático de derecho como su ideal, tal como se advierte de la Constitución Alemana, artículo 28; la Carta Española, artículo 9, ordinal 2; y la de Venezuela, artículo 2º. En el caso de nuestro país, si bien es cierto que nuestra Carta Magna no señala expresamente dentro de su contenido al Estado social y democrático de derecho, no menos cierto es que

³⁶ Op. cit., página 53.

³⁷ Los derechos civiles y políticos fundamentales y el sistema federal de gobierno, Serie eslabones de democracia, tomo 1, segunda edición, Instituto Federal Electoral, México, 2001, página 35.

³⁸ Democracia, Jueces y Control de la Administración, cuarta edición, Civitas, Madrid, 1998, página 33.

³⁹ Op. cit., página 19.

su espíritu se encuentra latente en ella, tal como puede advertirse de la interpretación exegética de sus artículos 1º, 3º, 14, 16, 25, 27, 35, fracciones I y II, 36, fracción III, 39, 40, 41, 49, 116, 123 y 133.

Finalmente, aludimos a la República de Venezuela, cuya Constitución de 1999 hace referencia a un Estado democrático y social de derecho y de justicia. Estimamos que la anexión de la voz "justicia" a la denominación del Estado social y democrático de derecho resulta por demás reiterativa, en virtud de que no presenta cambio alguno en la estructura estatal, ni le confiere atribuciones distintas de las ya reconocidas por el Estado de derecho, sino que enfatiza una de sus características: la solución jurisdiccional de las controversias.

1.4 GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Acorde con la postura que hemos sostenido en la presente investigación, resulta incuestionable la consagración formal de las Garantías Individuales a partir de la tesis estatista, ya que el Estado, limitándose en su poder, reconoce derechos a sus gobernados. De esta forma, su preeminencia como forma de organización jurídico-política se manifiesta al ser quien otorgue tales prerrogativas. Contrario a la tesis *iusnaturalista*, que apoya la existencia de un orden natural anterior y superior al orden jurídico creado por el Estado, lo cual estimamos erróneo, pues suponerlo significaría el menosprecio del Estado, así como del derecho en su calidad de rector de la actividad estatal.

1.4.1 HISTORIA DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.

1.4.1.1 REFERENCIA MUNDIAL.

Encontramos en Inglaterra la cuna de las Garantías Individuales, las cuales en un principio fueron concedidas por las famosas Cartas o *Bills*. En

1215, el rey Juan Sin Tierra expidió su Carta Magna, en la cual otorgó ciertas potestades a la nobleza. La llegada al trono de William de Orange en 1639, permitió la expedición del *Bill of Rights*, en el cual se confirieron diversas potestades para los gobernados, principalmente el *due process of law* (debido proceso de ley) y el derecho de petición, además de prohibir la confiscación, las multas y fianzas excesivas, por tan sólo mencionar algunas de las prerrogativas consagradas en el derecho inglés, las cuales no han sido instituidas en un acto unitario sino que son el resultado de la existencia del *common law* en ese país, es decir, fruto de su tradición legal.

En 1787, la nación norteamericana –recién independizada– promulgó su Constitución, dentro de la cual no se señalaron derechos en favor de los gobernados, debido a que el objetivo primordial de los Constituyentes norteamericanos fue el establecimiento de un gobierno republicano federal, que les permitiera organizarse jurídicamente como nación y hacer frente a la posible intervención bélica de Gran Bretaña. No fue sino hasta cuatro años después que se consagraron las Garantías Individuales en la Constitución Federal de los Estados Unidos de Norteamérica. No obstante, el tiempo que medió entre la promulgación de la Carta estadounidense y las enmiendas que le añadieron un catálogo de derechos (*Bill of Rights*), existieron prerrogativas reconocidas para los gobernados en las respectivas constituciones de las antiguas colonias.

Dentro de las garantías que fueron anexadas a la Constitución norteamericana en la primer enmienda encontramos la libertad religiosa, de posesión y portación de armas, y el *due process of law*. Posteriormente, los Constituyentes norteamericanos añadieron diversas garantías a través de las enmiendas subsecuentes, siendo pertinente mencionar que su consagración es el resultado de las exigencias del pueblo norteamericano en su devenir histórico como nación. Tal es el caso de las garantías que establecieron la igualdad humana, fundándose en el hecho de la prohibición de la esclavitud, anexada al texto constitucional por medio de la enmienda número trece, expedida en el año

de 1865 como resultado del triunfo de los Estados del Norte sobre los del Sur en la Guerra de Secesión.

La Déclaration des Droits de L'Homme et du Citoyen (la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano) fue expedida por la Asamblea Constituyente francesa en 1789, que bajo las influencias del *Iusnaturalismo*, reconoció la supremacía de los derechos naturales del hombre sobre la potestad del Estado. Cabe señalar que si bien este documento consignó derechos en favor de los franceses, también lo es que no se trata de una constitución política en vista de que no contiene una parte orgánica que diera forma política al Estado francés; de tal modo, la citada Declaración no fue de orden constitucional, en puridad jurídica.

La Constitución española de Cádiz de 1812 consagró diversas garantías en favor de los españoles, tales como la obligación del Estado en conservar y proteger la libertad civil, la propiedad y los demás derechos legítimos de los individuos que integran la nación española, la igualdad de los ciudadanos al impedirse la concesión de privilegios por parte del rey a cualquier persona, la proscripción al referido monarca de imponer penas, ni privar de sus propiedades a las personas, la abolición del tormento, confiscación y penas trascendentales. Es menester señalar que esta Norma Fundamental también se refirió a nuestro país, considerado como una extensión territorial de España.

El constitucionalismo social contemplado en la Carta Magna alemana de Weimar de 1919, comprendió junto a los tradicionales derechos reconocidos por el Estado, garantías protectoras de la clase obrera, e incluso ciertas Garantías de Seguridad Jurídica en favor de sus nacionales que contrariaban el Derecho Internacional, como lo fue la prohibición de la extradición de alemanes para someterlos a procesos en países extranjeros.

1.4.1.2 REFERENCIA A MÉXICO.

Nuestro país ha tenido una historia constitucional muy amplia, que vio su mayor actividad en el siglo XIX con la independencia de España y la inestabilidad política ocasionada por las constantes luchas armadas, que demuestran el afán de una joven nación por adoptar un orden jurídico que les permitiera mantener su libertad y tener instituciones adecuadas para la exigencia social como tarea primordial, razón por la cual la consagración de garantías individuales no fue la principal preocupación de los primeros Constituyentes. Sin embargo, su contemplación en diversos documentos constitucionales fue un hecho, aunque no de forma detallada y precisa como lo es en el constitucionalismo actual.

Nuestras primeras Constituciones contemplaron derechos fundamentales para los gobernados. La Constitución española de Cádiz de 1812 estableció garantías de igualdad, las cuales suprimieron las desigualdades existentes entre criollos, mestizos, españoles e indígenas, reputando como español a todo aquel individuo libre y nacido en los territorios de España. La Constitución de Apatzingán del 22 de octubre 1814 –no obstante su inaplicabilidad en la vida jurídica de nuestro país– consagró diversas garantías que fueron clasificadas de conformidad con el ideal francés; es decir, existió la distinción entre garantías de igualdad, seguridad, libertad y propiedad, ello se consagró en el artículo 24 del Título I, titulado “Elementos constitucionales”.

El Acta Constitutiva de 31 de enero de 1824 instituyó la protección legal de los derechos del hombre –artículo 30– y reconoció la libertad de imprenta –artículo 31–. La Constitución Federal de los Estados Unidos Mexicanos de 4 de octubre de 1824 acogió diversas Garantías de Seguridad Jurídica, entre las cuales citamos la proscripción de la penas trascendentales, de la confiscación de bienes, de los juicios por comisión y de la aplicación retroactiva de las leyes,

además, exigió la legalidad de los actos de autoridad, derechos que se plasmaron en los artículos 145 a 156 del ordenamiento constitucional analizado.

La Primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836, intitulada "Derechos y obligaciones de los mexicanos y habitantes de la República", estableció las garantías de los gobernados, entre las cuales mencionamos las referentes a la seguridad jurídica; se prohibió la detención de los habitantes sin mandamiento escrito de autoridad competente, tampoco podían ser privados de su propiedad, del libre uso y aprovechamiento de la misma, sino cuando lo exigiese la utilidad pública, y los juicios debían seguirse de conformidad con la Constitución. Referente a las garantías de libertad, la tutela de la imprenta y del tránsito representaron un avance, no obstante el rezago en la libertad religiosa, toda vez que, al igual de las Constituciones anteriores, estableció a la religión católica, apostólica, romana como devoción única.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana de 1843 incluyeron un apartado de Garantías Individuales más pormenorizado que los títulos o apartados respectivos de sus predecesoras. Las garantías que fueron incorporadas en este documento son referentes a la seguridad jurídica, en forma resumida comentamos estas anexiones: se agregaron la obligación de los jueces de recabar a más tardar al tercer día de la detención, la declaración preparatoria de los inculcados, la separación del lugar de detención del sitio de cumplimiento de las sentencias, la prohibición de las penas de infamia trascendentales y de la ventilación de un juicio en más de tres instancias. Sin embargo, se sufrió un retroceso en las instituciones jurídicas y políticas, especialmente por las severas restricciones a la libertad de imprenta y la creación de tribunales sin sujeción a derecho.

El 18 de mayo de 1847, el Congreso expidió el Acta Constitutiva y de Reformas, documento que revistió por principales características la institucionalización del Juicio de Amparo y la contemplación de Garantías

Individuales. Cobra importancia el voto particular presentado al Congreso Constituyente Extraordinario el 5 de abril de 1847 por el jurista jalisciense Mariano Otero, mediante el cual expuso la consagración de los derechos del gobernado en una ley de carácter muy elevado. Dicho voto causó polémica en aquel Congreso, encontrando una fuerte oposición en los diputados Fernando Agreda, Manuel Crescencio Rejón, José María del Río y Manuel Buenrostro, quienes se declararon partidarios de que en el Acta se hiciera mención de las Garantías Individuales, sin que ello se confiara a una ley reglamentaria. Sin embargo, como es sabido, la idea de Otero encontró aceptación en el pensamiento de ese Constituyente.

Hemos de señalar que prohijamos las ideas de los diputados opositores, estimando que la estructura inherente a toda Constitución contempla dos partes fundamentales. La primera de ellas es referente a la parte dogmática, en la cual se reconocen derechos en favor de los gobernados, correspondiéndole a la segunda parte lo relativo a la estructura del Estado, la consagración del principio de división de poderes y los depositarios de éstos, la vigencia de la Constitución, entre otras. Por lo que, en nuestra opinión, la consagración de garantías en un documento distinto de la Ley Fundamental, no obstante el rango "muy elevado" al que aludió Otero, le priva de las características de supremacía y fundamentalidad.

En 1857, se expidió la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que bajo las influencias del *iusnaturalismo* reconoció los Derechos del hombre, fundándose en los argumentos de León Guzmán y Ponciano Arriaga. Fue así como esta corriente encontró aceptación en nuestra historia constitucional, estableciéndose en el Título I, Sección I, denominado "De los derechos del hombre", que comprendió 29 artículos, de los cuales, los primeros 28 hablaron de las garantías concedidas, correspondiéndole al vigésimo noveno detallar las causas y formalidades a que se encuentra afecta la suspensión de

garantías. Lo anterior se desprende de la redacción del artículo 1º constitucional, que señaló:

“Artículo 1º.- El pueblo mexicano reconoce, que los derechos del hombre son la base y el objeto de las instituciones sociales. En consecuencia declara, que todas las leyes y todas las autoridades del país, deben respetar y sostener las garantías que otorga la presente Constitución.”

Este numeral ha sido centro de críticas provenientes de partidarios de la tesis estatista y analizado por prestigiados constitucionalistas, que han elaborado la distinción entre los derechos naturales del hombre y las Garantías Individuales, reservando el carácter de los primeros a todas aquellas facultades inherentes al ser humano como tal y designando con las palabras Garantías Individuales a aquellas potestades que el Estado en su autolimitación reconoce a sus gobernados, y que significan para éstos la libertad, propiedad, igualdad y seguridad jurídica.

Respecto de las garantías implementadas en la Ley Fundamental de 1857 encontramos la proscripción de la esclavitud, así como la libertad de enseñanza, de trabajo, de manifestación de ideas, de imprenta, el derecho de petición, libertad de asociación, de posesión y portación de armas, de tránsito en el territorio nacional, la negación de títulos nobiliarios, la imposibilidad de ser juzgado por leyes privativas y tribunales especiales, la legalidad de los actos de autoridad –artículos 2º al 13 y 16–, el detallamiento de los derechos de los sometidos a un proceso penal –artículos 18 al 22 y 24–. Finalmente, mencionamos al artículo 14 que consagró la Garantía de Audiencia.

Nuestra actual Carta Magna fue promulgada el 5 de febrero de 1917 en la Ciudad de Querétaro; en ella se recoge el espíritu idealista de la Revolución y se manifiesta a través de los artículos 27 y 123 primordialmente, sin hacer mella de los preceptos que mejoraron la situación jurídica del gobernado. Tal es el

caso del artículo 20 constitucional, que incorporó nuevos beneficios para el procesado en un juicio penal.

En resumen, podemos mencionar que la Ley Suprema de 1917 recoge las garantías reconocidas por su predecesora de 1857, y las contempla bajo un capítulo correctamente denominado "De las Garantías Individuales", haciendo manifiesta la aceptación de la tesis estatista, tal como lo podemos advertir de la redacción del artículo 1º, párrafo primero, que enuncia: "En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y en las condiciones que ella misma establece...", con lo cual se abandonó la tesis *iusnaturalista* sostenida en la anterior Carta Magna.

Un acierto más que tuvo el Constituyente de Querétaro consistió en consagrar la libertad de creencia religiosa en el artículo 24 de la Carta Magna. Además de contemplar los artículos 27 y 123, cuyo contenido eminentemente social ha contribuido a considerar a México como el primer país en acoger Garantías Sociales, realizando una amalgama entre el liberalismo y el intervencionismo estatal, identificándose con el Estado social de derecho.

1.4.2 CONCEPTO DE GARANTÍAS INDIVIDUALES.

La palabra "garantía" deviene del vocablo inglés "*warranty*", y de su plural "*warrantie*", e implica, tanto en el idioma castellano como en el inglés, aseguramiento, protección y tutela. Cabe señalar que la connotación jurídica de esta voz fue desarrollada por el pueblo francés, según lo señala el profesor Sánchez Viamonte, en virtud de que institucionalizaron la misma en el ámbito del Derecho Público.⁴⁰

⁴⁰ Cit por BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, página 162.

Las Garantías Individuales se presentan en las relaciones de supra a subordinación, caracterizadas por la presencia de dos sujetos distintos en su aspecto cualitativo, en virtud de que uno de ellos, denominado autoridad, ejerce sus atribuciones en representación del poder estatal, dando como resultado la unilateralidad, imperatividad y coercitividad de sus actos; mientras que el otro sujeto, llamado gobernado, se encuentra sujeto a los mandatos estatales. De tal manera, que no existe igualdad entre los sujetos partícipes en las relaciones de supra a subordinación, sino una situación jerarquizada, en que las autoridades con su poder de decisión y ejecución, esto es el *imperium*, se encuentran aptas para realizar actos que surtirán efectos en la esfera jurídica de los gobernados.

Es así como en todo Estado de derecho es imperioso el hecho de que el ente estatal reconozca ciertos derechos en favor de sus gobernados, tarea que cumple a través de su autolimitación, delimitando las atribuciones de sus autoridades, en forma directa e inmediata, quienes tienen como restricciones tales prerrogativas, asegurando con ello su respeto y observancia.

Como lo hemos señalado en párrafos anteriores, en las Garantías Individuales existen dos sujetos correlacionados el uno del otro, el sujeto obligado o pasivo de la obligación lo constituye el Estado, en forma indirecta y mediata, mientras que sus autoridades, como representantes de su *imperium*, son obligados en forma directa e inmediata; en tanto que el sujeto activo, titular de los derechos concedidos y conocido como gobernado, es quien se ubica en la parte inferior de las relaciones de supra a subordinación, por lo que se encuentra afecto a los actos de autoridad provenientes del Estado y sus autoridades.

Nos es pertinente señalar que la extensión subjetiva de las Garantías Individuales no sólo se constriñe a la persona jurídica individual, esto es, a el hombre *per se*, como gobernado, sino que alcanza a las personas jurídicas colectivas del Derecho Privado, a las personas jurídicas colectivas del Derecho

Social, organismos descentralizados de la Administración Pública e incluso, comprende a las dependencias centralizadas de la Administración Pública, siendo, las dos anteriores, proclives a situarse en el papel de gobernados, no obstante el carácter autoritario con el cual están investidas.

Si bien es cierto, existe en la doctrina la discordia referente a la definición de las Garantías Individuales, nosotros nos referiremos a ellas como los derechos otorgados por un Estado para con sus gobernados, que se dotan de supremacía y fundamentalidad al plasmarse en la Carta Magna respectiva. El constitucionalista Ignacio Burgoa Orihuela se refiere, de manera provisional, a las Garantías Individuales como: "Diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un estado (*sic*) de derecho."⁴¹ Más adelante, el mismo autor las define como:

"... una relación jurídica que media entre el gobernado por una parte y el Estado y sus autoridades por la otra, constituyendo el primordial contenido de los derechos subjetivos públicos que de dicho vínculo se derivan, las prerrogativas fundamentales del hombre, o sea aquellos elementos indispensables para el desenvolvimiento de su personalidad y el logro de su felicidad."⁴²

Por su parte, Raúl Chávez Castillo define a las garantías del gobernado como:

"... un derecho subjetivo público consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en favor de los gobernados, que surge de una relación jurídica entre el gobernado, por un lado, y el Estado y sus autoridades por el otro, de donde nace la facultad para el primero de exigir del segundo el respeto a los derechos fundamentales del hombre, tales como la vida, la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica."⁴³

⁴¹ Las Garantías Individuales, página 162.

⁴² Ibidem, páginas 254-255.

⁴³ Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, volumen 7, Juicio de Amparo, Harla, México, 1997, página 24.

El jurista Eduardo Pallares menciona que la voz "garantías individuales" tiene tres acepciones, de las cuales dos coinciden con nuestra idea, que son:

"a) La de los derechos subjetivos de naturaleza constitucional que el Estado reconoce a una persona humana y que declara en la Ley Fundamental...

...

c) Las declaraciones mismas de cada uno de esos derechos tales como aparecen en los primeros 28 artículos de nuestra Ley Fundamental. Por virtud de esas declaraciones, el Estado garantiza la existencia y el respeto de los derechos consignados en ellas."⁴⁴

En suma, podemos afirmar que las Garantías Individuales son los derechos consignados en la Norma Fundamental, reconocidos por el Estado en favor de sus gobernados, que se manifiestan en las relaciones de supra a subordinación entre el ente estatal y sus autoridades –como representantes de su *imperium*–, y los gobernados, de donde se desprenden los derechos y obligaciones respectivos, quedando los primeros obligados a observar ciertas conductas frente a sus súbditos, las que medularmente implican una abstención, y en menor proporción, pero no por ello menos importante, actos de índole positivo, integrando los correlativos derechos de los cuales son titulares todos los gobernados, y que representan un límite a la actuación del Estado, ante quien pueden exigir su respeto y observancia.

Es necesario que esclarezcamos que el reconocimiento de los derechos público-subjetivos por parte del Estado no les atribuye el carácter de omnímodos, sino que los mismos son susceptibles de limitarse con el afán de mantener la vida social, armonizando los intereses particulares entre sí, y éstos con los intereses del Estado, sin que ello implique el detrimento o menoscabo de las garantías del gobernado.

En este orden, debemos puntualizar que también existen derechos establecidos en favor del Estado y que representan una obligación para sus

⁴⁴ Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo, quinta edición, Porrúa, México, 1982, página 117.

gobernados, que dicho en otras palabras, significan prestaciones unilaterales cuyo beneficiario es el ente estatal y frente a las cuales sus gobernados se encuentran obligados a darles el debido cumplimiento, identificándose como obligaciones de derecho público u obligación pública individual, cuya definición es dada por el Doctor Ignacio Burgoa: "...un conjunto de prestaciones positivas o negativas impuestas al gobernado en favor del Estado."⁴⁵ Cabe señalar que dichas obligaciones sólo pueden emanar del texto constitucional, de lo contrario no existiría una legitimación jurídica que las justificara.

Los ejemplos más comunes de estas obligaciones los constituyen el deber de prestar el servicio militar y el pago de contribuciones, los que pueden apreciarse en la mayoría de los Estados contemporáneos y que en nuestro caso se encuentran plenamente señalados en la Ley Fundamental, que además de los ya mencionados, enmarca otros, tales como la obligación de alistarse en la Guardia Nacional, el de fungir como jurado, en participar en las funciones censales y electorales, prestar el servicio social, la inscripción en el catastro municipal y en el Registro Nacional de Ciudadanos.

1.4.3 EXTENSIÓN CONSTITUCIONAL DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Nuestra Carta Magna consagra dos partes: una dogmática, en la cual reconoce derechos en favor de sus gobernados; y una orgánica, que señala la forma de gobierno, el principio de división de poderes y las atribuciones de éstos. La parte dogmática se encuentra incluida en el Título I, Capítulo I, denominado "De las Garantías Individuales", que comprende en su listado 29 artículos, de los cuales, los primeros 28 establecen las garantías de los gobernados, y el vigésimo noveno regula su suspensión. Sin embargo, surge el cuestionamiento relativo a si ¿las garantías individuales se circunscriben solamente a los derechos reconocidos en estos 28 artículos?

⁴⁵ Las Garantías Individuales, página 186.

Esta cuestión se presentó durante el siglo XIX, bajo la vigencia de la Constitución de 1857 y fue resuelta por el Presidente de la Suprema Corte de Justicia, Ignacio Luis Vallarta, quien tuvo a bien argumentar:

"Y aun tratándose de garantías individuales muchas veces habrá necesidad de acudir a textos diversos de los que las consignan... Supuesto el enlace íntimo que hay entre los artículos que las declaran y otros que, aunque de ellas no hablan, las presuponen, las explican, las complementan; supuesta la innegable correlación que existen entre ellas, no pueden tomarse aisladas sin desnaturalizarlas, sin contrariar su espíritu..."⁴⁶

De donde advertimos el pensamiento del jurista jalisciense en el sentido de hacer extensivas las Garantías Individuales a todo artículo de la Constitución que las explique, presuponga o complemente. Cuestión que ha sido reafirmada por el tratadista Ignacio Burgoa Orihuela al señalar:

"... el concepto de "garantías individuales" no es restrictivo, sino por el contrario, extensivo, es decir, no se debe identificar a las garantías individuales con los veintinueve primeros artículos de la Constitución, pues éstos solamente los enuncian en forma más o menos sistemática, sino referirlos a todos aquellos preceptos constitucionales que por su espíritu mismo vengán a complementar, de diversas maneras, las primeras veintinueve disposiciones, toda vez que la declaración contenida en el artículo primero es lo suficientemente amplia para inferir que es a través de toda la Constitución como se consagran las garantías individuales o del gobernado."⁴⁷

La opinión del Doctor Burgoa coincide plenamente con el pensamiento de Vallarta en el sentido de no limitar las garantías del gobernado a los primeros 29 artículos del texto constitucional, sino en hacerlas extensivas a los preceptos constitucionales que las complementen. Debemos aclarar que en ambas Cartas –la de 1857 y la de 1917– los derechos público-subjetivos de los gobernados se consignaron en los iniciales 29 numerales.

⁴⁶ Cuestiones Constitucionales, Tomo III, Librería de Porrúa Hermanos y Compañía, México, 1975, páginas 145-146.

⁴⁷ El Juicio de Amparo, vigésima sexta edición, Porrúa, México, 1989, páginas 253-254.

Nuestra postura no se encuentra alejada de las ideas de estos juristas; consideramos al igual que ellos, que las garantías fundamentales no deben circunscribirse a los primeros 29 preceptos de nuestro Código Supremo, sino que se extienden a cualquier artículo constitucional que consagre un derecho a favor del gobernado, sin que necesariamente se limiten a su complementación o reglamentación, dado que en muchos casos no implican dichos aspectos sino que confieren derechos público-subjetivos. Tal es el caso de las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad en materia tributaria señaladas en la fracción IV del artículo 31 constitucional, o bien, el diverso 123, que señala las garantías en favor de la clase trabajadora, siendo que ambos se encuentran comprendidos en capítulos distintos del llamado "De las Garantías Individuales".

1.4.4 CLASIFICACIÓN DE LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES.

Sobre el particular, existen diferentes clasificaciones realizadas por diversos doctrinarios; sin embargo, dada la amplitud que sería necesaria para el análisis de cada una de ellas, hemos acogido la clasificación sostenida por el Doctor Ignacio Burgoa Orihuela, por ser la más difundida en nuestra doctrina, sin que ello signifique menosprecio hacia las demás clasificaciones.

1.4.4.1 GARANTÍAS DE IGUALDAD.

La igualdad es concebida como la conformidad de una cosa con otra, en los aspectos naturales, cualitativos, cuantitativos y formales. Jurídicamente, la igualdad denota la aptitud de una persona para ser titular de los mismos derechos y contraer las mismas obligaciones que sus similares situados en idénticas condiciones. Como contenido de una Garantía Individual o derecho del gobernado, existente en las relaciones de supra a subordinación, significa la obligación del Estado en tratar en forma igual a sus gobernados, es decir, es

una abstención estatal consistente en no establecer diferencias entre sus súbditos, ya que son iguales como seres humanos, no obstante sus diferencias económicas, sociales, culturales y religiosas. El ente estatal no debe reparar en esas discrepancias y debe reputar a todo individuo idénticas capacidades para ser titulares de derechos así como también para contraer obligaciones.

Sin embargo, nos es necesario aclarar que tales derechos y obligaciones pueden variar atendiendo a la situación jurídica en que se encuentre el gobernado en cuestión. Así, un comprador de un bien inmueble tiene determinados derechos consignados en las disposiciones civiles, en tanto que una persona que no goza de esa condición no puede ser titular de derechos idénticos a los del individuo que se distingue como comprador. Considerando las diferentes situaciones en que se encuentran inmersas, el contenido de la obligación estatal en las garantías de igualdad se manifiesta en la abstención del Estado en conceder preferencias a sus gobernados, y en el caso del ejemplo, en no establecer distinciones entre sus subordinados para atribuirles derechos e imponerles obligaciones.

Un aspecto que pudiere causar contradicciones entre las Garantías de Igualdad y las Garantías Sociales, lo es el carácter activo del Estado, ya que no reputa iguales a los sujetos poderosos y a los desfavorecidos económicamente. Empero, no existe tal contraposición, ya que como hemos señalado, la igualdad se erige entre sujetos que son similares en su situación, cuestión que no se manifiesta entre las clases financieramente fuertes y las débiles; por ello, el surgimiento del Estado social y democrático de derecho tendiente a disminuir las desigualdades existentes entre estas clases, terminó con el abstencionismo sustentado en las tesis individual-liberalistas del Estado de derecho.

Finalmente, mencionamos que las garantías del gobernado no representan facultades ilimitadas en favor de los mismos, sino que son

susceptibles de verse restringidas por disposiciones constitucionales, tal como lo manifiesta el párrafo primero del Artículo 1º constitucional que dispone:

"Artículo 1º.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y las condiciones que ella misma establece."

De donde advertimos la igualdad jurídica existente entre todos los individuos que se ubiquen dentro del territorio nacional, idea que encuentra su origen en el pensamiento de los Constituyentes de 1917, manteniéndose vigente en nuestro derecho. Siendo confirmada por la reforma constitucional, publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 14 de agosto de 2001, por medio de la cual se agregan dos párrafos al artículo 1º, siendo el contenido del tercer párrafo el que reitera la igualdad jurídica al establecer:

"Artículo 1º.- ...

...

Queda prohibida toda discriminación por origen étnico o nacional, el género, la edad, las capacidades diferentes, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y las libertades de las personas."

1.4.4.2 GARANTÍAS DE LIBERTAD.

El Derecho romano concibió a la libertad, según el Digesto elaborado por Florentino, como: "*Libertas est naturalis facultas eius, quod cuique facere libet, nise si quid vi, aut iure prohibetur* (la libertad es una facultad natural de hacer aquello que a cada uno le agrada, si no le está prohibido por alguna ley o lo impide la violencia)."⁴⁸ En esa virtud, entendemos por libertad la facultad inherente a todo ser humano para elegir los medios y vías que le permitan alcanzar la plenitud de sus fines, teniendo como límite el respeto a los derechos

⁴⁸ Cit. por BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, página 13.

ajenos, los que generalmente se establecen en toda comunidad jurídicamente organizada en sus ordenamientos constitucionales y legales.

Esta libertad al ejercerse en el Estado se encuentra afectada por el apotegma elaborado por Benito Juárez: "Entre las naciones como en los individuos el respeto al derecho ajeno es la paz", lo que nos permite señalar que la libertad no debe ser confundida con el libertinaje que, a nuestro ver, es la facultad desmedida o arbitraria del sujeto para hacer cuanto le parezca sin sujetarse a restricciones, ni reparar en los perjuicios que ocasione a terceros con su actuar, sino que, al ser ejercida en las relaciones de la sociedad humana se encuentra limitada por los derechos ajenos, situación que fue reconocida en la Declaración francesa de 1789, que señaló en su artículo 4º "La libertad consiste en poder hacer todo lo que no dañe a otro...".

Cobra relevancia el pensamiento de Rousseau en lo conducente al contrato social, ya que si bien es cierto el hombre tiene en principio una libertad ilimitada, al ceder parte de ella para la creación del ente estatal, recibe el reconocimiento de ciertas libertades, las que se encuentran delimitadas a efecto de permitir la convivencia en sociedad. Sin embargo, es preciso señalar que no sólo los intereses particulares representan un límite al ejercicio de la libertad, sino también el interés estatal, que se presenta cuando el Estado señala los límites a la libertad de sus gobernados en aras de mantener la existencia social, lo cual logra mediante el ejercicio de sus funciones.

Así pues, nos es preciso dar una connotación jurídica de la libertad, entendiendo ésta como la potestad subjetiva del gobernado para realizar las acciones que estime necesarias para lograr la consolidación de sus objetivos, delimitada por los intereses individuales y estatales, siendo los primeros consagrados en las leyes, mientras que los segundos se encuentran además sujetos a las funciones administrativas y judiciales. El tratadista Eduardo García Máynez distinguió dos sentidos de la libertad: negativo y positivo. Desde el

primer punto de vista, la libertad jurídica: "... es la facultad de hacer o de omitir aquellos actos que no están ordenados, ni prohibidos."⁴⁹ Mientras que, en sentido positivo, denota: "... la facultad que toda persona tiene de optar entre el ejercicio y el no ejercicio de sus derechos subjetivos, cuando el contenido de los mismos, no se agota en la posibilidad normativa de cumplir un deber propio."⁵⁰

En forma similar, al ubicar a la libertad como Garantía Individual en la relación de supra a subordinación entre el Estado y sus autoridades por un lado, y el gobernado en el otro extremo, los primeros asumen una obligación de carácter eminentemente negativo, que se traduce en la abstención estatal de mermar las libertades concedidas a sus gobernados. En virtud de ello, la mayoría de los Estados reconocen como libertades para sus gobernados las relativas a la religión, manifestación de ideas, de imprenta, de trabajo, de concurrencia, entre otras, todas ellas auspiciadas en el espíritu libertario del pueblo inglés, que fue adoptado por diversos países, entre los cuales se encuentra México.

Al respecto, nuestra Carta Magna consigna diversas garantías de libertad para los gobernados, tales como la libertad de trabajo, de expresión, de imprenta, de petición, de asociación, de posesión y portación de armas, de tránsito, de circulación de correspondencia, religiosa y la libre concurrencia, consignadas en los artículos 5º, 6º, 7º, 8º, 9º, 10, 11, 16, 24 y 28, respectivamente.

Resta señalar que la libertad no debe supeditarse a cierto medio, es decir, imponerse un determinado sentido o dirección sobre la cual pueda ejercerse la libertad, siempre que siga los caminos señalados por el sentido referido y no se muestre en contraposición al mismo. Como podemos apreciar, la existencia de estos medios predeterminados dará como resultado ineludible

⁴⁹ Op. cit., página 219.

⁵⁰ Ibidem, página 222.

la supresión total de la libertad, ya que para el desarrollo de la misma es menester la existencia de determinadas opciones que permitan la elección de los medios necesarios para que el sujeto en cuestión, alcance sus metas.

1.4.4.3 GARANTÍAS DE PROPIEDAD.

La propiedad es considerada en el ámbito del Derecho Civil como una especie de los derechos reales, cuyo poder se manifiesta en el vínculo existente entre una persona y una cosa, mueble, inmueble o semoviente, confiriéndole los derechos a usar, disfrutar y disponer –*ius utendi, fruendi y abutendi* del Derecho romano–, los cuales son oponibles frente a terceros. Sin embargo, resulta necesario señalar que dicho derecho no es absoluto e ilimitado, sino que se encuentra afecto a una serie de limitaciones y modalidades, que al igual que la libertad, son de índole particular y estatal.

Para el autor Jorge Alfredo Domínguez Martínez, se define como: "... el poder jurídico (derecho real) que su titular ejerce directa e inmediatamente sobre una cosa y con exclusión de terceros, que le permite su aprovechamiento total en sentido jurídico porque puede usarlo, disfrutarlo y disponer de ella, sin más limitaciones y modalidades que las establecidas por la ley."⁵¹

Considerando la propiedad como contenido de una Garantía Individual, implica la obligación de índole negativo a cargo del Estado y de sus autoridades consistente en no causar menoscabo alguno a este derecho público-subjetivo, y la correlativa facultad, cuyo titular es el gobernado, consistente en exigir de los sujetos obligados el respeto y la observancia debidos a su propiedad como contenido de una prerrogativa consagrada en su favor.

⁵¹ Derecho Civil, Parte General, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez, décimo quinta edición, Porrúa, México, 1996, página 348.

1.4.4.4 GARANTÍAS DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Es preciso indicar que las Garantías de Seguridad Jurídica no se identifican con la seguridad jurídica a que nos hemos referido al tratar el tema del Estado de derecho, debido a que esta última es consecuencia de la existencia de un orden jurídico rector en una organización jurídico-política, es decir, del Estado de derecho, mientras que las Garantías de Seguridad Jurídica forman parte de los derechos reconocidos a los gobernados en todo Estado en que impere la juridicidad. Así pues, nos es dable decir que las Garantías Individuales de Seguridad Jurídica forman parte del Estado de derecho, en tanto que la seguridad o certeza jurídica es producto de la existencia de un orden normativo justo y eficaz en un Estado.

Las Garantías de Seguridad Jurídica se distinguen de las Garantías de Igualdad, Libertad y Propiedad, en virtud de que estas últimas exigen una abstención como principal prestación de la actividad estatal, mientras que las diversas de seguridad jurídica imponen una obligación de carácter positivo a cargo del Estado; es decir, ante los derechos público-subjetivos de igualdad, propiedad y libertad, el Estado no debe realizar actos que los vulneren o restrinjan, empero en el caso de las Garantías de Seguridad Jurídica, debe cumplir con las exigencias señaladas para la emisión de sus actos. En este tenor, el ente estatal debe observar ciertos requisitos y formalidades señalados por la Carta Magna para la plena eficacia jurídica de los actos que surtirán efectos en la esfera jurídica de los gobernados, ello se traduce en una limitación a su actividad.

Las Garantías de Seguridad Jurídica implican los requisitos que deberán ser satisfechos por todo acto de autoridad, previos a su emisión, durante y después a su ejecución, so pena de no ser plenamente válidos a la luz del derecho. El jurista Ignacio Burgoa Orihuela las define como:

"El conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta entidad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summun* de sus derechos subjetivos."⁵²

En conclusión, la obligación estatal consiste en observar cada uno de estos requisitos, condiciones o circunstancias para la plena existencia jurídica de sus actos, y el correlativo derecho establecido en favor de los gobernados se resume en exigir su debido cumplimiento por los actos de autoridad que tengan por objeto de afectación su esfera jurídica.

En este orden de ideas, nuestro orden constitucional ha acogido diversas Garantías de Seguridad Jurídica, las cuales se pueden apreciar en los artículos 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 del Capítulo I de nuestra Carta Magna, los cuales comprenden los requisitos y formalidades a que deben sujetarse los actos de aplicación de la ley, tarea que se encomienda a los Poderes Ejecutivo y Judicial. En forma concomitante, las autoridades administrativas y judiciales deben atender los mandatos constitucionales que les imponen una obligación cuyo objeto es de índole positivo: un hacer.

Del contenido de los numerales mencionados se desprenden los derechos público-subjetivos que confieren a los gobernados la facultad de exigir la inaplicación retroactiva de la ley, la audiencia previa y el debido proceso legal, la legalidad de los actos de autoridad, las formalidades a que deben sujetarse las intromisiones efectuadas en su domicilio por la autoridad judicial o administrativa, la jurisdiccionalidad como forma de resolver los conflictos, las formalidades del proceso penal, los derechos del presunto responsable en el procedimiento de averiguación previa y del consignado en el juicio penal, los derechos de la víctima u ofendido, la proscripción de las penas trascendentales, de la imposición de multas excesivas y de la confiscación, limitación de la pena

⁵² Las Garantías Individuales, página 504.

de muerte a determinados delitos, el principio de *non bis in idem* en materia penal, la prohibición de absolver de la instancia.

Debemos resaltar que los artículos 14 y 16 constitucionales se erigen como los dogmas fundamentales de nuestro orden jurídico, toda vez que del contenido de sus párrafos segundo y primero, respectivamente, se desprenden los derechos público-subjetivos que salvaguardan la esfera jurídica de los gobernados contra todo acto de autoridad que tenga a la misma por objeto de afectación, condicionando su validez jurídica al cumplimiento de los requisitos previstos en dichos preceptos.

Los actos supeditados al contenido del párrafo segundo del artículo 14 constitucional son los que tienen por finalidad privar a los gobernados de los bienes tutelados por el constituyente originario, los cuales a saber son: la vida, la libertad, propiedades, posesiones o derechos, para cuya plena validez se requiere que previo a su emisión se otorgue al gobernado, la existencia de un juicio o proceso seguido ante un órgano jurisdiccional, en el que se le conceda la posibilidad de exponer sus pretensiones, de defenderse, de ofrecer pruebas, de alegar, de interponer recursos contra el fallo de primera instancia, todo ello al amparo de las disposiciones legales que regulen el proceso atendiendo a la materia sobre la que verse, lo cual se traduce en la Garantía de Audiencia.

El párrafo primero del artículo 16 de la Norma Fundamental consagra las garantías de competencia y de legalidad, las cuales imponen como requisitos esenciales para los actos que tengan por finalidad causar molestia en la esfera del gobernado, que sean emitidos por autoridad competente, citen los preceptos legales aplicables y las circunstancias o motivos que adecuen su aplicación al caso en cuestión. Lo cual hemos tratado en momentos anteriores, restándonos señalar que el campo de protección hacia la esfera del gobernado es más amplio que el previsto por el artículo 14 de la Norma Suprema, ya que esta garantía comprende cualquier acto de autoridad que se dirija al gobernado, en

sus derechos personales, familiares, en su domicilio, papeles o documentos, incluso aquellos que tengan por objeto la privación de algún bien.

1.4.4.5 GARANTÍAS SOCIALES.

Al referirnos al Estado social de derecho, señalamos su intervención en las relaciones sociales, mediante la consagración de garantías de igual índole en su Constitución. Pues bien, estos derechos participan plenamente de esta característica del Estado social y democrático de derecho, que significan la supresión jurídica de las desigualdades existentes entre las clases sociales favorecidas y desfavorecidas económicamente, que en palabras de Gustavo Radbruch: "... es la no idea de igualdad de las personas, sino la de nivelación de desigualdades existentes entre ellas..."⁵³. En nuestro constitucionalismo, las garantías sociales divergen en dos grupos: las relativas a las relaciones laborales y las garantías de los sujetos de Derecho agrario.

En nuestra Carta Magna, las garantías sociales de índole laboral se manifiestan en las relaciones surgidas entre dos clases socioeconómicas, que son desiguales entre sí, mientras una ostenta el poder económico, la otra se encuentra desfavorecida en ese aspecto, y como lo ha demostrado la historia, se encontró a merced de los sujetos económicamente superiores. Por lo anterior, nuestro país tuvo a bien intervenir en la regulación de esta relación a través del establecimiento de ciertos derechos mínimos que deben ser observados por la clase patronal en favor de los trabajadores, quedando los patrones como sujetos obligados o pasivos en dicha relación, mientras que los segundos se estatuyen como los sujetos activos.

⁵³ Cit. por RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, Nuevo Derecho de la Seguridad Social, quinta edición, Porrúa, México, 2001, página 5.

Lo anterior demuestra la característica distintiva de las garantías sociales, pues a *contrario sensu* de las garantías individuales, no obligan al Estado y sus autoridades en su calidad de sujetos pasivos, debido a que su función se limita a intervenir como reguladores y vigilantes del cumplimiento de estas prerrogativas.

Las garantías sociales en materia agraria significan el cúmulo de derechos reconocidos por el Estado en favor de las clases ejidales, entre quienes se establece la relación jurídica, gozando de la calidad de sujeto activo los ejidatarios y comuneros, y como sujeto pasivo el Estado, y que conllevan al justo reparto de la tierra entre las manos de quienes la trabajan, así como los derechos que legitiman su propiedad.

CAPÍTULO 2

LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

2.1 REFERENCIA HISTÓRICA DEL TRIBUTO.

La figura del tributo se ha encontrado vigente desde la época antigua hasta nuestros tiempos. Inicialmente, fue establecido por el monarca, sin requerir el consentimiento del Parlamento, debido a las facultades omnímodas con las cuales se encontraba investido, lo que produjo como consecuencia una tributación por demás onerosa para los gobernados. Independientemente de ello, se exentaba de su pago a las altas clases sociales, depositando el peso de las cargas tributarias en las clases humildes. En la actualidad, debido a la existencia del Estado social y democrático de derecho, se permite establecer un sistema tributario sustentado en principios que limitan la imposición de gravámenes a las disposiciones emanadas del Poder Legislativo, además de prever como requisitos su proporcionalidad y equidad.

El término "tributo" proviene de la voz latina "*tributum*", concibiéndose en la época antigua como las cantidades que el Estado establecía para su sostenimiento: En Roma eran cubiertas por las tribus, de ahí el origen de la palabra, lo cual se expresó con la frase: "*tribumtque a singulis familiararum exigitur*"¹ También se comprendieron en esta clasificación las imposiciones pecuniarias que establecían los pueblos vencedores a los derrotados en una guerra, ejemplos de ello lo constituyeron Grecia y Roma con sus crecientes expansiones territoriales, exigiendo el pago de tributos a los pueblos vencidos.

¹ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VI, Q-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas - Porrúa, México, 2002, página 894.

En la Edad Media, los siervos eran obligados al pago de una capitación, es decir, pagaban una cantidad fija al año por cada uno de ellos; además del *formariage*, consistente en el pago de determinada cantidad, generalmente elevada, por la autorización del señor feudal para contraer matrimonio con persona ajena al feudo. También existían otras cargas pecuniarias, entre las cuales destaca el censo, que consistía en un gravamen a la propiedad predial, calculado según su extensión. Aunado a ello, los aldeanos debían pagar determinadas cantidades por el uso de los bienes del señor feudal, así como también prestaciones en especie, que consistían en hacer entrega de cierto porcentaje de sus bienes al señor feudal.

Hemos de resaltar que la imposición desmedida de los tributos ha sido causa de los movimientos independentistas y revolucionarios de varios pueblos. En Inglaterra, las imposiciones arbitrarias del Rey Jacobo I y su sucesor Carlos I, sin el asentimiento del Parlamento, fueron motivo de la Revolución Inglesa que culminó con el triunfo de Oliverio Cromwell y sus "costillas de acero".

Las trece colonias de Norteamérica tuvieron como un aliciente para luchar por su independencia del trono británico, la imposición de tributos sin ser considerados, debido a que no tenían representantes en el Parlamento inglés. Los colonos exigieron a la corona inglesa representación en el Poder Legislativo bajo el lema *No taxation without representation* (ninguna tributación sin representación), además de sublevarse por las medidas fiscales, tales como el *Stamp Act* (Ley del Timbre) y los derechos aduanales por importación de productos ingleses.

En Francia, la imposición excesiva de tributos al Tercer Estado, convirtió a esta clase social en la principal fuente de ingresos de la Monarquía, debido a las exenciones concedidas a la nobleza y al alto clero. Lo anterior era dispuesto por el Rey, al encontrarse disueltos los Estados Generales. Como efecto social inmediato el pueblo francés se levantó en armas, dando inicio la Revolución

Francesa de 1789, un movimiento de gran trascendencia para el desarrollo de las instituciones sociales.

Nuestra historia tributaria ha tenido diversas épocas, que coinciden con la historia fiscal de varios Estados. En la época prehispánica, bajo el Imperio Azteca y la Triple Alianza, se establecieron tributos a los pueblos conquistados, cuyos ingresos eran divididos en la siguiente proporción: un 40% de lo recaudado se destinaba al imperio azteca, una cantidad igual percibía Texcoco, el 20% restante correspondía a Tacuba; ingresos que eran recaudados por el servidor público denominado *calpixque*.

La conquista de nuestro pueblo por la corona española, significó la subrogación en el pago de los tributos, ya que la Triple Alianza dejó de percibirlos, convirtiéndose los conquistadores en los nuevos exactores. La recaudación ordenada por Cortés significó el desacato a las disposiciones legales de España, ya que no fue decretada por el Rey; sin embargo, ello no le restó vigencia a su cobro, lo cual, en palabras de José Miranda, se justificó en "... un principio casi tan antiguo como la Humanidad: el de que los vasallos o súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo. Cortés no ha hecho otra cosa que recoger este principio... y ponerlo en ejecución antes de recibir instrucciones o normas de su Rey."²

La época del México independiente representó una serie de altibajos en la Hacienda Pública debido al constante surgimiento de movimientos insurgentes que una vez establecidos en el poder suprimían los impuestos existentes para establecer nuevos gravámenes. Lo cual, aunado a la crítica sostenida por la prensa de la época hacia su imposición, calificándolos como ruinosos, originó en los ciudadanos el olvido de contribuir para los gastos del gobierno.

² Cit. por CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, cuarta edición, Oxford University Press, México, 2000, página 159.

No pasamos desapercibido que en nuestra legislación actual la palabra "tributo" no se encuentra plasmada; sin embargo, es frecuente que la misma se use como sinónimo de impuesto y contribución, lo cual no es correcto en puridad jurídica, debido a que esta última expresión comprende un grupo de ingresos que son establecidos en forma unilateral por el Estado, que además de los impuestos, abarca otras entradas conocidas como aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras. Es decir, al referirse con la voz "tributos" a los impuestos se hace alusión a una clasificación de las contribuciones, y al usarse como sinónimo de contribuciones se indica el género, por lo que al usarse indistintamente como sinónimo de ambas ocasiona ambigüedad en cuanto a su referencia.

Para efectos del presente trabajo de investigación, emplearemos la voz "tributos" como sinónimo de contribuciones, por lo que al mencionarlos tendremos por hecha la alusión a las especies de las contribuciones: impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras.

Al constituir los tributos cargas de índole económico que los gobernados deben sufragar con su patrimonio, se ha exigido que su establecimiento sea justo y adecuado, pues ante el abuso en su imposición les empobrecería. Lo cual se demandó a los gobernantes mediante movimientos armados y, en el mejor de los casos, a través de la labor intelectual de diversos autores, quienes señalaron ciertos principios que si se observan en la imposición, el pago de tales exacciones será accesible para los gobernados, sin ser oneroso para sus economías. Dada la importancia de las contribuciones su estudio ha trascendido a campos distintos del jurídico, debido a que diversos pensadores han tenido a bien analizar el fenómeno tributario en sus respectivas obras, siendo que éstas no corresponden a la ciencia jurídica.

Como ejemplo, podemos mencionar a Nicolás Maquiavelo, quien en "El Príncipe", mencionó que el establecimiento de tributos excesivos es una causa

por la cual el príncipe deja de ser amado por sus súbditos; si por el contrario es medido en su imposición y en los gastos de su gobierno, el pueblo le amará. Lo anterior ha quedado demostrado en la historia de las distintas civilizaciones, bástenos leer las líneas precedentes para ilustrar esta opinión.

El filósofo escocés Adam Smith elaboró un catálogo de principios que permiten la justicia tributaria, los cuales fueron expuestos en su obra "*An inquiry into the nature and causes of the wealth of the nations*" ("Estudio sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones") y son considerados como los pilares del Derecho Tributario, como también de las finanzas públicas. Estas máximas a saber son: la igualdad en la imposición, certidumbre de los componentes del tributo, comodidad en la época de su pago y economía en su recaudación.

Especial atención nos merece el surgimiento del *Income Tax* (Impuesto al Ingreso), cuyo origen se encuentra en la Inglaterra de mitad del siglo XVIII y su adopción por Estados Unidos de Norteamérica en 1913, que sustituyó al antiguo impuesto *per cápita* (capitación), y permitió la satisfacción del principio de proporcionalidad que este último no respetaba. El *Income Tax* ha sido adoptado por diversos países, entre los cuales se encuentra México, y ha permitido construir un sistema de recaudación en base a él que, junto al sistema recaudatorio francés, apoyado en los impuestos indirectos, constituyen los sistemas exactores vigentes.

2.2 LA POTESTAD TRIBUTARIA.

2.2.1 CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS.

La soberanía como elemento del Estado, en sus aspectos negativo e interno, significa la existencia de un poder supremo que no admite algún otro

por encima de sí dentro de un espacio geográfico, o bien, en palabras de Carré de Malberg: "... ninguna potestad igual a la suya en el interior."³ En virtud de ello, el Estado goza de determinadas facultades como lo son el poder normativo, el *ius puniendi* y, en el caso que nos compete, la potestad tributaria. Esta última debe verse como una acepción de la palabra derecho, que de conformidad con el pensamiento de Eduardo García Máynez, denota la facultad o potestad de un individuo para exigir determinada conducta de otro.

En un régimen conocido como Estado de derecho, el ejercicio de las facultades estatales queda sujeto al ordenamiento jurídico; la potestad tributaria no escapa al alcance de dichas limitaciones, quedando sujeta a las disposiciones constitucionales y legales. Por lo tanto, las características del Estado de derecho condicionan el ejercicio de la potestad tributaria, también conocida como poder tributario, soberanía fiscal o supremacía tributaria.

En primer término, atendiendo a la supremacía y fundamentalidad de la Constitución Política, este cuerpo normativo señala la facultad del Estado para establecer el pago de contribuciones, limitando en sus preceptos el ejercicio de esta potestad, confiriéndola a uno de sus poderes y circunscribiéndola a determinado tipo de normas jurídicas, que por mandato constitucional, su establecimiento se encuentra reservado a la ley. Lo cual significa que las exacciones tributarias deben ser establecidas por leyes, no por cualquier otro tipo de norma jurídica, consagrándose así el principio gestado en el Derecho romano: "*nullum tributum sine lege*" (ningún tributo sin ley).

En segundo término, debemos considerar al principio de división de poderes, conforme al cual, el ejercicio de esta potestad se deposita en el Poder Legislativo, órgano que se encuentra facultado para establecer en normas jurídicas de carácter general, abstracto e impersonal, esto es en leyes, el deber

³ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México, Tax Editores Unidos - Instituto Nacional de Administración Pública, México, 2000, página 40.

de los gobernados en pagar ciertas cantidades en numerario o en bienes. La intención del constituyente originario –al disponer esta potestad del Poder Legislativo– se basó en la representación de cada uno de los sectores políticos en dicho órgano, es decir, de la presencia de la mayoría y de las minorías políticas en él, con lo cual se permite escuchar a cada uno de dichos sectores a través de sus representantes. Recordemos el aforismo norteamericano “*No taxation without representation*”.

En esta tesitura y en un primer acercamiento a la potestad tributaria, es válido decir que es la facultad o derecho que tiene el Estado para exigir de sus gobernados el pago de determinadas cantidades en dinero o en especie, que encuentran su fundamento en las disposiciones legales expedidas por el poder encargado de esta función, el Poder Legislativo.

Para Carlos M. Guiliani Fonrouge, el Poder Tributario es “... la facultad o potestad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan dentro de su jurisdicción.”⁴ Con ello cobra relevancia el territorio como elemento *sine quanon* del Estado, toda vez que la soberanía se manifiesta en este ámbito físico; al ser la potestad tributaria una de las facultades emanadas de dicho poder supremo, sólo puede ser ejercida dentro del espacio geográfico correspondiente al territorio estatal, lo que necesariamente conlleva que el Estado sólo puede imponer contribuciones dentro de su territorio, nunca fuera de él.

Sergio Francisco de la Garza sostiene que el Poder Fiscal es “... la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle una parte de sus riquezas para el ejercicio de atribuciones que le están encomendadas.”⁵ Apreciamos de la definición anterior que la potestad impositiva no es un derecho que el Estado pueda ejercer

⁴ Cit. por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Porrúa, México, 2001, página 92.

⁵ Derecho Financiero Mexicano, décimo octava edición, Porrúa, México, 1999, página 207.

arbitrariamente, toda vez que se encuentra delimitado por disposiciones constitucionales, encontrando su teleología en la necesidad de obtener los recursos que le permitan cumplir las funciones que le son encomendadas para la consecución del bien común de sus gobernados.

El tratadista Hugo Carrasco Iriarte señala a nuestro tema en estudio como un atributo de la soberanía, mediante la cual se impone a los particulares la obligación de aportar bienes al Estado, sin que sean necesariamente económicos, pudiendo ser también materiales, misma que se da a conocer a los particulares a través de las normas jurídicas emanadas del Poder Legislativo. En suma, la define como:

"... el poder inherente a la soberanía que posee el Estado para establecer contribuciones a cargo de los particulares, quienes tendrán conocimiento de esta obligación a través de una ley, cuya razón se sustenta en la necesidad de cubrir los gastos que el propio Estado realiza en beneficio de la colectividad en general."⁶

El Doctor Luis Humberto Delgadillo la concibe como:

"... facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídica tributaria."⁷

Percibimos de su definición el ejercicio de la potestad tributaria como consecuencia al concepto mismo de soberanía, que se manifiesta a través de la expedición de leyes, en las cuales se señala el pago de las contribuciones a cargo de los administrados y constituye el fundamento de la relación jurídico-tributaria.

⁶ Diccionario de Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 1998, página 382.

⁷ Principios de Derecho Tributario, tercera edición, Limusa, México, 2001, página 46.

La potestad tributaria consiste en el establecimiento unilateral de contribuciones con cargo al patrimonio de los gobernados, el Estado en uso de su *imperium* fija los gravámenes que aquellos deben cubrir al ubicarse en los supuestos previstos por las normas jurídicas. Con lo cual, al manifestarse el poder tributario en una disposición legal reviste las características de todo acto de autoridad: unilateralidad, imperatividad y coercibilidad. En esta tesitura, afirmamos que dicha facultad no requiere para su validez el consentimiento de los particulares, ya que al no tratarse de un convenio regulado por el Derecho Civil, no es indispensable que manifiesten su aprobación para el señalamiento de tributos.

Concebimos a la potestad tributaria como el derecho emanado de la Constitución Política por medio del cual el Estado, a través del órgano encargado de la función legislativa, señala en disposiciones de igual índole, material y formalmente, las contribuciones que deben ser cubiertas por sus gobernados, las cuales se generarán en el momento en que realicen los presupuestos de hecho previstos en las normas tributarias, constituyendo de esta forma la obligación jurídico-tributaria a cargo de los contribuyentes.

En concepto de Catalina García Vizcaino, la potestad tributaria no se circunscribe a la imposición de las contribuciones necesarias para el gasto gubernamental, sino que también comprende el señalamiento de las excepciones, los beneficios de los distintos regímenes fiscales y la tipificación de delitos tributarios, así como el establecimiento de infracciones y sanciones en la materia. Para lo cual expresa:

"... consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efecto de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas."⁸

⁸ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, op. cit., página 50.

Coincidente con lo anterior, el Magistrado Manuel Hallivis Pelayo menciona que la potestad tributaria comprende tres elementos: el primero de ellos, consiste en el derecho del Estado para establecer contribuciones; el segundo se refiere a la contemplación de ciertas excepciones, conocidas como subsidios y estímulos, el señalamiento de medios de control del cumplimiento de las obligaciones a través de las disposiciones legales, a lo que añadiríamos las exenciones; y finalmente, la tipificación de delitos relacionados con la obligación de pagar contribuciones, así como las infracciones fiscales, y las correlativas sanciones a estas conductas ilícitas.⁹

Cobra importancia el pensamiento de Sergio Francisco de la Garza al señalar que:

"El Poder Fiscal, no es ejercido por el Estado en el momento en que procede a hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, ya que ello se configura en el momento en que actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que, en caso de producirse en la realidad, harán que los particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones, por ello dicho Poder es atribuible exclusivamente al Poder Legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide las leyes fiscales..."¹⁰

En esta tesitura, el poder impositivo del Estado se materializa con la expedición de las leyes tributarias, al asentarse en ellas las hipótesis de incidencia que al realizarse constituirán la obligación de los gobernados de aportar la parte de su riqueza que corresponda conforme a los lineamientos establecidos en dichos ordenamientos; lo que no necesariamente implica que la potestad tributaria se confunda con la recaudación de las contribuciones, es decir, en el momento en que se procede a su cobro.

⁹ Ibidem, página 51.

¹⁰ Op. cit., página 208.

Narciso Sánchez Gómez al definir a la facultad impositiva del Estado, la sujeta al cumplimiento de determinados requisitos, tal como se advierte de su concepto al señalar a la misma como:

"... la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico."¹¹

Entre los autores que supeditan el ejercicio de la potestad tributaria a ciertos requisitos, mencionamos a Giannini, quien señala como límites los aspectos económicos y políticos presentes en el Estado. Siendo los primeros la capacidad contributiva de los gobernados, y los segundos la estructura económica de la nación. El Magistrado Manuel Hallivis añade a éstos, los aspectos sociales y culturales, consistentes en la consideración de la pobreza de ciertos sectores y la idiosincrasia nacional.¹² Ante la ignorancia de estas características, la imposición no será efectiva, al encontrarse imposibilitados los contribuyentes para dar cumplimiento a las disposiciones fiscales, ya sea por la situación precaria del país o por tratarse de una cultura evasora.

Acorde con estas ideas, mencionamos que el legislador se encuentra obligado a conocer la realidad que intenta gravar, pues ante su ignorancia, las contribuciones creadas no podrán recaudarse por encontrarse impedidos los gobernados para solventarlas. Ahora bien, estos requisitos no constituyen un coto para la potestad tributaria, ésta tiene como único límite el depositarse en leyes. Los aspectos anteriormente señalados representan consideraciones que debe tener presente el legislador al imponerlas, no propiamente limitantes a esta potestad. Por ello, debemos distinguir entre las acotaciones de la facultad impositiva del Estado y las restricciones de las contribuciones; como hemos señalado tal potestad debe consagrarse en una ley, y las exacciones tributarias

¹¹ Op. cit., página 92.

¹² Op. cit., página 54

deben observar los requisitos siguientes: equidad, proporcionalidad, destino al gasto público y concomitantemente, su legalidad.

La actividad del Estado en materia tributaria se complementa a través de las funciones de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial. El primero de ellos señala las contribuciones a pagar –potestad tributaria–. El Ejecutivo se encarga de su fiscalización y vigilancia, recauda las mismas –competencia tributaria– y las destina a un fin en específico. Ante el surgimiento de litigios entre los gobernados y la administración con motivo de la aplicación de las normas fiscales, o bien, de los primeros con el Legislativo debido a la expedición leyes tributarias contrarias al texto constitucional, corresponde al Poder Judicial su solución –como parte de la Justicia Fiscal dada la doble jurisdicción existente en nuestro país en virtud de la existencia del contencioso administrativo–.

La potestad tributaria se caracteriza por ser abstracta, permanente, irrenunciable e indelegable. Conforme a la primer característica es inmaterial, es decir, no tiene presencia física, sino que al igual que la soberanía es intangible. Su permanencia se revela en que puede ser ejercida por el Estado en cualquier momento; no está limitada a ejercerse en determinado periodo de tiempo. La tercera de las características mencionadas significa que el Estado no puede eludir el ejercicio de esta potestad, algo que se antoja imposible, pues ante su inacción se quedaría sin recursos. La última característica implica que el Estado no puede conferir a otra entidad el ejercicio del poder tributario, pues al ser un atributo de su *imperium*, ningún ente distinto de él puede imponer tributos.

Narciso Sánchez Gómez añade entre otras características, la imprescriptibilidad del poder de imposición, conforme a la cual esta atribución del Estado es plenamente observable y vigente. Este autor –siguiendo las ideas de Guiliani Fonrouge– señala que la potestad tributaria es abstracta, debido a

que las leyes impositivas se dirigen hacia todos los gobernados cuya situación coincida con el precepto normativo previsto en éstas.¹³

2.2.2 LA POTESTAD TRIBUTARIA EN UN ESTADO FEDERAL.

Nuestro país acogió como forma de organización, la de un Estado Federal, tal como se aprecia del artículo 40 de la Norma Fundamental, lo cual significa que existe una unión de varias entidades federativas que han cedido parte de sus atribuciones a un nivel de gobierno superior denominado Federación, que los representa y protege ante el exterior como una unidad, reservándose los primeros cierto grado de autonomía para su gestión interna. Ambos niveles de gobierno pueden ejercer la potestad tributaria en sus respectivos ámbitos al tenor de las reglas establecidas en la Carta Magna.

Sostenemos al respecto el siguiente punto de vista, la unión de las entidades federativas da origen a un Estado Federal, a quien corresponde –siguiendo los lineamientos de Jellinek– la soberanía como uno de sus elementos. En ejercicio de ésta puede establecer las contribuciones que estime necesarias a través de su potestad impositiva; sin embargo, al reconocerle a las entidades que lo integran cierto grado de autonomía, les permite gozar de una facultad similar a la suya, toda vez que en aras de la prosperidad de la Unión se les prohíbe la imposición de determinados tributos que son reservados a la esfera de gobierno federal.

Considerando nuestro federalismo impositivo, la Federación y sus partes integrantes –el Distrito Federal como sede de los Poderes de la Unión y las entidades federativas– gozan de facultades impositivas en sus respectivos ámbitos, lo cual tiene su fundamento en los artículos 73, fracción VII, y 124 de la Carta Magna. Debemos resaltar que la potestad tributaria de las entidades

¹³ Op. cit., página 96.

federativas se encuentra delimitada, pues por prohibición expresa del artículo 117 constitucional no pueden establecer impuestos alcabalatorios. Sin embargo, gozan de facultades relativas en la imposición, consistentes en la posibilidad de establecer derechos de tonelaje o sobre exportación e importación, si para tal efecto los autoriza el Congreso de la Unión, según se desprende de la fracción I del artículo 118 de la Ley Fundamental.

Ahora bien, la forma en como se encuentra establecido nuestro federalismo fiscal permite la concurrencia de la Federación y de sus partes integrantes en el establecimiento de contribuciones, que propiamente han sido llamadas por la doctrina como facultades concurrentes, de donde pueden establecerse ingresos tributarios sobre las mismas fuentes y objetos por ambas esferas de gobierno; originando con ello una doble tributación en detrimento de los gobernados. Como posible solución a esto, se creó el Sistema de Coordinación Fiscal, el cual mediante la celebración de convenios de adhesión al Sistema entre la Federación, el Distrito Federal y las entidades federativas, delimita la potestad tributaria de los dos últimos, al impedirles gravar las mismas fuentes que la Federación afecte, para percibir a cambio participaciones de la recaudación federal.

Atento al federalismo impositivo, la potestad tributaria de la Federación se encuentra consagrada en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Política, que faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto de la Federación; así como también de la fracción XXIX del mencionado precepto y del artículo 131 constitucional. De donde se desprenden las facultades exclusivas de esa esfera de gobierno para imponer contribuciones sobre comercio exterior, aprovechamiento y explotación de los recursos naturales de la Nación, instituciones de crédito y sociedades de seguros, servicios públicos o concesiones federales, especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabaco labrado y cerveza, gasolina y

derivados del petróleo, cerillos y fósforos, aguamiel y productos de su fermentación.

Para el tratadista Emilio Margáin Manautou, la interpretación de ambas fracciones produce las siguientes argumentaciones:

"1ª En la fracción XXIX se enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados (*sic*), afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

2ª La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de ciertas cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación pueda establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución."¹⁴

El autor citado concluye que la primera interpretación es la predominante en nuestro derecho, pues ello indica la existencia de las facultades concurrentes, las cuales significan la imposición de contribuciones por las esferas de gobierno federal y estadual.

2.2.3 LÍMITES CONSTITUCIONALES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Como hemos mencionado, en un régimen conocido como Estado de derecho, la potestad tributaria se encuentra supeditada al orden jurídico. México no es la excepción a esta regla; inicialmente esta facultad tiene como límite principal el de reserva de ley, conforme al cual sólo pueden establecerse contribuciones en ordenamientos legales, permitiéndonos calificar tal reserva

¹⁴ Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, décimo tercera edición, Porrúa, México, 1997, página 230.

como una restricción directa e inmediata a la potestad tributaria; y, una vez materializada esta prerrogativa a través de la expedición de la ley contributiva, la limitante consiste en el respeto a la garantías de los gobernados, puesto que ningún acto en *lato sensu* del Estado debe menoscabarlas, lo cual implica un coto indirecto y mediato a la facultad en estudio. Por ello, el Congreso de la Unión, al ejercer esta atribución, debe observar ciertas formalidades y tener presentes los límites que establece la Carta Magna.

Por formalidades debemos entender el debido cumplimiento del procedimiento legislativo. Al reservarse la facultad impositiva a un ordenamiento material y formalmente legislativo, debe seguir las fases que nuestra Norma Fundamental enuncia en su artículo 72 para la plena existencia jurídica de las leyes tributarias. Las cuales han sido clasificadas por la doctrina como: iniciativa, discusión, sanción, aprobación, promulgación, publicación y entrada en vigencia. Ahora bien, no debemos pasar por desapercibido que por mandato constitucional, toda iniciativa de ley que verse sobre contribuciones debe presentarse en la Cámara de Diputados como Cámara de origen, según lo dispone el artículo 72, inciso h), de nuestra Ley Suprema:

"Artículo 72.- Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

...

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

Acorde con el inciso en cita, todo proyecto o iniciativa de ley referente a la imposición de contribuciones, entendidas como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos y contribuciones de mejoras, deben ser discutidas en primer orden e indefectiblemente por la Cámara de Diputados, quien actuará siempre como Cámara de origen. Ante la inobservancia de esta formalidad, las

contribuciones resultado del procedimiento legislativo serán inconstitucionales, tal como lo señaló nuestro Alto Tribunal al declarar la inconstitucionalidad del Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios, ya que su discusión inició en la Cámara de Senadores, lo cual se indicó a través de la jurisprudencia a que hacemos mención en seguida:

"CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8º TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERVICIOS Suntuarios, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS. De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el Artículo 62 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; por tanto, el Artículo 8º transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, por que se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada. NOVENA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, TESIS JURISPRUDENCIAL NÚMERO 51/2002"

Siguiendo nuestra observación preliminar, encontramos como límites en forma indirecta y mediata al ejercicio de la potestad impositiva los derechos público-subjetivos que consagra nuestra Constitución. Inicialmente, debemos atender a la garantía de igualdad contenida en el primer párrafo del artículo 1º de la Carta Magna, que proclama el goce de las Garantías Individuales a toda persona jurídica que se encuentre en el territorio nacional, de donde dimana la obligación del Estado y de sus autoridades en no hacer distinciones entre los gobernados que se hallen en la misma situación jurídica. Esta obligación referida a la materia fiscal supedita al Poder Legislativo para imponer contribuciones a las personas que se encuentren en la misma situación, sin establecer diferencias entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Por otro lado, el artículo 28 constitucional dispone que en los Estados Unidos Mexicanos se encuentra prohibida la exención de impuestos en la forma y término que fijen las leyes. Esta figura jurídica consiste en no exigir el pago de contribuciones a los gobernados que realicen el hecho imponible, sin reparar en una distinción entre ellos, respetando siempre la igualdad como la aptitud de los sujetos para ser titulares de los mismos derechos y obligaciones al encontrarse en idéntica situación jurídica. En palabras del autor Emilio Margáin Manautou es "... una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica."¹⁵

Se considera por un amplio sector del pensamiento jurídico mexicano, que la prohibición constitucional consiste en la exención a ciertos sujetos en particular, favoreciéndolos en detrimento de la generalidad de contribuyentes, no así en los casos en que la exención sea general, abstracta e impersonal y se aplique a la generalidad de sujetos pasivos de la obligación tributaria ubicados en los mismos aspectos cualitativos. Para ello, en diciembre de 1982 se reformó el primer párrafo del artículo 28 constitucional, agregándose las palabras "en los términos y condiciones que fijan las leyes." Originándose como consecuencia que las exenciones sólo pueden establecerse en leyes, las cuales por sus atributos esenciales no se dirigen hacia una persona o grupo determinado, sino a la generalidad de gobernados que se ubiquen en las hipótesis normativas, siendo indeterminable el número de sujetos que serán regulados por ellas.

En cierta forma, la exención se encuentra justificada en la potestad tributaria del Estado; si conforme a esta facultad puede establecer contribuciones, como consecuencia inmediata se encuentra posibilitado para señalar las excepciones a la regla, con los mismos requisitos, formalidades y límites que la facultad impositiva. Por lo tanto, queda sujeta al principio de reserva de ley en forma directa e inmediata, e indirecta y mediata a que sea

¹⁵ Ibidem, página 277.

igualitaria, es decir, se dirija a todas las personas que se adecuen en los mismos supuestos sin reparar en una distinción entre ellas. Lo cual se explica por diversos juristas al afirmar que quien puede lo más –imponer tributos–, puede lo menos –señalar la exenciones de pago–.

En concordancia con estas ideas, el tratadista Guiliani Fonrouge señala:

"Una consecuencia inevitable de poder gravar, es la de desgravar, de eximir de la carga tributaria... Ha dicho cierto tratadista brasileño que el poder de eximir ofrece cierta simetría con el poder tributario. Tal circunstancia explica el hecho de que prácticamente todos los problemas que convergen en el ámbito del tributo, pueden ser estudiadas desde el ángulo opuesto, el de la exención; así como existen limitaciones constitucionales al poder tributario, al limite que no pueden trasponerse en el poder de eximir..."¹⁶

Al materializarse esta facultad en ley no debe contrariar la garantía de irretroactividad prevista en el párrafo primero del artículo 14 constitucional. La retroactividad de las leyes se manifiesta cuando se dan efectos reguladores a una norma jurídica sobre hechos, actos o situaciones acaecidos con anterioridad a su entrada en vigencia. La retroactividad de las leyes tiene su explicación en la teoría clásica sustentada por Merlin, quien mencionó: "... el hombre que goza de un derecho subjetivo reconocido por la ley, no puede ser privado de él por una ley nueva"¹⁷. También debemos considerar la teoría de los componentes de la norma jurídica, conforme a la cual toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de tal forma que al realizarse el primero, se producirán los derechos y obligaciones correspondientes, los cuales deberán surgir bajo la vigencia de la ley que prevé el supuesto en cuestión.

La prohibición constitucional en que se erige la irretroactividad de la ley consiste en la abstención del Poder Legislativo en expedir disposiciones legales que regulen situaciones realizadas con antelación a su entrada en vigor,

¹⁶ Cit. por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, op. cit. página 358.

¹⁷ Cit. por BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Las Garantías Individuales, trigésimo tercera edición, Porrúa, México, 2001, página 508.

alcanzando también al Poder Ejecutivo a quien se impide aplicarlas retroactivamente en perjuicio de persona alguna. En materia tributaria, al igual que las demás áreas del derecho, acatando la prescripción contenida en el artículo 14 constitucional, no se le puede dar efectos retroactivos a las leyes en detrimento de los contribuyentes; empero, tampoco se pueden retrotraer en su beneficio. Con lo cual el poder impositivo encuentra como límite la irretroactividad de las leyes tributarias no sólo en perjuicio del gobernado, sino también en su beneficio.

Robustece nuestra observación, las siguientes aseveraciones de Emilio Margáin Manautou:

"Se sostiene que para resolver si una ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas y de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor."¹⁸

Sobre este tema, el tratadista citado realiza el cuestionamiento relativo a si el contribuyente que se encuentra exento por una disposición tributaria, ¿adquiere el derecho para que no se le grave en un futuro?, a lo cual da respuesta con una jurisprudencia sustentada por la otrora Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad de Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el importe que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo."¹⁹

¹⁸ Op. cit., página 191.

¹⁹ Ibidem, página 190.

2.3 INGRESOS DEL ESTADO.

2.3.1 CONCEPTO.

El Estado, como ente encargado de la realización de funciones públicas que tienen como finalidad el bien común, requiere de bienes materiales y dinero para lograr este propósito, motivo por el cual, en cada ejercicio fiscal, a través de las funciones legislativa y ejecutiva, elabora la denominada Ley de Ingresos, señalando los ingresos que percibirá en el ejercicio fiscal, correspondiente a un año de calendario, los que lógicamente se destinarán a la realización de las actividades estatales mediante su previsión en el presupuesto de egresos de la Federación.

Entendemos por ingresos del Estado, las entradas en dinero o en bienes, establecidas en un ordenamiento legal, que recibe la hacienda pública y que tienen como destino el ser aplicados a la realización no sólo de los servicios públicos, sino también de las funciones encomendadas al Estado a través de sus tres poderes. Diversos autores los definen, tal es el caso de Narciso Sánchez Gómez, quien señala: "Los ingresos públicos es la cantidad en dinero y en especie que percibe el Estado conforme a su presupuesto respectivo para cubrir las necesidades sociales en un ejercicio fiscal determinado."²⁰ Hugo Carrasco Iriarte los define como: "... la riqueza que éste (el Estado) obtiene, con fundamento en la ley, y forma parte del patrimonio de los particulares, así como de la explotación de su propio patrimonio y del crédito público encomendado a sufragar los gastos de carácter público."²¹

Podemos apreciar de las definiciones anteriores que los ingresos estatales comprenden dinero y bienes materiales. En nuestra actualidad, los ingresos pecuniarios representan la mayoría de los ingresos del Estado,

²⁰ Op. cit., página 191.

²¹ Diccionario de Derecho Fiscal, página 294.

quedando en una menor proporción los ingresos materiales. Para Carlos M. Fonrouge los ingresos públicos son: "... las entradas que obtiene el Estado preferentemente en dinero, para la atención de las erogaciones determinadas por exigencias administrativas o de índole social."²² Definición que robustece nuestra observación anterior. Sin embargo, el Doctor Andrés Serra Rojas solamente comprende como ingresos estatales al dinero, excluyendo los bienes materiales, ello se aprecia plenamente de su definición: "Ingreso público es el dinero que reciben el Estado y los demás entes de derecho público, por diferentes conceptos legales y en virtud de su imperio o autoridad."²³

Una característica de estos ingresos consiste en que deben ser aplicados para las funciones del propio Estado, quien tiene como alta finalidad la consecución del bien público de sus gobernados, por lo que los mismos necesariamente implican su destino al gasto público. Lo que puede explicarse como una relación, en la cual la existencia de los ingresos tienen como efecto inherente su asignación al gasto público mediante el presupuesto de egresos del Estado.

2.3.2 CLASIFICACIÓN.

Los ingresos del Estado son clasificados a través de varios puntos de vista, tanto por autores nacionales como por extranjeros. La clasificación que nos compete es la relativa a los ingresos tributarios y no tributarios, que abordaremos en momentos posteriores. Sin embargo, de manera breve nos referiremos a las clasificaciones sustentadas por algunos tratadistas.

Dentro del grupo de autores extranjeros, podemos mencionar a Grizziotti, quien realiza una clasificación de los ingresos estatales atendiendo a su origen

²² Cit. por SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, op. cit., página 193.

²³ Derecho Administrativo, Segundo Curso, vigésima edición, Porrúa, México, 2000, página 25.

generacional, es decir, al espacio temporal en que se hayan generado. De tal forma, se clasifican en: ingresos provenientes de generaciones pasadas, dentro de los cuales ubica a las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, de empresas económicas y privadas. Los ingresos de la generación presente comprenden las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales, contribuciones ordinarias y extraordinarias, situándose en éstas los impuestos, las tasas o derechos y las contribuciones especiales. Las entradas con cargo a las futuras generaciones abarcan la deuda flotante, los empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y la emisión de papel moneda.²⁴

En nuestro país, la división realizada por el tratadista Ernesto Flores Zavala ha encontrado arraigo en nuestra doctrina, la cual estima que los ingresos del Estado se dividen en: ordinarios y extraordinarios. Los primeros son las percepciones que recibe regularmente el Estado, es decir, son establecidas para cada ejercicio fiscal en la Ley de Ingresos y son destinados a los gastos regulares del Estado. La segunda clasificación, señalada como extraordinaria, comprende los ingresos que el Estado establece para hacer frente a situaciones no previstas y que representan una erogación para solventar las necesidades originadas por acontecimientos imprevistos, como pueden ser guerras, desastres naturales, epidemias.²⁵

Acorde con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004, las entradas que percibirá ese nivel de gobierno se clasifican en:

"Artículo 1.- En el ejercicio fiscal de 2004, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL.

I. Impuestos:

...

II. Contribuciones de mejoras:

...

III. Derechos.

²⁴ Cit. por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *op.cit.*, página 46.

²⁵ *Finanzas Públicas Mexicanas*, trigésimo segunda edición, Porrúa, México, 1997, página 23.

...
IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago:

...
V. Productos:

...
VI. Aprovechamientos:

....
B. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

VII. Ingresos de organismos y empresas:

...
VIII. Aportaciones de seguridad social:

...
C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS

IX. Ingresos derivados de financiamientos..."

Una vez analizadas brevemente las clasificaciones de los ingresos del Fisco más relevantes, es preciso referirnos, en estricto acatamiento a nuestro temario, a la clasificación de los ingresos en tributarios y no tributarios.

2.3.2.1 INGRESOS TRIBUTARIOS.

Concebimos a los ingresos tributarios como aquellas entradas que el Estado, en ejercicio de su facultad impositiva, señala en una norma de jerarquía legal como pago obligatorio de sus gobernados al actualizar las hipótesis de incidencia previstas en las leyes tributarias, con la finalidad de obtener recursos que le permitan la ejecución de sus funciones y que, representan para éstos una obligación de índole jurídico tributaria. Los cuales, en opinión del Doctor Andrés Serra Rojas "... comprenden las obligaciones económicas de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos."²⁶

Adolfo Arrijoa Vizcaíno define a nuestro tema de estudio como "... la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídico-tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de

²⁶ Op. cit., página 26

sufragar los gastos públicos.²⁷ El Magistrado Luis Humberto Delgadillo señala a los ingresos tributarios como "... aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin de obtener recursos..."²⁸, añadiendo que al igual que toda disposición legal debe fundarse en la Constitución, no obstante que la misma no define a las contribuciones.

La expresión "ingresos tributarios" guarda cierta sinonimia con la voz "contribuciones", e incluso, en opinión de un amplio sector de la doctrina, con los "tributos". Al respecto, cobra relevancia la definición elaborada por el tratadista Dino Jarach, la cual enuncia: "El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo."²⁹ Partiendo de estas ideas, la clasificación legal de los ingresos tributarios se encuentra prevista en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 2.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

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

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

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

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en

²⁷ Derecho Fiscal, décimo quinta edición, Themis, México, 2000, página 125.

²⁸ Op. cit., página 39.

²⁹ El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, Revista de Jurisprudencia Argentina, Buenos Aires, 1943, página 18.

la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones establecidas a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

...

2.3.2.2 INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos no tributarios comprenden las entradas que percibe el Estado distintas de las obtenidas en ejercicio de su potestad tributaria, las cuales se derivan de la explotación de los recursos con que cuenta o de las percepciones por concepto de endeudamiento que percibe en aras de completar las cantidades destinadas al gasto público. Coincidente con lo anterior, Delgadillo Gutiérrez menciona: "Los ingresos no tributarios se derivan de la explotación de los recursos del Estado o de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto."³⁰

El tratadista Hugo Carrasco Iriarte distingue a los ingresos tributarios de los no tributarios de la siguiente forma: "La diferencia entre estos dos estriba en que los no tributarios derivan de la explotación de los recursos del Estado o en su defecto de los financiamientos que éste solicita y los tributarios se derivan de la facultad potestativa del Estado."³¹ Con base en estas ideas, podemos afirmar que *a contrario sensu* de los ingresos tributarios, los no tributarios no representan la obligación de los particulares de aportar bienes para el erario público, toda vez que al no establecerse por conducto de la potestad tributaria no generan para éstos el deber contributivo.

La doctrina clasifica a los ingresos no tributarios en: patrimoniales y crediticios. Quedan comprendidos dentro del primer grupo las percepciones que recibe el Estado por concepto de contraprestaciones por los servicios que presta en funciones de Derecho privado, así como por los obtenidos por el uso,

³⁰ Op. cit., página 39.

³¹ Diccionario de Derecho Fiscal, página 294.

aprovechamiento, explotación o enajenación de sus bienes de dominio privado, los cuales en nuestra legislación fiscal son denominados productos. También forman parte de esta clase de ingresos, las entradas que percibe la Administración Pública Federal Paraestatal, ya que su patrimonio es parte de la riqueza del Estado.

Finalmente, integran esta clasificación los aprovechamientos, que son ingresos que percibe el Estado distintos a los previamente enunciados y a las contribuciones. En términos de la fracción VI del artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2004 comprenden:

1. Multas.
2. Indemnizaciones.
3. Reintegros:
- ...
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.
6. Participaciones de los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.
7. Aportaciones de los Estados, Municipios y de los particulares para el Sistema Escolar Federalizado.
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.
9. Cooperación de los gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
10. 5% de días cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados por la Secretaría de Salud.
11. Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal.
16. Cuotas compensatorias.
17. Hospitales militares.
18. Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
19. Recuperaciones de capital:
- ...
20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal.

21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios.
 22. Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras.
 23. No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.
 24. Otros:
- ..."

Corresponde al grupo de los ingresos no tributarios crediticios, las cantidades que el Estado obtiene por vía de préstamo a nivel interno o externo, pudiendo ser de particulares, nacionales o extranjeros, o de Estados u organismos financieros internacionales, los cuales debe pagar en los plazos establecidos para tal efecto. A este rubro pertenecen los documentos negociables que emite el Estado por conducto de la Administración Pública Federal, ya sea por las dependencias oficiales o por las empresas paraestatales. Entre los cuales, los Cetes, Bondis, Tesobonos y Ajustabonos son emitidos por el Gobierno Federal, correspondiéndole a las empresas de participación estatal la expedición del papel comercial y de los petropagarés. Estas figuras son negociables en el mercado de dinero de la Bolsa Mexicana de Valores y convierten a sus compradores en acreedores del Estado.

Dentro de esta subclasificación encontramos la figura de los empréstitos, que definimos como el acto jurídico-financiero por virtud del cual el Estado recibe en forma de préstamo determinadas cantidades provenientes de sujetos privados, nacionales o extranjeros, de Estados o de organismos financieros internacionales, las cuales serán pagadas en los términos y plazos convenidos, con las formalidades y limitantes que la Constitución y la legislación señalan. Su establecimiento compete al Congreso de la Unión, quien señala las bases sobre las cuales el Ejecutivo Federal puede celebrarlos con cargo al crédito de la Nación. Cabe señalar que solamente se autorizaran cuando se destinen a la realización de obras públicas que benefician al país y en el caso de regulación monetaria.

Como formalidades en el procedimiento legislativo referente a la deuda pública, tenemos que su discusión –al igual que la de las contribuciones– debe iniciarse en la Cámara de Diputados, según lo establece el artículo 72 constitucional en su inciso h). Atendiendo al federalismo consagrado en la Carta Magna, los tres niveles de gobierno –Federación, entidades federativas y municipios– se encuentran autorizados para contraer empréstitos. Sin embargo, se encuentra vedado a las entidades federativas y los municipios su celebración con gobiernos o particulares extranjeros, según disposición expresa de los artículos 117, fracción VIII, y 115, aunque este último lo señale en forma tácita, toda vez que no prevé en su contenido la autorización correspondiente.

2.4 LA OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

2.4.1 CONCEPTO.

El término “obligación” en su acepción lisa y llana, sin los calificativos “jurídico-tributaria”, tiene su origen en el Derecho romano, donde se definió en el siguiente tenor: “*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*” (la obligación es un vínculo, por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad).³² Su estudio y concepción fueron realizados por el Derecho Civil, forjando así, una figura jurídica de suma trascendencia no sólo para esa disciplina del derecho, sino también para otras, entre las cuales se encuentra la materia tributaria.

Basándonos en la definición anterior, nos es dable decir que la obligación jurídico-tributaria es el vínculo jurídico, por medio del cual las personas jurídicas individuales y colectivas, nacionales o extranjeras, al actualizar las hipótesis de

³² GARCÍA DEL CORRAL, D. Ildefonso, Cuerpo del Derecho Civil Romano, primera parte, Instituta-Digesto, Jaime Molines Editor-Editorial Lex Nova, Madrid, 1889, página 101.

incidencia previstas en las leyes impositivas, se ven en la necesidad de efectuar un pago en dinero, excepcionalmente en especie, hacia el Estado, con la finalidad de aportar recursos para el gasto público. Dino Jarach aportó el concepto clásico de la misma al Derecho Tributario, el cual enuncia:

“... es una obligación *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligado hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el supuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender de la verificación de un hecho jurídico, el titulado supuesto legal del tributo o hecho imponible.”³³

Esta definición nos permite advertir la presencia de los elementos de la obligación jurídico-tributaria: su fuente, la ley; los sujetos que intervienen, acreedor y deudor; su objeto, pagar las contribuciones generadas, así como también ciertos deberes formales; y el momento de su nacimiento, la realización del supuesto jurídico.

En lo conducente a esta obligación público-subjetiva, Narciso Sánchez Gómez menciona:

“La obligación jurídico tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado, al fincarle a las personas físicas y morales que coinciden con el hecho generador de una contribución, el deber de aportar una parte de su riqueza, ingresos o ganancias para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.”³⁴

La facultad impositiva del Estado se manifiesta al prever en las normas tributarias los supuestos de *facto* o de *iure*, que al realizarse darán lugar al deber de los gobernados de aportar una parte de su patrimonio para el fisco, o bien, para algún fondo de seguridad social, según sea la contribución generada, lo cual constituye la obligación jurídico-tributaria. Una vez generadas las contribuciones, se harán efectivas por el Estado a través de la competencia

³³ Op. cit., página 62.

³⁴ Op. cit. página 335.

tributaria que ejerce el Poder Ejecutivo, y según hemos estudiado, consiste en una función distinta de la potestad tributaria, que la complementa.

Emilio Márgain Manautou concibe a nuestro tema en estudio como: "... el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie."³⁵ De cuya definición, advertimos la existencia de dos sujetos en la obligación jurídico-tributaria: el primero de ellos es el Estado, quien interviniendo como sujeto activo, tiene el derecho a percibir las contribuciones generadas; mientras que la calidad de sujeto pasivo se reserva para la persona jurídica individual o colectiva que actuando como gobernado, actualizó los supuestos contenidos en las leyes impositivas, que le imponen el deber de contribuir a la hacienda pública.

En este orden de ideas, el jurista Hugo Carrasco Iriarte, prescindiendo del calificativo "jurídico", define a la obligación tributaria a partir de los siguientes elementos:

- a) Una obligación de derecho público;
- b) Tiene por sujeto activo al Estado, único titular originario de la soberanía financiera;
- c) Es una pretensión que el Estado define a través de sus órganos administrativos;
- d) Es una pretensión que se dirige a los sujetos pasivos de la obligación, ya sean deudores directos, ya estén señalados por ley como responsables hacia el Estado en lugar de los deudores directos o conjunta o solidariamente con éstos;
- e) Tiene por objeto una prestación pecuniaria;
- f) Tiene su fuente jurídica en la ley, y
- g) Tiene su causa ético jurídica en los servicios generales y particulares que el Estado presta a los contribuyentes y en la capacidad individual de estos últimos para contribuir a los gastos públicos."³⁶

Según lo hemos advertido de los conceptos anteriores, la obligación jurídico-tributaria comparte ciertos elementos de la obligación civil. Los cuales a

³⁵ Op. cit., página 226.

³⁶ Diccionario de Derecho Fiscal, página 353.

saber, son la existencia de dos sujetos distintos en sus aspectos cualitativos, un acreedor y un deudor; un objeto, siendo en el caso de la obligación jurídico-tributaria primordialmente un dar, en conjunto con algunas conductas calificadas como hacer, no hacer y tolerar. Asimismo, existen ciertas características que las diferencian, bástenos citar por el momento la unilateralidad de la obligación jurídico-tributaria, así como su fuente.

Ambas obligaciones cuentan con la existencia de dos sujetos vinculados entre sí, a quienes corresponden las calidades de acreedor y deudor, que en la terminología del Derecho romano clásico se denominaban *creditor* y *debitor*, respectivamente. La figura del acreedor se reserva para la persona que tiene el derecho de exigir a otra persona la observancia de determinada conducta a su favor, a *contrario sensu*, el deudor se encuentra afecto a observar la conducta precedente en favor de su acreedor. Con ambas situaciones, el derecho a exigir del acreedor y el deber de cumplir del deudor se integra la relación jurídica.

Referente a la obligación jurídico-tributaria, la calidad de acreedor se reserva para el Estado, ya que si es quien en ejercicio de su potestad tributaria determina en leyes las conductas que darán origen a la obligación de sus gobernados de contribuir a la hacienda pública, es por ende, quien tiene derecho a exigir el cumplimiento de tales obligaciones. En el caso de nuestro país, el Estado ejerce este derecho a través de sus tres niveles de gobierno, quienes son considerados como sujetos activos de dicha obligación. Sin embargo, debemos aclarar el caso de los municipios, si bien éstos no cuentan con atribuciones para crear contribuciones, ello no les impide percibir el pago de las creadas por los Congresos federal o local, toda vez que tienen facultades para efectuar su cobro; es decir, poseen competencia tributaria.

En ambas obligaciones, jurídico-tributaria y civil, existe un sujeto que tiene el deber de observar determinada conducta en favor de su acreedor, la cual, siguiendo la terminología romana, puede consistir en un *dare* (dar), un

facere (hacer), un *non facere* (no hacer) y un *pati* (tolerar). En nuestra materia, el sujeto pasivo se clasifica en: sujeto pasivo principal o por adeudo propio y responsable solidario o sujeto pasivo por adeudo ajeno. El primero de ellos lo es el individuo o la persona jurídica colectiva que actualiza el presupuesto de hecho consagrado en la ley tributaria; dando origen con su conducta a la obligación jurídico tributaria.

El responsable solidario o sujeto pasivo por adeudo ajeno es aquella persona distinta del causante principal, que por voluntad propia o de la ley se encuentra constreñido a cumplir con la obligación tributaria del contribuyente directo hasta por el monto de la misma. Al respecto, la doctrina ha clasificado a los responsables solidarios en recaudadores, retenedores, responsables por representación, por responsabilidad objetiva y voluntarios. El Código Fiscal de la Federación enumera en su artículo 26, a cuyo contenido nos remitimos, a los responsables solidarios que son reconocidos en nuestro derecho patrio; a quienes se les puede exigir el cumplimiento en el pago de las contribuciones y sus accesorios omitidos por el sujeto pasivo principal.

La idoneidad de esta figura permite que los créditos fiscales del Estado nunca queden sin cubrir, toda vez que al no enterarlo el contribuyente, los mismos pueden ser exigidos a las personas que guardan relación con él, y a las cuales la ley les impone el deber de efectuar el pago respectivo. Siendo pertinente señalar que en el caso particular de las funciones encomendadas a los retenedores, la Suprema Corte de Justicia de la Nación las ha considerado como actividades auxiliares de la Administración Pública. En tratándose de las personas jurídicas colectivas con tal calidad, la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal ha determinado que la retención de impuestos efectuada por aquéllas es correcta, dado que el Estado ejerce sobre ellas mayores medidas de fiscalización, que las efectuadas sobre los contribuyentes individuales.³⁷

³⁷ Cfr. NOVENA ÉPOCA, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO XIV, AGOSTO DE 2001, PÁGINAS 250-253.

El objeto de la obligación jurídico-tributaria consiste primordialmente en un dar, esto es, pagar las contribuciones generadas; sin embargo, aunados a este objeto existen otros deberes, los cuales implican un hacer, no hacer y tolerar. Motivo por el cual la doctrina ha distinguido entre dos contenidos de esta obligación público-subjetiva, uno de carácter sustantivo y uno de carácter formal. Los cuales, siguiendo los lineamientos del Magistrado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, conforman la obligación jurídico-tributaria de carácter sustantivo y la de carácter formal respectivamente. Con independencia de ello, existen estudiosos del Derecho Tributario y Fiscal que se refieren a estas obligaciones con las expresiones "principal" y "accesoria", o bien, "principal" y "secundaria". No compartimos estas opiniones en atención a lo expresado por el propio Luis Humberto Delgadillo:

"... cabe señalar que algunos autores denominan obligación principal a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones accesorias o secundarias. Debemos aclarar que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone deriva, lo cual como podemos darnos cuenta, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar y, es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aún después de que se haya extinguido la obligación principal."³⁸

El contenido de la obligación jurídico-tributaria sustantiva consiste en un dar; es decir, en efectuar el pago de las contribuciones al Estado. Al tratarse de una obligación público subjetiva requiere para su plena vigencia encontrarse consagrada en la Norma Fundamental del Estado. En el caso de nuestro país, la Constitución Política contempla en su artículo 31, fracción IV, la obligación de los mexicanos en contribuir para los gastos de la Federación, entidad federativa, Distrito Federal o municipio en que residan.

Las obligaciones formales implican diversas conductas que atendiendo al contenido del deber emanado consisten en: inscribirse al Registro Federal de

³⁸ Op. cit., página 99.

Contribuyentes que lleva el Servicio de Administración Tributaria, organismo desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por lo que se refiere a la obligación formal de hacer; el deber de no hacer inmerso en esta clase de obligaciones, ordena a los contribuyentes no llevar la contabilidad en forma distinta a lo ordenado por la ley, no introducir mercancías prohibidas al territorio nacional, así como no omitir el pago de impuestos; por lo que respecta al deber formal de tolerar, éste se manifiesta al ordenar a los contribuyentes permitir la realización de las facultades de comprobación en su domicilio.

Estas obligaciones tienen su fundamento en las disposiciones constitucionales y legales siguientes: el deber de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes se encuentra previsto en los párrafos primero y segundo del artículo 27 del Código Fiscal de la Federación; los deberes consistentes en prohibiciones encuentran su sustento legal en los artículos 83, fracción III, 103 y 108 del Código citado; la tolerancia de los contribuyentes hacia la facultad de comprobación conocida como visita domiciliaria se funda en el párrafo decimoprimer del artículo 16 constitucional, y en los diversos 42, fracción III, 44 y 45 del Código Fiscal Federal.

Entre las diferencias que se presentan en ambas obligaciones, la propia del Derecho Privado y la relativa a nuestra materia, encontramos las referentes a la imposición de deberes para las partes, y a la fuente de donde nacen las mismas. Conforme a la primer característica, la obligación tributaria es unilateral, atendiendo a que sólo impone deberes para el sujeto pasivo; es decir, al contribuyente como individuo constreñido al pago de los tributos generados con su conducta, y que constituye a su vez, el correlativo derecho del Estado, como sujeto activo, para exigir de su deudor el cumplimiento de la obligación. Esta característica nos permite distinguirla de las obligaciones civiles, las cuales pueden ser bilaterales o unilaterales, considerando el establecimiento de deberes para uno o ambos partícipes de la misma.

Otra distinción que debemos atender es la relativa a las fuentes de ambas obligaciones, mientras que las obligaciones civiles pueden tener diversos orígenes, tales como los contratos, donde los particulares son partícipes con su voluntad, la declaración unilateral de voluntad, el hecho ilícito, el enriquecimiento ilegítimo, la voluntad de la ley, la responsabilidad profesional; la obligación jurídico tributaria sólo emana de la voluntad del legislador, ya que es quien prevé en las leyes impositivas las conductas de hecho o jurídicas que al acaecer en la realidad darán lugar al nacimiento de la obligación contributiva. Lo cual nos autoriza a decir que a *contrario sensu* de las obligaciones civiles originadas por la voluntad de los particulares, el deber de índole tributario, no requiere de dicha voluntad para su nacimiento.

Ahora bien, como hemos mencionado, la obligación jurídico-tributaria surge al realizarse la conducta prevista en la norma impositiva. La cual constituye un supuesto hipotético, que ha sido denominado por la doctrina como hecho imponible, mismo que en concepto del autor Fernando Sáinz de Bujanda es: "... el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria"³⁹. El cual corresponde a la idea de supuesto jurídico del jurista Eduardo García Máynez: "... hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias previstas por la norma."⁴⁰

Concebimos al hecho imponible como la hipótesis de carácter general y abstracto, prevista en la norma impositiva que al concretizarse por medio de alguna conducta da lugar a la obligación jurídico-tributaria. En nuestro derecho patrio es menester que el hecho imponible contenga los elementos de las contribuciones: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, características que deben consagrarse en una norma formal y materialmente legislativa. Al respecto, el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación señala que toda disposición que contenga estos elementos será de aplicación estricta.

³⁹ Cit. por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., página 115.

⁴⁰ Introducción al Estudio del Derecho, cuadragésimo octava edición, Porrúa, México, 1996, página 170.

El nacimiento de la obligación de índole fiscal se da con la realización del hecho generador, el cual consiste en la actualización del presupuesto fáctico o jurídico con la actuación del gobernado. En opinión de López Velarde, la obligación jurídico tributaria nace "... en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley."⁴¹

El hecho imponible es definido por el tratadista Mario Pugliese como: "... la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa."⁴² Con base en el pensamiento de este tratadista, se precisó en el artículo 6º del Código Tributario Federal el nacimiento de las contribuciones. A lo cual debemos añadir que los códigos anteriores se refirieron concretamente al nacimiento de la obligación jurídico-tributaria, en contraste con el actual ordenamiento tributario, que sólo alude al nacimiento de las contribuciones.

2.4.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

2.4.2.1 PANORAMA DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA EN LAS CONSTITUCIONES ANTERIORES.

La obligación jurídico-tributaria como obligación público-subjetiva a cargo de los gobernados requiere encontrarse plasmada en el ordenamiento supremo del Estado para su plena existencia jurídica. Tal exigencia ha sido considerada por los diversos Congresos Constituyentes que ha tenido nuestro país. Lo cual podemos apreciar en las diferentes Leyes Fundamentales del siglo XIX, iniciando con la Constitución de Cádiz de 1812 hasta la Carta Magna de 1857. Las cuales, al recoger el ideal del Estado liberal de derecho, también se

⁴¹ Cit. por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, op. cit. página 271.

⁴² Instituciones de Derecho Financiero, segunda edición, Porrúa, México, 1976, página 245.

refirieron a los deberes de sus gobernados para con él, destacando entre ellas el deber de contribuir para los gastos del Estado.

Comenzaremos nuestro estudio con la Constitución española de Cádiz de 1812, la cual se dirigió a la Nueva España como parte integrante del Reino español. Al referirse a los españoles como todo individuo nacido en los territorios españoles, quedo suprimida la desigualdad existente entre los indígenas, criollos, mestizos y españoles; otorgándoles los mismos derechos e imponiéndoles idénticas obligaciones. En esta tesitura, el artículo 8 estableció: "También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado." Con cierta influencia de las ideas expuestas por Adam Smith, el capítulo VII de esta Carta, referente a las contribuciones, señaló los principios de equidad o igualdad tributaria y proporcionalidad en sus numerales 339 y 340.

La Constitución de Apatzingán de 1814 se refirió a las contribuciones como donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa, aclarando que no deben ser entendidas como extorsiones de la sociedad; lo cual se consignó en el artículo 36 del aludido cuerpo constitucional. Asimismo, considerando la obligación jurídico-tributaria como uno de los deberes del ciudadano para con su patria, el artículo 41 estableció:

"Las obligaciones de los ciudadanos para con la patria son: una entera sumisión a las leyes, un obediencia absoluto a las autoridades constituidas, una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos, un sacrificio voluntario de los bienes y de la vida cuando sus necesidades lo exijan. El ejercicio de estas virtudes forma el verdadero patriotismo."

Al respecto, resulta interesante lo señalado por Salvador Rocha Díaz en lo conducente al patriotismo: "... sentimos la necesidad de afirmar que es en esta visión, en la del patriotismo, que los mexicanos debemos vivir nuestra

obligación de contribuir a los gastos públicos... en cumplimiento de un deber que impone la nacionalidad."⁴³

La Primera de las Siete Leyes Constitucionales de 1836 consagró los derechos de los gobernados, así como también las obligaciones a su cargo; consecuentemente la obligación jurídico-tributaria quedó comprendida en la fracción II del artículo 3º, que disponía:

"Artículo 3.- Son obligaciones del mexicano:

...

II.- Cooperar a los gastos públicos del Estado con las contribuciones que establezcan las leyes y le correspondan."

Recordemos que uno de los grandes cambios presentados con la expedición de las Siete Leyes de 1836 lo fue el establecimiento de una forma de Estado Central; en el cual, al no existir las entidades federativas con cierta autonomía de gobierno, convirtió al gobierno central en el acreedor único de las contribuciones. Lo cual difiere de nuestra actual disposición constitucional que señala como sujetos activos de la referida obligación a los tres niveles de gobierno que integran nuestro sistema federal, los cuales, como lo hemos mencionado, son la Federación, las entidades federativas o el Distrito Federal y los municipios.

Las Bases Orgánicas de la República Mexicana de 1843 continuaron con la misma postura que sus predecesoras en cuanto a la obligación público-subjetiva de índole contributiva de los gobernados. La cual debía ser cubierta por los mexicanos, tal como lo señalaba el artículo 14 del aludido cuerpo constitucional: "Es obligación del mexicano contribuir a la defensa y a los gastos de la Nación."

⁴³ Estudio de la fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial en Estudios Jurídicos en Memoria de Alfonso Noriega Cantú, Porrúa, México, 1991, página 373.

La Carta Magna de 1857 fue un antecedente de suma trascendencia para nuestra Constitución actual, debido a que muchas de sus instituciones fueron retomadas por el Constituyente posrevolucionario, entre las cuales destacamos nuestro tema de estudio. En tal tenor, la fracción II del artículo 31 dispuso:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

...

II. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Mediante la reforma constitucional de fecha 10 de junio de 1898, se adicionó la obligación público-subjetiva de índole castrense, relativa a la prestación del servicio militar, a la redacción del artículo 31 constitucional; misma que se plasmó en su fracción II. Por lo que la obligación contributiva, inicialmente contemplada en el texto de dicha fracción, quedó inmersa en la nueva fracción III, sin sufrir cambio alguno en su contenido.

2.4.2.2 LA OBLIGACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN DE 1917.

Actualmente, la obligación tributaria se encuentra comprendida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, teniendo como antecedentes inmediatos las fracciones II y, posteriormente, III del artículo 31 de la Carta Magna de 1857; las cuales no sólo han influido en su contenido literal, sino también en la visión jurisprudencial que se tuvo de la misma en tratándose de los derechos público-subjetivos emanados de dicho ordinal y de si la potestad tributaria era un poder inmensurable o no, excluyéndola del conocimiento del Poder Judicial de la Federación.

Inicialmente, la fracción IV del artículo 31 de la Ley Fundamental no contemplaba al Distrito Federal en su contenido, toda vez que disponía:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Atribuimos lo anterior a la naturaleza *sui generis* de la Ciudad de México como sede de los Poderes de la Unión. Sin embargo, mediante la reforma de fecha 25 de octubre de 1994, acorde con las ideas democráticas de la época, el Distrito Federal fue incluido en la redacción de la fracción en estudio, para actualmente señalar *ad litteram*:

"Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El desarrollo jurisprudencial de esta fracción ha encontrado dos corrientes que pueden considerarse como polos opuestos, o mejor aún, como tesis y antítesis. Bajo la vigencia de la Constitución de 1857, los gobernados acudieron mediante el Juicio de Amparo ante el Poder Judicial de la Federación aduciendo la inconstitucionalidad de determinados impuestos por ser demasiado onerosos para sus economías. Siendo Presidente de nuestro Máximo Tribunal el jurista Ignacio Luis Vallarta, se resolvió declarar que el Poder Judicial no se encontraba facultado para pronunciarse sobre las atribuciones de su símil Legislativo en materia de contribuciones; puesto que la única defensa que tienen los gobernados ante el establecimiento de impuestos desproporcionados era el sufragio, mediante el cual debían ser cautelosos al elegir a sus representantes en tal poder, escogiendo a aquellos que garanticen ser probos en el ejercicio de sus funciones.

Con base en el argumento del jalisciense, el Poder Judicial de la Federación se abstuvo de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de los impuestos desproporcionales e inequitativos. Sin embargo, como lo señala

Salvador Rocha Díaz, fue hasta el año 1925, cuando este poder se pronunció sobre sus atribuciones para declarar la inconstitucionalidad de los impuestos que no acaten los mandatos de la fracción IV del artículo 31 constitucional. Interrumpiendo así, el pensamiento vigente desde la época de Vallarta. Siendo menester señalar que este criterio surgió en la ejecutoria recaída al recurso de revisión interpuesto por el C. Aurelio Maldonado, de la cual transcribimos la parte que justifica estas atribuciones:

" ...

Quinto.- ... es conveniente modificar la jurisprudencia de la Corte, estableciendo ahora que si está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo en cada caso en especial, cuando aparezca a los ojos del Poder Judicial que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o porque se ha excedido el Poder Legislativo en sus facultades constitucionales. Esta facultad de la Suprema Corte de Justicia proviene de la obligación que tiene de examinar, cuando se ha reclamado como violación de garantías, la falta de proporción o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo 31 de la Constitución Política, que establece en su fracción IV esos requisitos como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de las garantías que protegen los artículos 14 y 16 constitucionales..."⁴⁴

Dicho criterio fue sustentado como jurisprudencia por el Tribunal Pleno en la Sexta Época del Semanario Judicial de la Federación, la cual enuncia:

"IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo

⁴⁴ Ejecutoria citada por ROCHA DÍAZ, Salvador, op. cit., página 388.

que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I, del artículo 103 de la Constitución, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos que se enderezaran contra leyes o actos del Poder Legislativo.

SEXTA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, PRIMERA PARTE, JURISPRUDENCIA 11, PÁGINAS 42 - 43."

Esta jurisprudencia constituyó un parteaguas en nuestra historia jurídica. Con base en ella, el Poder Judicial reconoció los derechos público-subjetivos que emanan de dicha fracción y se pronunció sobre la inconstitucionalidad de las contribuciones que no cumplen con los requisitos de legalidad, equidad, proporcionalidad y destino al gasto público. Edificando así, un Derecho Tributario que persigue alcanzar los más altos fines del Derecho: justicia, equidad y bien público. Con ello, el Poder Judicial de la Federación se convirtió en el garante de la constitucionalidad de las contribuciones decretadas por el Legislativo; ya sea como protector de los derechos fundamentales de los gobernados, a través del ejercicio de la acción de Amparo, o bien, como defensor de la Constitución, en sus aspectos dogmático y orgánico, acorde con la finalidad de la Acción de Inconstitucionalidad.

Consideramos que esta fracción constituye una norma imperativa y atributiva, en virtud de que señala la obligación de los gobernados en contribuir para los gastos del Estado y al mencionar la legalidad, proporcionalidad, equidad y destino de las contribuciones, concede los derechos público-subjetivos de seguridad jurídica en materia tributaria; los cuales deben ser observados por los poderes legislativos estatales y federal en el ejercicio de su potestad tributaria. Al respecto, debemos recordar lo señalado en el primer capítulo del presente trabajo de investigación, en lo relativo a la extensión de las garantías individuales a los preceptos constitucionales de los cuales emane un derecho en favor del gobernado, no obstante, se encuentre comprendido fuera del capítulo referente a las garantías individuales.

Ahora bien, se ha suscitado en nuestro foro jurídico la controversia relativa a ¿si los extranjeros se encuentran excluidos del deber contributivo para con el Estado? Toda vez que el artículo 31 enumera las obligaciones de los mexicanos, y del análisis sistemático y armónico de los artículos 30 y 33 constitucionales, se observa que las personas que no poseen la nacionalidad mexicana son extranjeras. En consecuencia, como resultado de la exclusión tácita del artículo 31 de la Norma Fundamental, no tienen tal obligación. Al respecto han habido múltiples opiniones, tanto de diversos tratadistas como de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que justifican la obligación de los extranjeros en contribuir para los gastos del Estado, los cuales serán tratados a continuación.

Al respecto, Salvador Rangel Solórzano y Karla Lara Solís acuden a las fracciones VII y XVI del artículo 73 constitucional como fundamento de la obligación tributaria de lo extranjeros, las cuales señalan respectivamente las facultades del Congreso de la Unión para imponer contribuciones y legislar en materia de nacionalidad y condición jurídica de los extranjeros en la República, afirmando:

"... en tanto exista una ley federal que así lo indique, los extranjeros estarán obligados a contribuir a los gastos públicos y, en nuestro sistema jurídico, queda definitiva y debidamente legitimada esta obligación a cargo de los extranjeros que gozan, al respecto, de las mismas garantías que los mexicanos."⁴⁵

Emilio Margáin Manautou reconoce este problema, al cual da respuesta justificando la obligación tributaria a cargo de los extranjeros en el acceso que tienen a las instituciones públicas en condiciones idénticas a nosotros como nacionales, señalando:

"Como nuestra Carta Magna guarda silencio respecto a los extranjeros, se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como lo son el Código

⁴⁵ Guía del Extranjero, Colección Leyes comentadas, Oxford University Press, México, 1999, página 165.

Fiscal de la Federación o la extinta Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimándose que aun sobre este punto hay una laguna en nuestra Constitución, los extranjeros si están obligados al pago de tributos dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en igualdad de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para que contribuyan al gastos público."⁴⁶

Conforme a estos criterios resulta inconcusa la obligación de los extranjeros en contribuir al gasto público. A lo cual agregamos que si el Estado ejerce su soberanía en su territorio, al ser la potestad tributaria una de sus manifestaciones, tiene aplicación en el mismo, por ende, sus gobernados, sin reparar en su nacionalidad, se encuentran afectos a contribuir para los gastos de la República. Lo cual encuentra apoyo en el artículo 1º de la Constitución que proclama la Garantía de Igualdad para todos los individuos que se encuentren en el territorio nacional, así como en el diverso 33 constitucional que les confiere a los extranjeros las mismas prerrogativas que a los mexicanos. Concomitantemente, por razones de justicia conmutativa tienen las mismas obligaciones, entre ellas, la relativa al pago de contribuciones.

No pasamos por alto, que nuestra Carta Magna no enuncia expresamente esta obligación de los extranjeros. Tal exclusión la atribuimos a la técnica legislativa del constituyente originario, puesto que la obligación tributaria está consagrada en el artículo 31, previsto en el Capítulo II del Título I, intitulado "De los mexicanos." Sin embargo, de forma tácita al encontrarse facultado el Congreso del Unión para legislar en materia de contribuciones y de condición jurídica de los extranjeros, como también por razones de equidad tributaria, se encuentran afectos a solventar el pago de las contribuciones generadas con su conducta. Pues ante tal omisión, se vulnerarían nuestros derechos fundamentales como nacionales, toda vez que los extranjeros realizarían los mismos hechos imponible sin contribuir al gasto público, llevando nosotros como mexicanos el deber de contribuir al fisco.

⁴⁶ Op. cit., página 264.

2.4.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES.

En este apartado nos corresponde analizar las garantías de seguridad jurídica en materia tributaria previstas en la fracción IV del artículo 31 constitucional. La doctrina considera que dichas garantías son: la legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad de las contribuciones y destino al gasto público. Estos derechos público-subjetivos deben ser observados por las contribuciones decretadas por los poderes legislativos, a nivel local y federal; a lo cual debemos añadir que, con excepción de la garantía de legalidad tributaria, los derechos restantes revisten ciertas peculiaridades que son diferentes dependiendo del ingreso tributario.

2.4.3.1 LEGALIDAD.

Hemos apuntado que la garantía de legalidad tributaria es la base de todas las contribuciones, puesto que por regla general deben establecerse en una norma formal y materialmente legislativa; lo cual, en opinión nuestra, obedece a dos postulados. El primero de ellos es referente al ejercicio de la potestad tributaria, que tiene como limitante, reservar su ejercicio a la ley; es decir, esta atribución del Estado sólo puede manifestarse en disposiciones legales, no en otro ordenamiento jurídico. Nuestro segundo razonamiento hace hincapié en la creación de contribuciones por parte del Poder Legislativo, órgano que por disposición constitucional se encuentra facultado para ello, lo cual obedece a la representación política existente en él; de tal forma que los gravámenes son establecidos considerando la opinión del pueblo, a través de sus representantes en el Congreso de la Unión.

El principio de legalidad tributaria consiste en el establecimiento de las cargas fiscales en ley, en la cual se precisan los elementos propios de la contribución: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, y en opinión de algunos

doctrinarios, la época de su pago y la exención a los mismos. Debido a esta consagración legal se permite que el contribuyente tenga la certeza del alcance de las contribuciones que debe pagar. Cumpliendo así, el principio de seguridad jurídica que se encuentra latente en todo Estado de derecho.

Debemos expresar que para la observancia de este derecho público-subjetivo, el legislador debe señalar en la norma tributaria los elementos que componen la figura de la contribución, sin remitir a un ordenamiento diverso para conocerlos, pues por mandato del constituyente, la imposición de las contribuciones se encuentra reservada a la ley. En este tenor se ha pronunciado nuestro Máximo Tribunal, al declarar la inconstitucionalidad de las leyes tributarias que remiten a un ordenamiento distinto del legal para conocer alguno de los componentes del tributo. Ejemplo de ello lo fue el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2001, el cual remitía a los Certificados de la Tesorería de la Federación para calcular un componente de la base del impuesto.⁴⁷

Cabe indicar que la garantía de legalidad tributaria no se agota con la previsión legal de los tributos, sino que se encuentra íntimamente relacionada con la garantía de seguridad jurídica de legalidad, conforme a la cual las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. Dando como resultado la imposición de gravámenes en normas legales, así como también, la precisión en ellas, de las facultades de la autoridad administrativa para efectuar el cobro correspondiente, imposibilitando con ello, la arbitrariedad en su recaudación y cobranza. Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha considerado la relación existente entre las garantías de legalidad en materia tributaria y de seguridad jurídica de legalidad, las cuales se complementan en el ámbito fiscal, al prever los alcances del impuesto y las atribuciones de las autoridades

⁴⁷ Cfr. NOVENA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO X, AGOSTO 1999, PÁGINA 50, TESIS P./J.78/99.

administrativas para recaudarlos o cobrarlos, lo cual sostiene en la jurisprudencia que citamos a continuación:

"IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté, establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, están consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no están previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.
SÉPTIMA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, TOMO 91 - 96, PRIMERA PARTE, PÁGINA 173."

Como lo hemos estudiado, si la potestad tributaria tiene como único límite en forma directa el manifestarse en normas formal y materialmente legislativas, es inconcuso, que las contribuciones resultado del ejercicio de esta

atribución deban encontrarse comprendidas en un ordenamiento de talla legal, cumpliendo así el mandato del constituyente originario. El Pleno de nuestro Alto Tribunal ha sostenido este criterio en la jurisprudencia que mencionamos enseguida, la cual señala la técnica judicial consistente en examinar previamente la legalidad de las contribuciones, respecto de los demás derechos público-subjetivos, pues al incumplir este requisito, su inconstitucionalidad es latente, siendo innecesario el estudio del cumplimiento de las restantes garantías consagradas en la fracción IV del artículo 31 constitucional:

"LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no están previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no están expresamente previstos en una ley formal y material.
NOVENA ÉPOCA, TOMO X, AGOSTO 1999, TESIS P./J. 77/99."

2.4.3.2 PROPORCIONALIDAD.

La garantía de proporcionalidad prevista en el artículo 31 constitucional se refiere a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos del tributo en relación con la tasa fijada en ley. De tal forma, esta característica se apreciará en las contribuciones que tienen una tasa o tarifa más elevada, la cual es aplicable a las personas que tienen ingresos de igual característica, lo que refleja su capacidad económica, y por ende, una mayor posibilidad de contribuir al gasto público, denominada capacidad contributiva. A *contrario sensu*, los sujetos que perciben menores ingresos deberán contribuir en forma idéntica, es decir, les corresponderá pagar conforme a una tasa menor de la señalada para

las personas de altos ingresos, pues ante la existencia de tasas elevadas aplicables a los individuos de menores ingresos, se mermará su economía, al gravárseles los ingresos que garantizan su subsistencia.

La edificación de la proporcionalidad de las contribuciones como un derecho público-subjetivo que debe ser apreciado en forma individual, rompe con la idea prevaleciente en el siglo XIX. La cual sostenía que la proporcionalidad debía atender a la relación que se guardaba respecto de la universalidad de los contribuyentes y los gastos públicos. Esta tesis fue objetada por Ignacio Vallarta, quien, refiriéndose a los impuestos, argumentó: "La proporción en el impuesto no se toma de la universalidad de su pago, sino de su relación con los capitales que afecta."⁴⁸ Conforme a este criterio, el Poder Judicial puede conocer de los asuntos que violen este derecho público subjetivo, mas no lo faculta para pronunciarse desde el punto de vista de la universalidad de los contribuyentes y la necesidad de cubrir el presupuesto de egresos, pues como apunta Flores Zavala:

"El impuesto se establece por el Poder Legislativo para cubrir el presupuesto de egresos y el Poder Judicial carece de los elementos necesarios para juzgar de la relación que existe entre uno y otro; por otra parte, al establecerse el impuesto, se ha tomado en cuenta junto con las necesidades del Estado, las condiciones económicas de los afectados, y, en general, del conglomerado social, de manera que juzgar una ley desde este punto de vista, el Poder Judicial tendría que hacer un estudio global de todo el sistema impositivo, ... para estar en aptitud de determinar si un nuevo gravamen o un sistema para determinar un impuesto o una cuota, es o no equitativo."⁴⁹

Aclaremos que para este letrado fiscalista, las garantías de proporcionalidad y equidad constituyen un solo derecho público-subjetivo, que persigue los fines de la justicia tributaria, razón por la cual, en la transcripción anterior menciona a la equidad como sinónimo de proporcionalidad.

⁴⁸ Cit. por FLORES ZAVALA, Ernesto, op. cit., página 215.

⁴⁹ Ibidem, página 222.

En este orden de ideas, debemos entender que "... la proporcionalidad tributaria se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciban mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos."⁵⁰ Criterio que comparte Narciso Sánchez Gómez al afirmar: "... entendiéndose por lo primero (proporcionalidad), que cada quien pague por concepto de un impuesto, según su capacidad contributiva, riqueza o patrimonio..."⁵¹

Concluimos este subtema, indicando que la proporcionalidad se revela como un derecho público-subjetivo de los gobernados al imperar que la tasa o tarifa de todo tributo sea acorde con la capacidad contributiva de los sujetos obligados a su pago.

2.4.3.3 EQUIDAD.

El principio de equidad o igualdad tributaria se revela en el tratamiento idéntico que debe dar la ley a las personas que se encuentren en la misma situación generadora del impuesto. Sin embargo, es posible que no todos los contribuyentes revistan las mismas cualidades, por lo que es necesario aplicar el principio de justicia distributiva, consistente en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; el no hacerlo, conllevaría a la injusticia de las cargas tributarias.

En palabras del Magistrado Luis Humberto Delgadillo, este principio "... concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación."⁵² Acorde con la afirmación de este tratadista, los sujetos que realicen el hecho imponible previsto en ley,

⁵⁰ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Derecho Constitucional Mexicano, décimo tercera edición, Porrúa, México, 2000, página 123.

⁵¹ Op. cit., página 227.

⁵² Op. cit., página 72.

deben ser tratados en forma idéntica, salvo que por sus diferencias cualitativas sea imperioso darles un trato desigual, en aras de alcanzar la justicia tributaria. Referente a este derecho público-subjetivo, el Doctor Ignacio Burgoa señala:

“... equitativo consiste en el tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales, por lo que la ley debe tratar a los individuos en función de la situación a la que pertenezcan. Todos debemos contribuir para los gastos públicos, pero como dentro de cada colectividad existen y operan situaciones económicas diferentes, la legislación las debe normar en forma distinta.”⁵³

En este orden de ideas, la norma legal, caracterizada por ser impersonal, general y abstracta, permite el cumplimiento de esta garantía de equidad, al tratar en forma igual a personas que revisten las mismas cualidades, y en forma desigual a las personas que son distintas en los aspectos cualitativos. Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reseñado en tesis jurisprudencial los elementos de la equidad tributaria, la cual enuncia:

“EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho por que la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas, c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que

⁵³ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, op. cit., página 124.

produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.

NOVENA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA, TOMO V, JUNIO DE 1997, TESIS P./J.41/97, PÁGINA 43."

Este principio guarda relación con el de proporcionalidad, pues la existencia de ambos permite el trato distinto que se debe otorgar a los contribuyentes de altos ingresos de los de menores entradas, con lo cual se impide la imposición de gravámenes onerosos para estos últimos, al preverse tarifas progresivas en los impuestos personales y una cuota fija para los impuestos indirectos, que atendiendo al monto del negocio jurídico celebrado será el monto del impuesto a pagar.

2.4.3.4 DESTINO AL GASTO PÚBLICO.

Finalmente, la fracción IV del artículo 31 constitucional, al señalar la obligación de contribuir, hace alusión al gasto público, cuyo concepto alude a los egresos que el Estado destina para satisfacer necesidades colectivas, a través de la prestación de servicios públicos y para realizar las funciones que le son propias. El tratadista Sergio Francisco De la Garza cita la definición de gasto público brindada por la otrora Sala Auxiliar de la Corte:

"El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre ... el importe de lo recaudado por la Federación, ... (que) se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos."⁵⁴

En este orden de ideas, tenemos que el destino de las contribuciones lo es el gasto público, pues el Derecho Tributario, al formar parte del Derecho Financiero, se encarga de la percepción de ingresos, correspondiéndole a este último su manejo y aplicación mediante el presupuesto respectivo. Este

⁵⁴ Op. cit., página 208.

principio se cumple al destinar las cantidades obtenidas por concepto de contribuciones al presupuesto de egresos del Estado, el cual asignará a cada área, servicio o función pública, las cantidades que estime necesarias, correspondiéndole a los estudiosos de la materia financiera, la óptima asignación y el adecuado aprovechamiento de los recursos obtenidos.

Este derecho público-subjetivo consiste en el fin inmediato de las contribuciones: el gasto público. Pues la potestad tributaria no es una facultad omnímoda, sino que se encuentra sujeta al orden jurídico. En el caso de las contribuciones se requiere la observancia de estas garantías para su validez, en la inteligencia de que ante tal incumplimiento, se producirá su inconstitucionalidad, pues acorde con el contenido de tal prerrogativa del gobernado y dada la fiscalización de los egresos del Estado, es inadmisibles el establecimiento de contribuciones con un fin diverso al del gasto público.

Si bien es cierto que las contribuciones tienen como fin único el gasto público, también lo es que algunas de éstas, específicamente las aportaciones de seguridad social, se asignan a un fondo particular que forma parte del presupuesto del Estado; es decir, el importe de lo recaudado por esta especie de las contribuciones se destina a un fin específico del gasto público. Tal como lo menciona el Doctor Luis Humberto Delgadillo: "... existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin en particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal."⁵⁵

2.5 MENCIÓN DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

2.5.1 IMPUESTOS.

Esta voz tiene su origen en el término "*impositus*", que significa carga o contribución. Su definición ha sido elaborada por diversos tratadistas, quienes

⁵⁵ Op. cit., página 62.

no han precisado un concepto uniforme del mismo, dado que existen diversas opiniones que lo analizan. La definición clásica fue realizada por Giannini, quien enfatizó la potestad tributaria, limitada en su ejercicio a las disposiciones legales, con el ánimo de obtener ingresos para satisfacer las necesidades estatales; en este orden de ideas señaló: "El impuesto es la prestación pecuniaria que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en el caso, en la medida y en los modos establecidos por la ley, con el fin de conseguir un ingreso:"⁵⁶

Cobra relevancia la definición sustentada por Rossy, quien señala: "El impuesto es una institución jurídica financiera que faculta al ente público a exigir dinero a los administrados unilateralmente y sin contraprestación para aplicarlas a los fines generales del mismo."⁵⁷ El concepto citado precisa el destino de los impuestos, el gasto público, empero, no es obligatorio que el Estado realice a cambio de su pago alguna obra pública, pues como hemos mencionado las contribuciones son establecidas en forma unilateral por el mismo, sin necesidad de que los contribuyentes otorguen su consentimiento, pues no se trata de un acto sancionado por el Derecho Civil. Con lo anterior, se rechaza la teoría de la percepción de los impuestos basada en la prestación de servicios públicos.

Este argumento se robustece con la autorizada opinión de Sergio Francisco De la Garza, al mencionar: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria *ex lege*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referido al obligado y destinado a cubrir los gastos públicos."⁵⁸ Siendo estos últimos los egresos que realiza el gobierno en aras de lograr el bien público de su población, los cuales se traducen en la realización de los servicios públicos necesarios para cubrir tales necesidades, así como en las funciones propias del Estado. Los que tienen como distinción, la satisfacción de una necesidad en forma permanente y continua, por lo que respecta a los primeros, mientras que

⁵⁶ Cit. por SERRA ROJAS, Andrés, op. cit., página 28.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ Op. cit., página 377.

las funciones del Estado son las actividades realizadas por conducto de sus tres Poderes, los cuales atienden a su sostenimiento.

El autor Narciso Sánchez Gómez apunta:

“Conceptúo a los impuestos como las contribuciones que conforme a la ley, exige el Estado con carácter general, obligatoria e impersonal, a todas las personas físicas y morales, cuya situación coincide con el hecho generador del tributo, y que lleva como destino cubrir el gasto público, sin esperar una compensación o beneficio directo los sujetos pasivos.”⁵⁹

Con base en las definiciones precedentes, concebimos a los impuestos como las exacciones que el Estado establece en ley, a cuyo pago se encuentran obligados los gobernados que se ubiquen en la hipótesis de incidencia prevista, pudiendo ser de hecho o puramente jurídica, las cuales, atendiendo a su objeto, lo constituyen actividades industriales y profesionales, propiedad de bienes, así como generación y circulación de riqueza.

La definición legal de esta figura tributaria se encuentra prevista en la fracción I del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, la cual hemos transcrito con antelación, y en obvio de repeticiones nos remitimos a su contenido. Sin embargo, resulta interesante conocer los predecesores de este precepto, los cuales encontramos en los Códigos Fiscales de 1938 y 1966. Siguiendo el orden cronológico de los citados ordenamientos, tenemos que el código impositivo de 1938 disponía en su artículo 2º: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador del crédito fiscal.”

Por su parte el artículo 2º del Código Fiscal de 1966 señaló: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter

⁵⁹ Op. cit., página 223.

general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos." Appreciamos de las transcripciones anteriores que las prestaciones del impuesto podían ser en dinero o en especie, debido a la existencia de diversas leyes impositivas que tenían por objeto entregar un bien, tal como lo fue el Impuesto a la Minería de 1934.

2.5.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Continuando con el estudio de las especies de las contribuciones, es preciso referirnos a las aportaciones de seguridad social. Las cuales, de conformidad con la fracción II del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación, son las contribuciones cuyo pago se encuentra fundado en ley, y su cumplimiento corresponde a las personas jurídicas individuales que se benefician por la prestación de los servicios de seguridad social, así como por las personas jurídicas individuales o colectivas que sean sustituidas por el Estado en la prestación de tales servicios. Con base en lo anterior, podemos apreciar a los sujetos pasivos de tales contribuciones, los trabajadores y los patrones, quienes se encuentran obligados a efectuar su pago.

Las aportaciones de seguridad social, también conocidas como exacciones parafiscales, constituyen un tema de debate para los estudiosos del Derecho Tributario y de la Seguridad Social, pues aún no se unifican los criterios en cuanto a su naturaleza; mientras algunos tratadistas las consideran como parte de las contribuciones especiales, otros se inclinan por su inclusión en la figura de los derechos. Para efectos del presente trabajo nos mantendremos ajenos a tal disputa doctrinal y las consideraremos como una especie de los ingresos tributarios, pues así lo dispone nuestra legislación.

Como hemos señalado, las aportaciones de seguridad social tienen como hipótesis de incidencia o hecho imponible la prestación de servicios de

seguridad social y la sustitución de ciertos sujetos en el cumplimiento de estas obligaciones. Acorde con esta idea, el tratadista Luis Humberto Delgadillo menciona: "... en las aportaciones de seguridad social el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social..."⁶⁰

Estos servicios de seguridad social son los relativos a las prestaciones de asistencia médica, de vivienda y demás prestaciones de índole social que son realizadas para los trabajadores, en aras de la justicia social, tan deseada por el Estado social y democrático de derecho, como también por el Estado de bienestar. Para cumplir dicho objetivo, es necesaria la existencia de un fondo que provea los recursos necesarios. Ante tal situación, el legislador ha determinado que dicho fondo se integre por las aportaciones de tres sujetos: trabajadores y patrones como sujetos pasivos del mismo, así como por el propio Estado a través de la cuota social.

La parafiscalidad con que se caracterizan estas aportaciones se atribuye a dos criterios, el primero de ellos se refiere a que comprenden un fondo distinto del gasto público, al que hemos denominado de seguridad social. Nuestro segundo punto de vista alude a la recaudación y cobro de las mismas, el cual es encomendado a dos organismos descentralizados, integrantes de la Administración Pública Federal Paraestatal, pues debido a ello constituyen actividades financieras y fiscales paralelas a las realizadas por la Administración Pública Centralizada.

La parafiscalidad es precisada por el autor Sergio Francisco De la Garza a partir de las siguientes características: son prestaciones obligatorias, distintas de los impuestos, derechos y contribuciones especiales, establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal o

⁶⁰ Op. cit., página 66.

de organizaciones gremiales o sindicales, así como su indiferencia a su previsión o no en el presupuesto de egresos del Estado.⁶¹

Estas aportaciones se dividen en dos clases: las aportaciones de seguridad social para el Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones de vivienda cubiertas al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, ambos organismos descentralizados de la Administración Pública Federal. Las cuales pueden ser exigidas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución en prelación a las demás contribuciones y obligaciones de índole privado, pues para ello se encuentran facultados dichos institutos. Lo cual ha sido objeto de crítica por el foro jurídico de nuestro país, arguyendo que se autoriza a un órgano distinto del Estado para realizar actos de autoridad que afectan la esfera jurídica de los gobernados.

No compartimos esta opinión sostenida por el foro jurídico, limitándonos por el momento a señalar que los institutos de seguridad social –Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto Nacional del Fondo de la Vivienda para los Trabajadores– se encuentran ubicados en el Poder Ejecutivo como parte integrante de la Administración Pública Paraestatal, razón por la cual forman parte del gobierno del Estado. Con el fin de no desviar nuestra atención de las aportaciones de seguridad social, reservamos la exposición de esta idea para el capítulo posterior, de la cual damos cuenta al abordar el tema relativo a la Administración Tributaria.

Finalmente, debemos considerar a las aportaciones de seguridad social del Derecho Burocrático y del ámbito castrense, respecto de las cuales la doctrina se ha mantenido silente, mismas que comprenden las cuotas de los trabajadores y militares, así como las provenientes del gobierno federal; al respecto, debemos señalar que su retención incumbe a las respectivas Oficialías Mayores de las dependencias gubernamentales, así como también

⁶¹ Op. cit., página 380.

realizar su entero al Instituto correspondiente, bien sea el de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado o el diverso de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas Mexicanas.

2.5.3 DERECHOS.

La figura de los derechos consiste en las contribuciones establecidas en ley, cuyo pago corresponde a las personas que reciben un servicio público prestado por el Estado, así como por usar o aprovechar alguno de sus bienes de dominio público. Para un sector de la doctrina, estos ingresos tributarios corresponden a una contraprestación por los servicios prestados por el Estado o por el uso o aprovechamiento de sus bienes de dominio público, sin que la palabra "contraprestación" tenga la connotación del Derecho Privado, pues al tratarse de una contribución, la voluntad del particular no tiene relevancia para el nacimiento de la obligación jurídico tributaria.

En concordancia con lo anterior, el autor Narciso Sánchez Gómez menciona: "... vienen a constituir el pago del precio de un servicio que es regulado, administrado, planificado y controlado por el mismo Estado; o por usar, aprovechar o explotar bienes del dominio público, bajo las condiciones, limitaciones y modalidades previstas en sus leyes respectivas."⁶² Advertimos de su definición los dos supuestos jurídicos previstos en la norma tributaria para la generación de esta especie de las contribuciones: la prestación de un servicio prestado por el Estado, así como por el uso o aprovechamiento de un bien de dominio público del mismo.

Como lo hemos mencionado, el sujeto pasivo de los derechos o tasas es el individuo que recibe el servicio, o bien, usa o aprovecha los bienes de dominio público, pues es quien solicita tal prestación o permiso. Su pago se

⁶² Op. cit., página 252.

encuentra justificado en la inteligencia de que "... es justo que recaiga sobre ellas... la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio."⁶³ Pues como lo afirma Giannini el pago de los derechos "... está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado para cubrir el costo del servicio."⁶⁴

Cobra relevancia el pensamiento de este tratadista pues, en tratándose de los servicios públicos prestados por el Estado, su pago está encaminado a asegurar su continuidad y permanencia. Ante tal circunstancia, su tasa es fijada en atención al costo del servicio prestado, guardando cierta proporcionalidad entre éste y la tarifa del derecho correspondiente. Ello reviste cierta peculiaridad respecto de la garantía de proporcionalidad tributaria, pues para esta clase de contribuciones, este derecho público-subjetivo se revela, no en la capacidad contributiva del gobernado, sino en la proporción entre el costo del servicio y la tasa establecida por su prestación. Así lo ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la siguiente jurisprudencia:

"DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE ESTOS ESTÁ REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS. La satisfacción de las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas fiscales establecidas por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que las leyes tributarias tratan de llevar a cabo en materia de derechos a través de una escala de mínimos a máximos en función del capital del causante de los derechos correspondientes, traduce un sistema de relación de proporcionalidad y equidad que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo sus dependencias a personas determinadas que los soliciten", de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio que cause los

⁶³ GIANNINI cit. por RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, op. cit., página 75.

⁶⁴ Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., página 328.

respectivos derechos y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.
SÉPTIMA ÉPOCA, PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN, TOMO 169-174 PRIMERA PARTE, PÁGINA 23."

2.5.4 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

Finalmente, nos corresponde analizar esta especie de las contribuciones, las cuales son las exacciones establecidas en ley, cuyo pago establece unilateralmente el Estado a cargo de los individuos o personas jurídicas colectivas que obtengan un beneficio por la realización de obras públicas. Su definición legal se encuentra contenida en el artículo 2º, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido literal hemos reproducido en momentos anteriores, remitiéndonos por lo tanto a la transcripción realizada con el fin de evitar repeticiones innecesarias.

Cabe mencionar que esta figura tributaria es concebida por la doctrina como una clasificación de las contribuciones especiales. En este orden, la contribución especial es definida por el tratadista Emilio Margáin Manautou como: "... una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica."⁶⁵

El Magistrado Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez la concibe en el tenor siguiente: "... la imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto se destina a cubrir el gasto originado por la obra o servicio."⁶⁶

⁶⁵ Op. cit., página 98.

⁶⁶ Op. cit., página 65.

Nuestra legislación reconoce a las contribuciones de mejoras como ingreso tributario. Acorde con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2004 y la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica, sólo pueden imponerse contribuciones cuyo objeto lo sea la realización de obras de infraestructura hidráulica.

Con base en las ideas expuestas, nuestras leyes impositivas han precisado el hecho imponible de la exacción estudiada en el beneficio que se reputa al particular por la realización de la obra pública, la cual le permite el uso, aprovechamiento, distribución o descarga de aguas nacionales, así como la reparación, terminación, ampliación y modernización de la obra hidráulica, según se infiere de los artículos 1º y 2º de la Ley de Contribución de Mejoras por Obras Públicas Federales de Infraestructura Hidráulica.

CAPÍTULO 3

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 LA FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA.

Nos resulta necesario retomar las ideas expuestas en el capítulo precedente, en el cual mencionamos que el jurista Eduardo García Máynez consideró la voz "facultad" como una de las cuatro acepciones de la palabra "Derecho". Partiendo de esta idea, la facultad económico-coactiva es el derecho o potestad abstracta del Estado para efectuar el cobro forzoso de las contribuciones así como también de los créditos fiscales no pagados voluntariamente por las personas obligadas a ello. Consideramos correcto el uso de esta denominación, pues los adjetivos "económico-coactiva" que completan la voz en estudio denotan la cobranza de una deuda de contenido monetario, la cual es propia del Derecho Fiscal y Tributario.

Se concibe a nuestro tema en análisis como: "Facultad del Estado para incoar el procedimiento administrativo de ejecución en contra de bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de aquellos créditos fiscales de los cuales es sujeto."¹ Conforme a lo anterior, podemos advertir que la facultad económico-coactiva es la potestad abstracta del Estado para cobrar de manera forzosa los créditos fiscales que no sean cubiertos por los deudores del erario público, los cuales se integran por las contribuciones, en *lato sensu*, así como por los aprovechamientos y otras cantidades a las que la ley les atribuya tal calidad. Esta potestad se vuelve concreta a través del conjunto de actos administrativos que integran el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

¹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II, C, Porrúa, México, 2002, página 17.

En tal virtud, consideramos pertinente señalar que la facultad económico-coactiva no constituye un sinónimo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues no obstante el uso indiscriminado de ambas expresiones como sinónimos en nuestro foro jurídico, ello resulta incorrecto en puridad jurídica, en virtud de que por sinónimo se entiende la existencia de vocablos con significado idéntico, lo cual no ocurre en este supuesto, pues la facultad económico-coactiva representa un derecho abstracto del Estado que le permite realizar el cobro de las deudas fiscales, en tanto que el procedimiento en cita constituye el conjunto de actos administrativos por medio de los cuales se vuelve concreta esa potestad, es decir, a través de los que se materializa la pretensión de cobro del fisco.

A efecto de reafirmar lo anterior, consideramos pertinente hacer mención del argumento expresado por los investigadores Manuel González Oropeza, Gabriela Sánchez Luna y Gabriela Ríos Granados, para quienes:

"El ejercicio de esta facultad (económico-coactiva) es un procedimiento regulado por la legislación secundaria... Se trata de un procedimiento administrativo que se realiza mediante una vía ejecutiva con dos partes: el Estado-ejecutor y el contribuyente-deudor, sin mediar un tercero imparcial, por lo que no compete a la función jurisdiccional su implementación."²

La facultad económico-coactiva es definida por el tratadista Rigoberto Reyes Altamirano como: "Atribución de la autoridad tributaria para cobrar fuera de un procedimiento judicial, un crédito fiscal, aplicando incluso embargo de bienes del deudor o de su negociación y rematándolos para aplicar el producto de la venta, al pago de la deuda."³ Conforme al pensamiento de este autor, tal potestad denota un derecho del Estado encomendado a la Administración Tributaria, el cual persigue el cobro forzoso de los créditos fiscales no cubiertos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, mismo que reviste dos

² Ibidem, página 19.

³ Diccionario de Términos Fiscales, Tomo I, A-H, tercera edición, Tax Editores Unidos, México 2001, página 401.

momentos primordiales: el embargo de propiedades del deudor fiscal y su posterior remate para destinar el precio obtenido al pago de la deuda, siendo innecesario acudir a la autoridad judicial para ejercer esta potestad.

Apoyándonos en las definiciones anteriores, concebimos a la facultad económico-coactiva como el derecho abstracto del Estado para realizar el cobro coactivo de los créditos fiscales adeudados por los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria como también por los deudores fiscales; en virtud de esta prerrogativa encomienda al Poder Ejecutivo la realización de un procedimiento encaminado a obtener el monto de las cantidades adeudadas mediante el embargo de bienes suficientes propiedad del deudor fiscal y su ulterior remate, en la inteligencia de que el producto obtenido por tal enajenación se destinará al pago de la deuda fiscal.

La doctrina justifica que dicho cobro no se someta a la jurisdicción del Poder Judicial, pues no se trata de deudas nacidas de un acuerdo de voluntades, las cuales son propias del Derecho Privado; sino de adeudos de Derecho Público, cuyo fundamento radica en el cumplimiento de la obligación jurídico-tributaria y en la obediencia a determinados actos de autoridad, *verbigracia*, la imposición de una multa administrativa o de una sanción económica por concepto de responsabilidades administrativas de los servidores públicos, por lo que resulta atinada su cobranza realizada en forma unilateral y oficiosa a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución sin mediación de un tercero imparcial.

Asimismo, diversos tratadistas apoyan esta exigencia de pago en el destino al gasto público de los créditos fiscales, pues al encauzarse a la satisfacción de las necesidades estatales, su desembolso no puede supeditarse a la voluntad de los particulares, ni admitirse demora en su cumplimiento al someterse a la decisión de un tercero, ya que ello implicaría el retraso en la

prestación de los servicios públicos y en la realización de las funciones del Estado.

Creemos que estos argumentos no justifican plenamente la existencia jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución como forma de materialización de la facultad económico-coactiva, pues no obstante que se trate del ejercicio de una potestad del Estado, resulta imperiosa la observancia del principio de constitucionalidad como requisito *sine quanon* de la actuación estatal, exigiéndose su adecuación a los lineamientos contenidos en la Constitución Política como ordenamiento supremo y fundamental. Bajo esta óptica, advertimos que nuestra Norma Fundamental no confiere esta atribución al Poder Ejecutivo, de modo tal que la realización del procedimiento de cobro coactivo contraviene los derechos público-subjetivos de los gobernados.

3.2 COMPETENCIA TRIBUTARIA.

3.2.1 CONCEPTO.

En primer termino, es preciso referirnos a la competencia, sin el calificativo "tributaria", la cual significa el cúmulo de facultades concedidas a una autoridad para realizar las funciones que le son encomendadas. En el entendido de que: "... es una condición presupuestal *sine quanon*, para que la actuación de una determinada autoridad en el desarrollo de la función estatal que genéricamente le corresponde, sea válida y eficaz."⁴ Encontrándose elevada al grado de garantía individual en nuestra Constitución, supeditando la actuación de las autoridades a su observancia. De modo tal, que su actuar solamente será válido cuando se realice dentro de la competencia reconocida

⁴ BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Diccionario de Derecho constitucional, Garantías y Amparo, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1997, página 77.

por el orden jurídico, en caso contrario, su proceder será nulo a la luz del Derecho.

En nuestra materia, la competencia tributaria significa el derecho del Estado a percibir el pago de las contribuciones y los créditos fiscales, lo cual se traduce en el cúmulo de atribuciones que le son concedidas por la Constitución así como por las leyes impositivas para ese fin, respecto de las cuales también se encuentra subordinado, es decir, tales normas le otorgan facultades al tiempo que acotan su actuación. En este orden de ideas, la competencia tributaria es un complemento de la potestad tributaria, conforme a esta última el Estado establece las contribuciones en leyes, correspondiéndole, mediante la competencia tributaria, su percepción. Para el tratadista Dino Jarach la distinción entre ambas radica en que:

“... la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de connotación de potestad, en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria.”⁵

Conforme al pensamiento del profesor italiano, advertimos el momento en que la potestad tributaria se extingue, limitándonos a señalar que fenece con la expedición de la ley tributaria. La cual, una vez entrada en vigencia, indica el derecho del Estado a percibir los ingresos tributarios, además de supeditar su actuación a la observancia de los preceptos legales. Siguiendo sus lineamientos, resulta incuestionable el sometimiento de los sujetos de la obligación tributaria a las normas fiscales; sin embargo, nos es imperioso aclarar que en la percepción de las contribuciones, existe una relación de poder entre el Estado y los contribuyentes, pues no obstante la sujeción de la Administración Tributaria al orden jurídico, ésta siempre actúa como autoridad, es decir, como representante del *imperium* estatal.

⁵ Cit. por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, cuarta edición, Limusa-Noriega Editores, México, 2003, página 40.

La competencia tributaria es un atributo del Estado como sujeto activo de la obligación jurídico-tributaria y único titular de la soberanía financiera. Su ejercicio se encomienda al Poder Ejecutivo, quien, como encargado de aplicar las leyes impositivas, debe realizar las funciones necesarias para la percepción de los ingresos tributarios, aunque cabe señalar que también se encuentra facultado para recibir el pago de determinados ingresos no tributarios, tal es el caso de los aprovechamientos y los productos.

En tal tenor, el Estado –por conducto de sus tres niveles de gobierno– se encuentra autorizado para percibir el pago de las contribuciones, pues no debemos olvidar que conforme a la fracción IV del artículo 31 de nuestra Constitución Política, la Federación, las entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios son los sujetos activos de la obligación tributaria. Lo cual los faculta para recibir el pago de las contribuciones generadas. Acorde con nuestra estructura política, sólo la Federación, el Distrito Federal y las entidades federativas gozan de potestad tributaria y competencia tributaria, mientras que los municipios sólo pueden recaudar dichas exacciones, no obstante carezcan de facultad para establecerlas.

Tal aseveración encuentra apoyo en la autorizada opinión del Magistrado Gonzalo Armienta Calderón:

“... (en) la particular estructura de la relación tributaria principal, sólo pueden ser sujetos activos de la misma, en el sistema constitucional mexicano, la Federación, los Estados (*sic*)... y los municipios... Tanto la Federación como las entidades federativas tienen al mismo tiempo que su potestad tributaria –facultad para establecer cargas fiscales–, el poder-deber, nacido *ex lege*, de figurar como sujetos activos de la relación impositiva, así como el de hacer efectivo el gravamen fiscal.”⁶

Conforme a las ideas expuestas nos es dable decir que la competencia tributaria es el cúmulo de facultades que son concedidas por la Constitución y

⁶ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México, Tax Editores Unidos, México, 2000, página 55.

las leyes fiscales a los Poderes Ejecutivos, federal y estatales, así como a los ayuntamientos, como órganos de gobierno en los municipios, quienes como encargados de aplicar tales normas en el orden administrativo, se encuentran autorizados para percibir el pago de las contribuciones generadas y los créditos fiscales, entre los cuales se encuentran los aprovechamientos debidos por los gobernados. Para el tratadista Carlos Guiliani Fonrouge, nuestro tema en estudio se revela en "... la aplicación concreta de la norma (tributaria) por parte de la autoridad administrativa..."⁷

El Magistrado Manuel Hallivis Pelayo señala que la competencia tributaria "... se ejerce cuando el Estado procede a recaudar o hacer efectivas las contribuciones que los particulares deben pagarle, como consecuencia de la realización de hechos que han sido señalados por la Ley Tributaria como generadores de los créditos fiscales."⁸ Conforme a su argumento, podemos distinguir dos manifestaciones de la competencia tributaria: la recaudación y la cobranza de los créditos fiscales, las cuales analizaremos posteriormente en estricto acatamiento a nuestro temario.

La competencia tributaria no se limita a la percepción de los ingresos tributarios sino que también faculta a los sujetos activos de la obligación tributaria a realizar medidas de fiscalización, tales como la verificación del cumplimiento a las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, la determinación de los créditos insolutos, recargos y gastos de ejecución a su cargo, la imposición de las sanciones correspondientes, entre otras. El otorgamiento de estas facultades obedece a la necesidad de verificar el cumplimiento de los deberes sustantivos y formales de los sujetos pasivos de dicha obligación, sancionar su desobediencia a las normas fiscales y realizar el cobro compelido de las contribuciones no enteradas.

⁷ Cit. por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, página 40.

⁸ Op. cit., página 56.

Acorde con lo anterior, la competencia tributaria se revela en el cúmulo de facultades que la Constitución y las leyes impositivas confieren al Poder Ejecutivo para percibir el pago de los ingresos tributarios y determinados créditos fiscales, así como también para vigilar el debido cumplimiento de los contribuyentes a la normatividad tributaria, quedando la Administración subordinada al orden jurídico, pues la existencia del principio de legalidad en un Estado de derecho le condiciona a realizar sólo aquello que la ley en *lato sensu* le permite. De acuerdo con estas afirmaciones, el tratadista Manuel Hallivis Pelayo señala:

"Esa calidad de sujeto activo, abarca no sólo la posibilidad de percibir el producto de las contribuciones, convirtiéndose en acreedor, sino también, el ejercicio de ciertas facultades y atribuciones, como la posibilidad de ordenar y practicar visitas domiciliarias o para realizar el cobro coactivo de los créditos a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución consignado en el Código Fiscal de la Federación..."⁹

3.2.2 EL CRÉDITO FISCAL.

El crédito fiscal es concebido por el catedrático Augusto Fernández Sagardi como "El derecho de percepción, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida."¹⁰ De acuerdo con su definición, podemos afirmar que bajo este rubro se comprenden las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir por concepto de contribuciones en *lato sensu* y de los no tributarios denominados aprovechamientos, sus respectivos accesorios, así como las cantidades a las que la ley les atribuya ese carácter.

Resulta interesante la opinión del maestro Rigoberto Reyes Altamirano, para quien los créditos fiscales constituyen la consecuencia de la obligación

⁹ Ibidem, página 59.

¹⁰ Cit. por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, página 102.

jurídico-tributaria, conceptualizada como antecedente, pues ante su ausencia no existirá el crédito fiscal.¹¹ Concordamos con su argumento en el sentido de que todo crédito requiere un fundamento como lo es del deber contributivo. Sin embargo, aclaramos que este concepto no se constriñe exclusivamente a la obligación impositiva, sino que incluye además a los ingresos no tributarios llamados aprovechamientos, así como a sus respectivos accesorios y a las cuantías a las que el legislador atribuya tal calidad, motivo por el cual también se erigen como antecedentes del crédito fiscal.

Su definición legal se encuentra prevista en el párrafo primero del artículo 4º del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 4.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena."

Cabe aquí expresar nuestro comentario en el sentido de que la definición contenida en el artículo en cita resulta más precisa que la prevista por el Código Fiscal anterior, cuyo precepto número 18 disponía *ad litteram*: "El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida...". Lo cual resultaba demasiado impreciso en virtud de que no se delimitaba este concepto, pudiendo incluso confundirse con cualquier otro ingreso contenido dentro de la materia fiscal, como lo son los productos y los empréstitos. Dicho problema ha sido superado debido al trabajo del legislador de 1981, que circunscribió el alcance y contenido de los créditos fiscales a los conceptos enunciados en el artículo 4º del Código actual.

El crédito fiscal goza de ciertos privilegios como lo son la preferencia en su pago y el principio denominado *solve et repete*. La primer prerrogativa le

¹¹ Op. cit., página 306.

confiere prioridad en su pago, con la excepción de los siguientes conceptos: adeudos garantizados con prenda o hipoteca, alimentos, salarios devengados en el último año e indemnizaciones a los trabajadores de conformidad con la Ley Federal del Trabajo. Para que tales salvedades sean válidas se requiere que previamente a la notificación del crédito, se hayan inscrito las garantías en el Registro Público de la Propiedad respectivo, y en el caso de los juicios por concepto del pago de alimentos, se haya presentado la demanda ante el Juez de lo Familiar, según lo dispone el artículo 149 del Código Fiscal.

El segundo privilegio conlleva la imperiosidad de garantizar el monto del crédito fiscal previo a su impugnación. El principio de *solve et repete* se apoya en el argumento consistente en que el fisco no litiga desposeído, asegurando que ante el pronunciamiento de una resolución administrativa o jurisdiccional que reconozca la validez del acto o resolución impugnada se encuentren expeditos los derechos de la hacienda pública para hacer efectivo el crédito cuya legalidad fue reconocida. Sin embargo, como apunta el Doctor Delgadillo Gutiérrez, este principio no es un requisito para la interposición de algún medio de defensa en contra de la exigencia del cumplimiento del deber de pago, sólo lo es cuando se pretende la suspensión del procedimiento de cobro coactivo.¹²

La garantía del crédito fiscal puede efectuarse a través de los medios listados en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación:

- I.- Depósito de dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía del interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.
- II.- Prenda o hipoteca.
- III.- Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- IV.- Obligación solidaria asumida por tercero que demuestre su idoneidad y solvencia.
- V.- Embargo en la vía administrativa.

¹² Principios de Derecho Tributario, página 107.

VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

...

Existe la posibilidad de combinar estas formas para satisfacer el interés del fisco, así como también para sustituirse, caso en el cual antes de cancelar la garantía original se debe presentar la sustituta. La garantía debe cubrir el crédito adeudado actualizado, los accesorios causados hasta la fecha de su otorgamiento y los que surjan en los doce meses siguientes. Fenecido este plazo y en tanto no se cubra el adeudo se deberá ampliar la misma, cubriendo el crédito actualizado y sus accesorios, incluyendo los que se generen en los doce meses siguientes. Para tal efecto, la autoridad fiscal vigilará que dichas garantías sean suficientes para cubrir el crédito al momento de su emisión y si no lo fueran, solicitará su ampliación o procederá al embargo de bienes.

Finalmente, puntualizamos que el crédito fiscal se torna exigible cuando han fenecido los plazos que la ley prevé para su pago o su garantía. Por regla general dicho plazo es de 45 días posteriores a su notificación según lo dispone el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación. Concluidos estos periodos, la autoridad fiscal incoará el procedimiento de cobro coactivo para satisfacer las cantidades adeudadas.

3.2.3 RECAUDACIÓN Y COBRANZA.

La competencia tributaria conferida al Poder Ejecutivo permite la realización de la función recaudatoria; la cual significa la percepción de las cantidades por concepto de créditos fiscales, su control y fiscalización, la elaboración de planes y medidas que permitan el cumplimiento voluntario de los contribuyentes en su pago y el cobro forzado de los créditos no enterados. Esta

función se manifiesta a través de dos actividades, la recaudación en sentido estricto y la cobranza.

Por lo que respecta a la recaudación *strictu sensu*, ésta supone el cumplimiento voluntario y espontáneo de los contribuyentes así como también de los deudores fiscales en sus respectivos deberes, ya se trate del deber sustantivo de pago en el caso de la obligación jurídico-tributaria o del entero de las cantidades adeudadas por conceptos diferentes al de la obligación referida. Ante tal acatamiento, la actividad de la Administración Tributaria reviste cierta pasividad, pues se limita a comprobar el debido cumplimiento de la obligación mediante la revisión de los datos asentados y las operaciones efectuadas en las declaraciones correspondientes, sin realizar mayores esfuerzos.

Por su parte, la cobranza implica el pago forzado de los créditos debidos al fisco mediante la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución; así como la realización de tareas encaminadas a la identificación de los deudores del erario público que son omisos en el pago de los créditos fiscales a su cargo, los cuales pueden ser los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria, bien sea por adeudo propio o ajeno, o las personas que adeudan cantidades a la hacienda pública por diversos conceptos, tal es el caso de las sanciones económicas en materia de responsabilidad administrativa de los servidores públicos o las multas no fiscales; finalmente, esta labor implica la ejecución de actividades orientadas al control de tales créditos.

Estas actividades surgen ante la conducta del contribuyente frente al deber de índole contributivo y del deudor fiscal frente al acto de autoridad que le ordena el pago de determinada cantidad. Pues ante el cumplimiento voluntario del deudor, la Administración agota su trabajo con la percepción del crédito fiscal y la verificación de su debido cumplimiento. Ante la conducta omisa del deudor, el Poder Ejecutivo efectuará el cobro forzado de los créditos no satisfechos mediante la incoación del Procedimiento Administrativo de

Ejecución, así como la realización de las actividades secundarias tendientes a la identificación de los deudores de la hacienda pública y al control de los créditos fiscales adeudados.

3.3 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Como hemos mencionado, corresponde al Poder Ejecutivo, dentro de la órbita de actividades que constituyen la función administrativa, el percibir el pago de los créditos fiscales a través de la competencia tributaria de la cual es titular. Sobre el particular, debemos recordar que el Poder Ejecutivo de la Federación es depositado en un individuo, persona jurídica individual, denominado Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, según se infiere del contenido del artículo 80 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Para el debido cumplimiento de la encomienda que representa la función administrativa, en la cual se encuentra inmersa la competencia tributaria, el titular del Poder Ejecutivo se auxilia de una infraestructura orgánica conocida como Administración Pública. Cabe señalar que al referirnos a la Administración Pública, lo haremos desde el punto de vista subjetivo, conforme al cual se comprende al conjunto de órganos y funcionarios estructurados jerárquicamente dentro del Poder Ejecutivo que tienen a su cargo ciertas actividades como lo son la seguridad pública, servicios públicos y la recaudación de los créditos fiscales, por tan sólo mencionar algunos.

Para algunos autores, la Administración Pública no forma parte del Poder Ejecutivo. Es el caso del Magistrado Manuel Hallivis Pelayo, quien siguiendo los lineamientos del Maestro Jacinto Faya Viesca señala:

"... es correcta la aclaración del Maestro Faya Viesca, en el sentido de que la Administración Pública Federal no forma parte del Poder

Ejecutivo Federal, ya que como acabamos de comentar, éste se deposita en una sola persona, quien sólo se auxilia de la Administración Pública para poder cumplir con sus atribuciones, lo que no significa que ésta forme parte de él, sino que es su auxiliar."¹³

Hacemos propias las palabras de ambos tratadistas en lo relativo al carácter auxiliar de la Administración Pública respecto del Poder Ejecutivo, no obstante, discordamos en lo referente a que no forma parte de dicho Poder, dado que el carácter colaborador de la Administración Pública necesariamente implica su adscripción y pertenencia al Poder Ejecutivo, mas no así, el hecho de que este poder se deposite en los órganos y dependencias integrantes de la Administración Pública Federal, pues como lo hemos estudiado el Poder Ejecutivo de la Federación es unipersonal.

Referente a nuestra materia, encontramos un apartado de la Administración Pública denominada Administración Tributaria, por la cual entendemos la parte de aquélla constituida por el conjunto de órganos y dependencias, así como por sus respectivos funcionarios y servidores públicos, encargados de la administración, vigilancia, recaudación y control de las contribuciones, así como también de la observancia de la legislación fiscal, que en nuestro orden jurídico, tales facultades son extensivas a otros ingresos distintos de los tributarios como lo son los aprovechamientos y los productos. El Doctor Manuel Hallivis Pelayo la define en los términos siguientes:

"... parte de la Administración Pública que se encarga de la planeación, recaudación y control de los ingresos públicos por concepto de contribuciones, del cuidado de la aplicación de las leyes tributarias y de vigilar su cumplimiento, en suma, de ejercer la competencia tributaria del Estado, de conformidad con la legislación que rige a esta materia."¹⁴

Una vez expresado lo anterior, debemos mencionar que en nuestro orden jurídico la Administración Pública Federal se integra por dos formas de organización: centralizada y paraestatal, tal como lo dispone nuestra Carta

¹³ Cit. por HALLIVIS PELAYO, Manuel, op. cit., página 156.

¹⁴ Ibidem, página 165.

Magna en su artículo 90 y se encuentra regulado por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la diversa Federal de Entidades Paraestatales. De acuerdo a ello, la Administración Tributaria se integra por órganos de ambas formas de organización como lo son la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de su ente desconcentrado Servicio de Administración Tributaria, y los organismos descentralizados Instituto Mexicano del Seguro Social y el diverso del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a los cuales nos referiremos posteriormente.

En suma, la Administración Tributaria ejerce la competencia tributaria en nombre del Poder Ejecutivo de la Federación. Podemos resumir los argumentos expuestos en líneas precedentes en las palabras del Doctor Manuel Hallivis:

"Así, la Administración Tributaria Federal, en representación del Ejecutivo Federal y, por ende, del Estado Mexicano y como ejecutor de la ley tributaria, es el sujeto activo en la relación jurídico tributaria, en otras palabras, la que tiene la posibilidad de exigir el pago de los créditos fiscales y la que asume el papel de acreedor, en suma, la que ejerce la competencia tributaria."¹⁵

3.3.1 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA CENTRALIZADA.

La Administración Pública centralizada es "... la forma de organización administrativa en la cual las unidades que forman parte de la administración pública se ordenan bajo un vínculo u orden jerárquico que empieza a partir del Presidente de la República, con objeto de uniformar y dar rapidez y eficacia a las decisiones de índole administrativo y asegurar su ejecución."¹⁶

Conforme a ello, la centralización como forma de organización de la administración pública presupone una estructura ordenada jerárquicamente, en cuya cúspide se ubica el titular del Poder Ejecutivo, quien constituye el centro

¹⁵ Ibidem, página 163.

¹⁶ Ibidem, página 287.

de dirección y ejecución de la actividad administrativa, de tal forma que se asegura la uniformidad en los aspectos directivos y ejecutivos. En virtud de esta jerarquía, apreciamos siete poderes a través de los cuales se manifiesta esa relación, los que a saber son: de mando, de nombramiento, de decisión, de revisión, de vigilancia, disciplinario y de solución de conflictos de competencia, mismos que son estudiados por los doctrinarios del Derecho Administrativo.

Conforme a nuestra legislación, la Administración Pública Centralizada se integra por la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos, actualmente desaparecidos, y la Consejería Jurídica, lo cual podemos apreciar en los artículos 1º y 2º de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. En el interior de cada una de estas dependencias existen órganos, funcionarios y servidores públicos, quienes colaboran para el pronto y eficaz despacho de los asuntos que sean de la competencia de la dependencia correspondiente. Cabe señalar que los doctrinarios del Derecho Administrativo consideran a la Procuraduría General de la República como integrante de esta forma de organización, no obstante ya no se encuentre prevista como tal por los artículos en cita.

Conforme a la fracción XI del artículo 31 de la mencionada Ley Orgánica, compete a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el ejercicio de la competencia tributaria, la cual se puede resumir a través de sus actividades principales: la recaudación y la cobranza de los créditos fiscales, con la salvedad de las aportaciones de seguridad social. Sin embargo, como lo precisaremos posteriormente, tales facultades las delega en el órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria. Con la intención de corroborar la competencia tributaria de esta dependencia, transcribimos el contenido de la fracción en cita:

"Artículo 31.- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...

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

3.3.1.1 SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Como hemos mencionado, el Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, lo cual nos impone el deber de referirnos a la desconcentración para estar en aptitud de comprender su naturaleza. El tratadista Andrés Serra Rojas la definió como: "... la transferencia a un órgano inferior o agente de la administración central, de una competencia exclusiva, o un poder de trámite, de decisión, ejercido por los órganos superiores, disminuyendo relativamente, la relación de jerarquía y subordinación."¹⁷ Para Manuel M. Díez implica: "... que el ente central, en base a una ley, ha transferido en forma permanente parte de su competencia a órganos que forman parte del mismo ente... es simplemente un procedimiento a los efectos de agilizar la actividad de la administración central."¹⁸

Apoyándonos en las definiciones citadas podemos afirmar que la desconcentración es la forma de organización de la Administración Pública Centralizada en base a la cual se permite la creación de organismos jerárquicamente inferiores ubicados en la esfera de competencia de cada Secretaría de Estado, a los cuales la entidad superior les delega determinadas facultades que le son propias, otorgándoles cierto grado de autonomía en el desarrollo de su actividad, sin que ello implique la ruptura de la jerarquía propia de la centralización. Esta forma de organización tiene su fundamento en el artículo 17 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que dispone:

¹⁷ Ibidem, página 292.

¹⁸ Cit. por DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Elementos de Derecho Administrativo, Primer Curso, segunda edición, Limusa - Noriega Editores, México, 2002, página 95.

"Artículo 17.- Para la más eficaz atención y eficiente despacho de los asuntos de su competencia, las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos podrán contar con órganos administrativos desconcentrados que les estarán jerárquicamente subordinados y tendrán facultades específicas para resolver sobre la materia y dentro del ámbito territorial que se determine en cada caso, de conformidad con las disposiciones legales aplicables."

Debemos señalar que la delegación de atribuciones propia de la desconcentración opera siempre de un órgano superior a uno inferior, respecto de las cuales el primero es titular y las confiere en favor del ente desconcentrado con la finalidad de agilizar la función administrativa, de modo tal que no tenga que seguir los frecuentes y excesivos trámites burocráticos. Además, nos es preciso distinguir entre la desconcentración y la delegación de facultades, en virtud de que en la primera existe una transferencia de potestades de una dependencia a un ente subordinado; en tanto que en la delegación de facultades, se trata de la figura legal que permite la cesión de las atribuciones de un funcionario hacia sus subalternos.

Esta forma de organización administrativa engloba las siguientes características:

- a) La existencia de un órgano con cierta libertad técnica y/o administrativa dentro de una Secretaría de Estado o un departamento administrativo;
- b) El vínculo jerárquico propio de la Administración Pública centralizada prevalece, pues el titular del órgano desconcentrado depende directamente del Secretario de Estado o del Jefe del Departamento Administrativo;
- c) El órgano desconcentrado no guarda una relación jerárquica respecto de las demás unidades de la dependencia a la cual pertenece;

- d) Las facultades del órgano desconcentrado originalmente pertenecían a la dependencia que lo creó;
- e) No cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Una vez expuesto lo anterior, nuestro análisis se enfocará en el Servicio de Administración Tributaria, el cual fue creado mediante la Ley Orgánica que lo regula, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y entrada en vigor hasta el 1º de julio de 1997. La necesidad de crear un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encargado de la función recaudadora se planteó en la Exposición de Motivos de la Iniciativa del Decreto por el que se expiden nuevas Leyes Fiscales y se modifican otras, de 1995, la cual en su parte medular señala el objetivo a cumplir:

"... configurar una organización especializada, conformada por personal profesional calificado, cuya actividad redunde en la optimización de los procesos recaudatorios y en el mejoramiento del servicio y atención a los contribuyentes. Para ello, deberá contar con autonomía en los aspectos técnicos sustantivos, en la gestión interna de sus asuntos y en materia presupuestal, de tal forma que pueda responder con agilidad, capacidad y oportunidad a la dinámica que las circunstancias del país exigen."¹⁹

Reconociendo tal necesidad, el Congreso de la Unión expidió la referida Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria, que dio existencia jurídica al organismo del mismo nombre, señalando en su artículo 1º la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria:

"Artículo 1.- El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley."

¹⁹ Decreto citado por HALLIVIS PELAYO, Manuel, op. cit., página 280.

Considerando el contenido de este artículo y confrontándolo con las características inherentes a la desconcentración podemos afirmar que el Servicio de Administración Tributaria posee la naturaleza jurídica de un órgano desconcentrado. En primer término, existe en su favor la delegación de las facultades de recaudación y cobranza efectuada por una dependencia que le es superior jerárquicamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Para garantizar el pleno cumplimiento de la función recaudadora, se le otorga autonomía técnica y administrativa dentro de la secretaría a la cual pertenece. Finalmente, la dependencia de su titular, el Presidente del Servicio de Administración Tributaria hacia el Secretario de Estado se da con su pertenencia a la Junta de Gobierno de este ente, la cual preside este último.

El Servicio de Administración Tributaria no guarda una relación jerárquica con las demás unidades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues como lo hemos mencionado goza de autonomía de gestión. Las facultades que integran la función recaudadora son propias de la dependencia en mención, tal como se aprecia de la fracción XI del artículo 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, las cuales se han delegado en este órgano, como lo señala el referido artículo 1º de la Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria.

Finalmente, tal organismo carece de personalidad jurídica, aunque no de patrimonio propio, pues de conformidad con el artículo 5º de su Ley Orgánica cuenta con un patrimonio integrado por bienes muebles e inmuebles, recursos materiales y financieros, fondos y fideicomisos constituidos en su favor o en los que participe en representación de la Secretaría, los ingresos obtenidos por la prestación de sus servicios y gastos de ejecución, así como las cantidades que le asigne el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Sobre la naturaleza jurídica del Servicio de Administración Tributaria en la Administración Pública federal, el Doctor Manuel Hallivis Pelayo argumenta:

"Creemos que la decisión tomada por el legislador de que el SAT fuera un órgano desconcentrado fue la adecuada, puesto que pone a la autoridad tributaria fuera de discusiones como el cuestionar si el fisco mismo puede ser un organismo fiscal autónomo (como el IMSS), ya que no es lo mismo una sola función como la que se realiza por ese tipo de organismos, que la función fiscal, que algunos junto con la de policía, califican como el corazón mismo del gobierno."²⁰

Por su parte, el artículo 2º del aludido ordenamiento vigente hasta el 11 de junio del año 2003 reiteró el objetivo mencionado en la Exposición de Motivos, señalando:

"Artículo 2.- El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación."

El artículo en cita confirió a este órgano desconcentrado la actividad estratégica del Estado relativa a la función recaudadora, concediéndole el cúmulo de atribuciones que integran la competencia tributaria. Las cuales permiten que determine, fije en cantidad líquida y recaude los créditos fiscales provenientes de impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, productos, aprovechamientos y sus respectivos accesorios, así como dictar medidas de fiscalización para vigilar el debido cumplimiento a la legislación de la materia por parte de los contribuyentes y demás deudores fiscales. Aunado a ello, esta función distingue dos actividades: la recaudación y la cobranza, motivo por el cual el Servicio de Administración Tributaria goza de facultades que le permiten incoar el cobro coactivo de los créditos fiscales por concepto de los ingresos mencionados, con la salvedad de los productos.

²⁰ Ibidem, página 301.

Ahora bien, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 12 de junio de 2003, se reformó tal numeral para quedar de la siguiente forma:

"Artículo 2.- El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria."

A través de esta reforma, se eliminó de la redacción del precepto legal apuntado, el objeto del Servicio de Administración Tributaria, la realización de la actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones en *lato sensu* y de determinados ingresos no tributarios, para enfatizar en la función propia de los órganos de la Administración Pública, y por ende del Poder Ejecutivo dada su pertenencia a éste, como lo es la aplicación de la ley, limitando el actuar de este organismo a las materias fiscal y aduanera.

Consideramos acertada la reforma en comento, en virtud de que pone fin a la crítica sostenida por un sector de nuestro foro jurídico, la cual sostenía la inconstitucionalidad de la función encomendada al Servicio de Administración Tributaria, toda vez que al tratarse de una actividad estratégica del Estado, se debe encomendar a la Administración Pública Centralizada no a un organismo distinto de las Secretarías de Estado, quienes representan el *imperium* del Estado, motivo por el cual resultaba cuestionable su delegación en un órgano desconcentrado.

Cabe señalar que el presente trabajo de investigación se enfoca hacia las funciones de recaudación y cobranza, en atención a ello y dada la extensión de las demás facultades que integran la competencia tributaria, como lo son las

facultades de comprobación, la imposición de sanciones, la investigación y persecución de los delitos fiscales, no serán tratados en el desarrollo del mismo, reservándonos su análisis para una ulterior investigación.

En este orden, la competencia tributaria ejercida por el Servicio de Administración Tributaria tiene su fundamento legal en el artículo 7° de su Ley Orgánica, precepto que enuncia las facultades con que cuenta este órgano para cumplir con su función, dentro de las cuales encontramos las relativas a la recaudación de créditos fiscales por diversos conceptos, excluyendo a las aportaciones de seguridad social. Asimismo, el precepto en mención sujeta el ejercicio de estas atribuciones a las disposiciones legales, manifestándose el principio de legalidad característico del Estado de Derecho. El artículo citado dispone:

“Artículo 7.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I.- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...”

En esta tesitura, el ente desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público actúa con el carácter de autoridad frente a los contribuyentes, pues ejerce la función recaudadora en materia de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos y sus correspondientes accesorios; en otras palabras, por su conducto la Secretaría referida ejerce la competencia tributaria. Con la finalidad de afirmar el carácter de autoridad en materia fiscal del Servicio de Administración Tributaria, así como de armonizar la legislación orgánica y fiscal en este aspecto, se reformó el último párrafo del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, para señalar:

“Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades estarán a lo siguiente:

...
Cuando las Leyes, Reglamentos y demás disposiciones legales hagan referencia u otorguen atribuciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a cualquiera de sus unidades administrativas, se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de atribuciones vinculadas con la materia objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, su Reglamento interior o cualquier otra disposición jurídica que emane de ellos."

En nuestra opinión, resulta incuestionable el carácter autoritario del Servicio de Administración Tributaria en atención a que se trata de un órgano desconcentrado de una dependencia centralizada, el cual se encuentra dotado de facultades de decisión y de ejecución que le permiten emitir actos de autoridad en una relación de derecho público situada en los ámbitos tributario y fiscal, manifestada en un trato de supra a subordinación entre el referido ente y los contribuyentes, por lo que su actuación incidirá en la esfera jurídica de éstos, ya sea creando, modificando o extinguiendo sus derechos y obligaciones. De modo tal que su pertenencia a la Administración Pública Federal y el cúmulo de atribuciones conferidas por el Código Fiscal permiten que se hable de una autoridad, no obstante se trate de un órgano desconcentrado.

En este orden de ideas, el Servicio de Administración Tributaria se encuentra facultado para incoar el Procedimiento Administrativo de Ejecución en contra de los contribuyentes y deudores fiscales morosos, con la finalidad de efectuar el embargo de bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal adeudado y obtener mediante su remate el monto del mismo. Esta atribución es encomendada a unidades especializadas del propio órgano, como lo son las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes, de Recaudación y Jurídica, y sus respectivas Administraciones Locales, al tenor de lo dispuesto por los artículos 17, apartado A, fracción XV, 19, fracción II, 20, fracción XXIII, 22, fracción II, 26, fracción XII y 28, fracción II del Reglamento Interior de este órgano desconcentrado.

3.3.2 ADMINISTRACIÓN PÚBLICA PARAESTATAL.

Esta forma de organización de la Administración Pública se define como: "... una forma jurídica en que se organiza la administración pública (*sic*) mediante la creación de entes públicos por el legislador, dotados de personalidad jurídica propia y patrimonio propios, y responsables de una actividad específica de interés público."²¹ El Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez concibe a la Administración Pública Paraestatal como: "La creación de organismos por ley o decreto con personalidad jurídica y patrimonio propios para la realización de actividades estratégicas o prioritarias, para la prestación de un servicio público o social, o para la obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social..."²²

En tal virtud, concebimos a la Administración Pública Paraestatal, denominada por la doctrina "descentralizada", como la forma de organización administrativa, mediante la cual se crean organismos dotados de personalidad jurídica y patrimonio propios a través de una ley o un decreto, los cuales tienen a su cargo la prestación de un servicio público o la realización de una actividad primordial para el desarrollo del Estado, guardando cierta independencia de la Administración Pública Centralizada, en virtud de que no están sujetos a los poderes inherentes a la jerarquía de ésta.

Considerando estas definiciones, la descentralización como forma de organización administrativa presenta las siguientes características:

- a) Las entidades descentralizadas no pertenecen a la Administración Pública Federal centralizada;

²¹ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo III, D-E, página 449.

²² Elementos de Derecho Administrativo, primer curso, página 92.

- b) Estas entidades tienen encomendadas funciones de interés público, como lo son la realización de una actividad estratégica del Estado, la prestación de un servicio público, o bien, la prestación de la seguridad social;
- c) Son creadas por ley o decreto;
- d) Tienen patrimonio y personalidad jurídica propios, lo que ha valido que un amplio sector de la doctrina los denomine como "de personalidad distinta a la del Estado";
- e) Se encuentran sujetas al control del titular del Poder Ejecutivo Federal a través de su agrupación por sectores.

La Administración Pública paraestatal tiene su fundamento constitucional en el párrafo primero del artículo 90 de la Ley Fundamental. Asimismo, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal como ordenamiento reglamentario de este artículo prevé las entidades que integran esta forma de organización, las cuales son enumeradas por su artículo 3º, compitiéndonos analizar a los organismos descentralizados:

"Artículo 3.- El Poder Ejecutivo de la Unión se auxiliará en los términos de las disposiciones legales correspondientes, de las siguientes entidades de la Administración Pública Paraestatal:

I.- Organismos descentralizados;

..."

Se desprende de la transcripción anterior, el carácter auxiliar de la Administración Pública Paraestatal hacia el Ejecutivo Federal. Precisamente la denominación "paraestatal" alude a una actividad realizada en forma paralela a la de la Administración Pública Centralizada. Las actividades reservadas a esta forma de organización administrativa se encuentran previstas en el artículo 14

de la Ley Federal de Entidades Paraestatales, el cual en la parte que nos interesa señala:

"Artículo 14.- Son organismos descentralizados las personas jurídicas creadas conforme a lo dispuesto por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y cuyo objeto sea:

...

III.- La obtención o aplicación de recursos para fines de asistencia o seguridad social."

En virtud de lo anterior, las instituciones encargadas de la prestación de la seguridad social tendrán el carácter de organismos descentralizados, garantizando con ello su independencia en la realización de tal actividad. No obstante, nuestro estudio se centrará en el Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en virtud de que son considerados Organismos Fiscales Autónomos, encontrándose autorizados percibir el pago de las aportaciones de seguridad social, determinarlas y fijarlas en cantidad líquida, así como para efectuar el cobro coactivo de las mismas a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, sujetándose a los lineamientos del Código Fiscal de la Federación.

3.3.2.1 INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

El Instituto Mexicano del Seguro Social fue creado por la primer Ley del Seguro Social, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 1943, como un organismo descentralizado encargado de la seguridad social; el referido ordenamiento a través de su artículo 2º, le encomendó la organización y administración del seguro social. Las razones que motivaron su creación fueron expresadas en la Exposición de Motivos de la citada Ley:

"... A efecto de manejar este seguro social se crea especialmente una institución que establecerá un régimen eficaz de protección obrera, sin fines de lucro, que suministrará las prestaciones en metálico, en servicios y en especie, en los momentos de mayor angustia de los

trabajadores, sin costos adicionales, ni trámites engorrosos para las víctimas... debe destacarse también que como la protección impartida por el seguro social entraña una función de interés público, no puede ser encomendable a empresas privadas, sino que el Estado tiene el deber de intervenir, en su establecimiento y desarrollo, por que quien sufre, en última instancia los riesgos de la pérdida de capacidad de trabajo de los obreros es la colectividad entera, que con motivo de esos acontecimientos ve transformadas sus actividades y amplificados muchos de sus problemas...²³

La Ley del Seguro Social actual, vigente a partir del 1º de julio de 1997 y reformada mediante decreto de fecha 20 de diciembre de 2001, reconoce al Instituto Mexicano del Seguro Social como un organismo público descentralizado, encargado de la organización así como de la administración del seguro social, dotado de personalidad jurídica y patrimonio propio, al cual le atribuye la calidad de organismo fiscal autónomo. Lo anterior, se desprende del contenido del artículo 5º de la Ley en cita:

"Artículo 5. La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad jurídica y patrimonio propios, de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, social y privado, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene también el carácter de organismo fiscal autónomo."

Referente a la naturaleza jurídica del Instituto Mexicano del Seguro Social como organismo público descentralizado, externamos nuestro comentario en el sentido de que este Instituto cumple cabalmente con las características propias de los organismos integrantes de la Administración Pública Paraestatal o descentralizada, en virtud de los siguientes puntos: no pertenece a la Administración central, tiene encomendada una actividad de interés público como lo es la prestación del seguro social, fue creado a través de la Ley del Seguro Social de 1943, hoy abrogada, cuenta con un patrimonio propio y personalidad jurídica distinta de las dependencias del Gobierno Federal; asimismo, se encuentra ubicado en el Sector Salud.

²³ Exposición de motivos de la Ley del Seguro Social citada por RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, Nuevo Derecho de la Seguridad Social, quinta edición, Editorial Porrúa, México, 2001, página 247.

Llama nuestra atención el hecho de que en nuestro foro jurídico se conciba a los organismos descentralizados –entre ellos el Instituto Mexicano del Seguro Social– como entes con personalidad jurídica distinta a la del Estado. La problemática radica en lo conducente a su personalidad jurídica propia, lo cual ha originado que diversos tratadistas afirmen que es “distinta a la del Estado”, motivo por el cual no pueden ejercer actos de autoridad en detrimento de los gobernados, pues tales atribuciones se encuentran reservadas a la Administración Centralizada. En virtud de ello, se considera que los organismos descentralizados encargados de la prestación de la seguridad social no pueden efectuar tareas de policía, las cuales se entienden encomendadas en exclusiva a la administración central, que se encuentra investida del poder del Estado.

En suma, estas teorías sostienen que los organismos descentralizados no pueden realizar actos de autoridad en la esfera jurídica de los gobernados, como lo son en el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social la práctica de visitas domiciliarias o el cobro coactivo de las aportaciones de seguridad social, pues no se encuentran dotados del poder del Estado dada su personalidad jurídica propia. Al respecto, el Poder Judicial Federal ha establecido criterios jurisprudenciales que corroboran el carácter autoritario de estos organismos ya que cuentan con facultades de decisión y de ejecución previstas en sus leyes respectivas, sin pronunciarse de manera expresa y convincente sobre la personalidad de los mismos.

No concordamos con tales teorías, en virtud de que la personalidad jurídica de la cual se encuentran investidos estos organismos, obedece a la necesidad de que puedan efectuar las operaciones inherentes a su función en nombre propio, sin tener que acudir a la estructura centralizada para obtener la autorización correspondiente. De no ocurrir así, su existencia sería cuestionable en vista de que tendrían que subordinarse a la Administración Centralizada para ejercer sus funciones. Confirmando lo anterior, el Doctor Luis Humberto Delgadillo menciona que su personalidad jurídica les permite: “... actuar por sí

mismos, en nombre propio, adquirir derechos y obligaciones sin necesidad de tener que recurrir a la administración central, salvo en los casos expresamente previstos por las normas jurídicas que regulan su actuación."²⁴

Ahora bien, los organismos públicos descentralizados pertenecen a la Administración Pública Federal Paraestatal, la que a su vez integra la Administración Pública Federal, formando así parte de la estructura del Ejecutivo. Lo anterior nos autoriza a afirmar que pertenece a uno de los Poderes que conforman el gobierno del Estado, en razón de ello, no podemos señalar que tienen personalidad jurídica distinta de aquél, ya que el sostenerlo equivaldría a mencionar la existencia de un poder soberano inmerso en el propio Estado y distinto de su gobierno, lo cual resulta imposible jurídicamente. Pues como bien lo manifestó Gabino Fraga: "... no habría ya una organización descentralizada de la administración, sino que existiría un poder independiente, o bien un Estado dentro del Estado."²⁵

El Instituto Mexicano del Seguro Social es considerado como un organismo fiscal autónomo, en virtud de que se encuentra dotado de competencia tributaria, es decir, posee atribuciones que le permiten comprobar el nacimiento de la obligación tributaria, determinar los créditos fiscales por concepto de aportaciones de seguridad social, percibir su pago y ordenar el cobro coactivo de las cantidades no cubiertas, sin la participación de otra autoridad. Esta cualidad obedece a que se trata de una autoridad fiscal ubicada en la Administración Pública Paraestatal, lo cual, explicado por antonomasia, implica que no forma parte de la Administración Centralizada. En este orden, al encontrarse facultado para realizar actos que surtirán sus efectos en la esfera jurídica de los gobernados, posee la calidad de autoridad fiscal. En ejercicio de su *status* autoritario, este organismo fiscal autónomo:

²⁴ Elementos de Derecho Administrativo, primer curso, página 138.

²⁵ Derecho Administrativo, trigésimo novena edición, Porrúa, México, 1999, páginas 208-209.

"... está legitimado para afectar, en la órbita de sus atribuciones competenciales, la esfera jurídica de los particulares, al disponer de la fuerza legal e imperio suficientes como para ordenar u obligar sean acatadas sus decisiones de índole tributario, desde luego sin que tales facultades en modo alguno le permitan excederse o actuar sin respetar las garantías individuales que tenemos todos como gobernados y consagradas desde la propia Constitución General de la República..."²⁶

Actuando como organismo fiscal autónomo, el Instituto Mexicano del Seguro Social tiene las siguientes facultades:

- a) Comprobar la generación del hecho imponible;
- b) Determinar el o los sujetos obligados al pago de las aportaciones de seguridad social y de los capitales constitutivos;
- c) Determinar los créditos fiscales, fijándolos en cantidad líquida o dar las bases para su liquidación;
- d) Vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria;
- e) Percibir el pago del crédito fiscal; y
- f) Ordenar el cobro coactivo de los créditos fiscales por concepto de aportaciones de seguridad social o de capitales constitutivos a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Sobre su carácter de organismo fiscal autónomo, existen críticas sobre el inconveniente de que el fisco sea un organismo descentralizado, pues la función tributaria se entiende como una de las actividades inherentes al gobierno central. Asimismo, se cuestiona el hecho de que se encuentre investido de la facultad económico-coactiva, permitiéndole cobrar

²⁶ RUIZ MORENO, Ángel Guillermo, op. cit., página 271.

coactivamente los créditos fiscales que le son adeudados. Ideas que no se comparten, pues como lo hemos estudiado, el Instituto Mexicano del Seguro Social forma parte del gobierno, dada su incorporación en el Poder Ejecutivo, lo cual le permite actuar como autoridad fiscal independiente de la Administración Centralizada. No obstante, lo cuestionable es la constitucionalidad del citado procedimiento.

Con la intención de reafirmar su carácter de organismo fiscal autónomo, mediante decreto de 20 de diciembre de 2001 se reformó el primer párrafo del artículo 5º de la Ley del Seguro Social. Esta reforma no es sólo de contenido literal dada la supresión de la frase "cuando así lo indique la Ley" del precepto citado, sino eminentemente funcional en virtud de que garantiza la autonomía técnica y de gestión del Instituto. Como ejemplo de ello, ya no se requiere que las querellas por la comisión de delitos fiscales sean presentadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ahora deben presentarse por el Instituto. Asimismo, se excluyó la participación de dicha dependencia en el cobro coactivo de los créditos provenientes de aportes de seguridad social, capitales constitutivos y sus accesorios, quedando de tal forma como tarea exclusiva del Instituto.

Una vez expuesto lo anterior, debemos señalar que conforme a los artículos 252, fracción XXV y 291 de la Ley del Seguro Social, el Instituto puede iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución para obtener el pago forzoso de los créditos fiscales debidos por los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria, labor que realiza a través de la Dirección de Incorporación y Recaudación así como de las correspondientes Oficinas de Cobros de sus Subdelegaciones. Cabe señalar que en la instauración del procedimiento, el Instituto debe ceñirse al principio de legalidad característico del Estado de derecho, pues al habersele conferido tal atribución resulta imperioso que en su ejercicio observe los requisitos fundamentales exigidos para su validez.

En suma, la facultad económico-coactiva conferida al Instituto Mexicano del Seguro Social no le exime de la observancia del principio de juridicidad *in genere*, constituyendo una facultad discrecional en su favor, sino que la misma queda sujeta a los lineamientos señalados por el Código Fiscal de la Federación para la procedencia y desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, considerado como la serie de actos a través de los cuales se manifiesta la referida facultad.

3.3.2.2 EL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES.

Este órgano fue creado a través de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 1972. Posee la naturaleza jurídica de un organismo público descentralizado, lo cual se infiere del contenido del artículo 2º de la ley en cita, que medularmente menciona su creación como un organismo de servicio social, con personalidad jurídica y patrimonio propios. Aunado a ello, reviste las características inherentes a los organismos descentralizados, las cuales estudiamos en párrafos previos, remitiéndonos al análisis realizado con la finalidad de evitar repeticiones innecesarias que pudieren ocasionar el fastidio en la lectura del presente trabajo de investigación.

Asimismo, el Instituto posee la naturaleza de organismo fiscal autónomo, del modo que cuenta con facultades para percibir el pago de las aportaciones de vivienda, determinarlas, efectuar el cobro coactivo de los créditos insolutos en su favor, practicar visitas domiciliarias para comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones patronales, en resumen, posee competencia tributaria. Debemos señalar que el legislador ha conferido naturaleza fiscal a las aportaciones de vivienda, lo cual permite que se hable de créditos fiscales por este concepto. En tal consideración, este organismo cuenta con atribuciones

para incoar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, potestad que tiene su fundamento en el artículo 30 del ordenamiento en cita:

"Artículo 30.- Las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos a que se refiere el artículo anterior, así como su cobro tienen el carácter de fiscales.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su carácter de organismo fiscal autónomo, está facultado en los términos del Código Fiscal de la Federación, para:

...

III.- Realizar por sí o a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cobro y la ejecución correspondiente a las aportaciones patronales y a los descuentos omitidos, sujetándose a las normas del Código Fiscal de la Federación;

..."

En términos de lo dispuesto por los artículos 4º, 5º, 8º, 10 y 11 del Reglamento Interior del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo, compete al Director General, Director General Adjunto, Subdirector General Jurídico y de Fiscalización, Gerente de Fiscalización, Gerente de Servicios Legales, el ejercicio de las atribuciones del Instituto como organismo fiscal autónomo en todo el territorio de la República Mexicana. Entre las cuales hacemos hincapié en la incoación del Procedimiento Administrativo de Ejecución para obtener el pago forzado de las aportaciones de vivienda y descuentos no enterados por los patrones. Similares facultades ostentan los Delegados Regionales y el Coordinador del Distrito Federal en los ámbitos de sus respectivas competencias, según se infiere del artículo 9º del Reglamento.

3.4 EL ACTO ADMINISTRATIVO.

Una vez analizadas las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal facultadas para realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, debemos referirnos al acto administrativo como forma de expresión de la voluntad del Poder Ejecutivo. No sin antes advertir que no es el objetivo

del presente trabajo de investigación efectuar un análisis exhaustivo de este concepto, razón por la cual sólo nos limitaremos a enunciar las definiciones más importantes del mismo, así como a estudiar una de sus notas esenciales, la ejecutoriedad, lo cual nos servirá como punto de partida para nuestro tema inmediato posterior: el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Correspondió al Doctor Andrés Serra Rojas elaborar la definición clásica del acto administrativo, señalándolo como:

"Una declaración unilateral de voluntad, de conocimiento y de juicio, unilateral, concreta y ejecutiva que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto: la administración pública, en el ejercicio de una potestad administrativa que crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general."²⁷

El concepto citado enuncia los elementos del acto administrativo como lo son: el sujeto del cual emana, por regla general corresponde al Poder Ejecutivo su emisión, salvo las excepciones relativas a las facultades intraorgánicas de los Poderes Legislativo y Judicial, así como también los actos materialmente administrativos realizados por los organismos constitucionales autónomos; la voluntad en su creación, la cual es expresada en forma unilateral por el Ejecutivo, constituyendo una característica inherente del acto de autoridad, pues no requiere el consentimiento de los gobernados para su pronunciamiento; su objeto, la creación, modificación, reconocimiento, transmisión o extinción de una situación jurídica; su finalidad, la satisfacción del interés general.

El catedrático Miguel Acosta Romero define al acto administrativo en el siguiente tenor: "Una manifestación unilateral y externa de la voluntad que expresa la decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública. Esta decisión, crea, reconoce, modifica, transmite, declara o extingue derecho (*sic*) u obligaciones, es generalmente ejecutiva y se propone

²⁷ Cit. por NAVA NEGRETE, Alfonso y QUIROZ ACOSTA, Enrique, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo I, A-B, página 116.

satisfacer el interés general."²⁸ Refiriéndose a nuestra materia, Rigoberto Reyes Altamirano señala al acto administrativo fiscal como: "... la declaración unilateral de voluntad externa, concreta y ejecutiva, que debe constar por escrito, la cual dimana de la Administración Tributaria, actuando con funciones fiscales, y que tiene por objeto crear, transmitir, modificar o extinguir una situación jurídica concreta."²⁹

Partiendo del criterio formal de los actos de autoridad, entendemos por acto administrativo, la expresión de voluntad de la autoridad administrativa, cuyo objeto consiste en la afectación de una situación jurídica determinada, ya sea creando, modificando, transmitiendo, reconociendo o extinguiendo los derechos y las obligaciones de los gobernados, con el único objetivo de conseguir el bien público. Al tratarse de un acto de autoridad, el diverso de índole administrativo reviste las características propias de aquél, consistentes en la unilateralidad, imperatividad y coercitividad. En tal consideración, nos remitimos al primer capítulo de nuestra investigación donde explicamos las cualidades del acto propio de las relaciones de supra a subordinación.

El acto administrativo cobija una característica singular que le permite hacerse efectivo sin la intervención de autoridad distinta de su emisora, la cual es denominada por los doctrinarios del Derecho Administrativo como ejecutoriedad. Tal atributo es visto a través de dos puntos de vista, el primero se refiere al acto mismo, conforme al cual es obligatorio *per se*, correspondiéndole a los administrados su cabal cumplimiento; mientras el segundo pone énfasis en su coercibilidad, permitiendo a la autoridad administrativa ejecutarlo aun en contra de la voluntad de los gobernados. Confirma lo anterior el argumento del investigador Jorge Fernández Ruiz:

"El carácter de ejecutoriedad del acto administrativo puede interpretarse en dos sentidos: en el primero, que es obligatorio o

²⁸ Teoría General del Derecho Administrativo, quinta edición, Porrúa, México, 1983, páginas 376-377.

²⁹ Diccionario de Términos Fiscales, Tomo I, A-H, página 56.

exigible y por tanto debe cumplirse; y en un segundo sentido, que entraña una fuerza especial, gracias a lo cual la administración puede ejecutar el acto aún contra la oposición de los interesados sin tener que contar con el concurso del órgano jurisdiccional.³⁰

Al abordar esta característica, el tratadista argentino Manuel María Díez expresó con acierto:

"En cuanto a la ejecutoriedad puede considerarse como una manifestación especial de la eficacia de los actos administrativos, en cuanto éstos imponen deberes o restricciones a los administrados, que pueden ser realizados, aún en contra de la voluntad de los mismos, por medio de los órganos administrativos sin intervención previa de los órganos jurisdiccionales."³¹

Lo anterior se justifica en el principio de División de Poderes, pues la igualdad e interdependencia de los mismos quedaría sin efectos al impedir que la administración ejecute sus actos, debiendo acudir al Poder Judicial para el cumplimiento de los mismos. Asimismo, el legislador ha corroborado este atributo al proveerlo de la presunción de legalidad, dando como resultado su inminente ejecución, aun en contra de la voluntad de los particulares, quienes si llegasen a tildarlo de ilegal, les competirá demostrar su desapego a los imperativos legales. La presunción de legalidad del acto administrativo y del diverso fiscal se encuentra prevista en los artículos 8º de la Ley Federal del Procedimiento Administrativo y 68 del Código Fiscal de la Federación.

3.5 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

3.5.1 REFERENCIA HISTÓRICA.

En este apartado nos corresponde señalar los antecedentes históricos del Procedimiento Administrativo de Ejecución, los cuales se remontan a la

³⁰ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VIII, Derecho Administrativo, páginas 764-765.

³¹ Idem.

jurisdicción coactiva de la Real Hacienda de la época colonial, consagrada en la Ley II, Título III, Libro Octavo de la Ley de Indias, que facultó a los oficiales reales para cobrar la deuda fiscal, pudiendo ejecutar y rematar toda clase de bienes, e incluso aprisionar a los deudores. La Ordenanza de Intendentes para la Nueva España de 1786 trasladó dicha potestad a estos funcionarios, quienes se erigieron como jefes de los oficiales. En el México Independiente, el también denominado procedimiento económico coactivo se consagró en diversos ordenamientos, que datan de 1837 a 1869, según lo apuntan los investigadores Manuel González Oropeza, Gabriela Sánchez Luna y Gabriela Ríos Granados:

"Por su parte, ya en el México independiente, se expidieron diversas leyes, decretos, reglamentos y circulares, que regulaban la facultad económica coactiva (*sic*); entre ellas, las siguientes: ley del 20 de noviembre de 1837; reglamento del 27 de enero del mismo año; ley del 20 de noviembre de 1838; decretos del 13 de enero y 18 de septiembre de 1842; 15 de octubre de 1846; 6 de octubre de 1848; circular del 31 de enero de 1854; decreto del 4 de febrero de 1861; circulares del 16 de diciembre de 1861 y 12 de julio de 1862; decreto del 18 de julio del mismo año, y la ley del 18 de noviembre de 1869."³²

Mediante la expedición del decreto de fecha 20 de enero de 1837 se confirió a los empleados públicos encargados del cobro de las rentas del Estado la facultad para iniciar el procedimiento económico coactivo, sin necesidad de demandar su pago ante los tribunales judiciales, lo cual dio motivo a la inconformidad de los gobernados, quienes acudieron ante el Poder Judicial de la Federación a través del Juicio de Amparo aduciendo su inconstitucionalidad; cuestión que fue resuelta bajo la vigencia de la Constitución Política de 1857 por los distinguidos Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, destacando entre ellos Ignacio L. Vallarta, quien con sus celebres votos llevó al Máximo Tribunal a declarar la constitucionalidad del procedimiento en estudio.

Durante el siglo XX, el procedimiento de cobro coactivo se encontró regulado por los Códigos Fiscales de 31 de diciembre de 1938, 19 de enero de

³² Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo IV, F-L, página 18.

1967 y 31 de diciembre de 1981, siendo este último el que actualmente regula a esta institución.

Respecto del primer ordenamiento, éste reglamentó en sus numerales 81 a 145, pertenecientes al Capítulo Tercero intitulado "De la ejecución de las resoluciones administrativas en materia fiscal", el desarrollo del procedimiento en comento. Reviste cierta peculiaridad el hecho de que en este cuerpo normativo no se practicaba el embargo en el momento del requerimiento de pago ante la falta de pago del deudor fiscal, sino hasta pasado un plazo de tres días al del requerimiento, según lo disponía la fracción I del artículo 91. Además, preveía diferentes bases para fijar el valor de los bienes embargados, como lo fueron el valor fiscal federal, el valor catastral, el valor declarado por el deudor del fisco y el avalúo pericial.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación de 1967, llama nuestra atención el hecho de que el procedimiento económico coactivo revistió dos tipos procedimentales: el primero referente al cobro realizado al sujeto pasivo por adeudo propio, previsto en los artículos 108 al 157, del Título Tercero "Procedimiento Administrativo", Capítulo IV "Del procedimiento administrativo de ejecución"; y el segundo relativo al cobro al responsable solidario, en cuyo caso se le concedía una oportunidad para cumplir con el adeudo del sujeto pasivo principal, y en su defecto, iniciar el procedimiento de cobro forzado previsto en los artículos citados, tal como se consagró en el artículo 111:

"Artículo 111.- Para iniciar un procedimiento de cobro en contra de un responsable solidario del crédito fiscal, será necesario hacerle la notificación, en la que se expresará:

I.- El nombre del causante;

II.- La resolución de la que se derive el crédito fiscal y el monto de éste;

III.- Los motivos y fundamentos por lo que se le considera responsable del crédito, y

IV.- El plazo para el pago que será de quince días, salvo que la ley señale otro."

Finalmente, el Código Fiscal de la Federación vigente regula en su Título V "De los procedimientos administrativos", Capítulo III "Del procedimiento administrativo de ejecución" a nuestro tema en estudio, de cuya normatividad reservamos nuestro análisis para el subtema referente a las etapas que conforman este procedimiento.

En la actualidad, con base en los razonamientos del ilustre jalisciense, el Poder Judicial de la Federación ha reiterado el apego del Procedimiento Administrativo de Ejecución a la Norma Fundamental a través de diversas tesis de jurisprudencia y aisladas, lo que ha ocasionado que destacados juristas y doctrinarios manifiesten su apoyo o su desacuerdo a tal criterio, siendo que dentro del presente trabajo de investigación nos enfocaremos en analizar la inconstitucionalidad de este procedimiento, reservando para el capítulo inmediato posterior el estudio de tales argumentos así como los motivos por los cuales consideramos la contrariedad de esta figura al texto constitucional.

3.5.2 CONCEPTO.

La voz procedimiento proviene del vocablo latino *procedere* que significa: "La relación sucesiva entre un acto que sirve de apoyo al siguiente."³³ Para el Derecho Procesal, entraña "El conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la relación de los actos administrativos, legislativos o judiciales, dentro o fuera de juicio..."³⁴ En tanto que referido al Derecho Administrativo, se une al calificativo "administrativo" formando la locución procedimiento administrativo, la cual alude al "Conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo"³⁵, según apunta la definición clásica de Gabino Fraga. En

³³ CARBALLO BALVANERA, Luis y RÍOS GRANADOS, Gabriela, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo V, M-P, página 805.

³⁴ ELIZONDO GASPERÍN, María Margarita, Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 4 Derecho Procesal, Colegio de Profesores de Derecho Procesal, Facultad de Derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, Harla, México, 1997, páginas 161-162.

³⁵ Op. cit., página 285.

tratándose de la materia fiscal, el término “ejecución” que complementa nuestro tema, denota la acción de llevar a cabo una situación, o bien, hacer efectiva alguna cosa, toda vez que tiene su raíz en el aforismo latino *executum*.

Aplicando estas ideas al Procedimiento Administrativo de Ejecución, tenemos que consiste en la relación concatenada de diversos actos administrativos fiscales que tienen por finalidad el embargo y remate de bienes propiedad del contribuyente moroso o del deudor fiscal, con la finalidad de cubrir el crédito que no fue enterado al fisco dentro del término legal. De modo tal, que en su conjunto significa “... la sucesión de actos que las autoridades administrativas deben seguir conforme a la ley, para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, líquido y exigible sobre los bienes del deudor.”³⁶ Acorde con este pensamiento, el catedrático Narciso Sánchez Gómez menciona:

“El procedimiento administrativo de ejecución está constituido por un conjunto de actos jurídicos de Derecho Público por medio de los cuales una autoridad fiscal competente exige forzosamente el entero de una contribución o de un aprovechamiento que no ha sido pagada dentro del plazo que marca la ley por el sujeto pasivo principal o responsable solidario de esa obligación.”³⁷

El autor en cita continua manifestando que el procedimiento objeto de nuestro estudio:

“... está constituido con un conjunto de formalidades legales realizadas por una autoridad fiscal competente, y que llevan como destino lograr el entero de una obligación fiscal, que no ha sido cubierta dentro del plazo estipulado en la norma respectiva, y que por tal motivo se vale de ese instrumento del Estado, haciendo uso de su autoridad o poder coactivo para combatir la evasión fiscal y para que el deudor principal o terceras personas relacionadas con ese deber hagan el pago de los impuestos, derechos o contribuciones especiales omitidas en perjuicio del (*sic*) los intereses económicos de la Hacienda Pública, obligando aun en contra de su voluntad a los sujetos pasivos que marque la ley, para que colaboren a sufragar el gasto público.”³⁸

³⁶ CARBALLO BALVANERA, Luis y RÍOS GRANADOS, Gabriela, op. cit., página 805.

³⁷ Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Porrúa, México, 2001, página 521.

³⁸ *Ibidem*, página 525.

Concordamos con las palabras de este catedrático, sin embargo, nos resulta ineludible aclarar que este procedimiento además de requerir el pago de contribuciones en *lato sensu* o de aprovechamientos, que podemos considerar como el crédito principal, se encamina al cobro forzado de sus accesorios, los cuales, siguiendo la observación anterior, podemos calificar como créditos secundarios, mismos que de conformidad con el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación se integran por: gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización debida por la devolución de un cheque sin fondos, expedido para cubrir un crédito fiscal.

Considerando estas definiciones, podemos afirmar que el procedimiento en estudio se encuentra constituido por una serie de actos administrativos, los cuales guardan relación entre sí y suponen como fin común la satisfacción de un crédito fiscal debido; para ello, se integra de las siguientes fases: mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, embargo, avalúo, remate y aplicación del producto, pudiendo presentarse la intervención. Las cuales desde nuestro punto de vista constituyen una relación causal y lógica, pues no se puede prescindir de alguna en el desarrollo del procedimiento, hecha la salvedad de la intervención; es decir, para arribar a la finalidad deseada, el pago forzado del crédito fiscal, debe observarse cada una de estas fases, así como sus formalidades respectivas, al tenor del principio de legalidad.

Dicho procedimiento consiste en la manifestación de la facultad económico-coactiva del Estado, que lo autoriza para requerir el pago forzado de las deudas tributarias y determinados débitos no tributarios, observando en su instauración y desenvolvimiento la Garantía de Seguridad Jurídica de Legalidad contenida en el párrafo primero del artículo 16 constitucional, pues como lo hemos estudiado al tratarse de actos de autoridad sujetos a un régimen de Derecho Público, resulta imperioso su apego a las normas constitucionales y legales que los regulan.

Concebido como la manifestación de la facultad económico-coactiva del Estado, el Procedimiento Administrativo de Ejecución es definido por Rigoberto Reyes Altamirano como: "... el conjunto de actos secuenciales encaminados al cobro forzado de un crédito fiscal, practicado por la autoridad tributaria y representa el ejercicio y aplicación de la facultad económico coactiva."³⁹ En el mismo sentido, Raúl Rodríguez Lobato apunta: "El procedimiento económico coactivo es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho."⁴⁰

Para la doctrina, el procedimiento económico coactivo representa un procedimiento sin contradictorio en virtud de la ausencia de una controversia, propiamente de un litigio según la terminología del Derecho Procesal, ya que sólo se busca la satisfacción del interés fiscal. Por lo que en opinión de los investigadores González Oropeza, Sánchez Luna y Ríos Granados: "Se trata de un procedimiento administrativo que se realiza entre dos partes: el Estado-ejecutor y el contribuyente-deudor, sin mediar un tercero imparcial, por lo que no compete a la función jurisdiccional su implementación."⁴¹

Ciertamente, el Código Fiscal de la Federación no incluye concepto alguno del Procedimiento Administrativo de Ejecución, sólo se limita a enunciar su procedencia en el primer párrafo del artículo 145:

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

³⁹ Diccionario de Términos Fiscales, Tomo II, I-Z, página 733.

⁴⁰ Derecho Fiscal, segunda edición, Oxford University Press, México, 2001, página 237.

⁴¹ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo IV, F-L, página 19.

Con lo cual se señala su advenimiento para el cobro de los créditos fiscales, mismos que hemos estudiado con antelación, limitándonos a señalar que representan un adeudo de Derecho Público, cuyo fundamento es un acto de autoridad, como lo es la norma tributaria o la imposición de una multa. Al tratarse de este tipo de deuda, se permite su cobro a través del procedimiento en estudio. No obstante, el legislador ha acotado su ejercicio, excluyendo de su aplicabilidad a los ingresos no tributarios denominados productos, los cuales tienen su origen en las relaciones de Derecho Privado del Estado con los gobernados, conocidas en la teoría del Derecho Constitucional como “de coordinación” y que no implican la actuación del Estado como entidad soberana, sino su participación en un plano de igualdad frente a éstos.

En este orden, el párrafo *in fine* del artículo en cita dispone: “En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos.” Sobre el particular, Sergio Francisco de la Garza fundándose en algunos criterios sostenidos en jurisprudencia por la Suprema Corte en cuanto a la improcedencia de este procedimiento para el cobro los ingresos no tributarios aludidos, concluye que “... el fisco no puede utilizar el procedimiento económico coactivo para exigir el pago de rentas de una casa embargada por adeudos fiscales, como tampoco para el cobro de adeudos de trabajos realizados por Talleres Gráficos de la Nación...”⁴²

3.5.2 LA EJECUTORIEDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución –al igual que el acto administrativo– se encuentra provisto de ejecutoriedad, lo cual permite que sea incoado en contra de bienes del deudor sin necesidad de una resolución judicial previa, bastando para ello el mandamiento respectivo del fisco. En otras palabras, para el cobro de un crédito fiscal insoluto no es indispensable que la

⁴² Derecho Financiero Mexicano, décimo octava edición, Porrúa, México, 1999, página 809.

autoridad administrativa acuda ante el Poder Judicial para reclamar su pago, sino que es suficiente que determine su monto y solicite su desembolso al gobernado. Ante su falta de pago o no acredite haberlo cubierto en el momento del requerimiento, se procederá al embargo de bienes suficientes para cubrir el adeudo y a seguir con las demás fases enunciadas en el Código Fiscal.

Lo cual se diferencia de las relaciones reguladas por el Derecho Privado, en donde por mandato constitucional se encuentra prohibido que un gobernado se haga justicia a sí mismo, como lo dispone el artículo 17 de la Norma Fundamental, resultando indispensable para la exigencia de una obligación incumplida a otro particular, se acuda ante un órgano jurisdiccional, quien será el que determine la privación de bienes del deudor para colmar las pretensiones del acreedor que fueron plenamente demostradas en el juicio, característica que ha sido denominada por la doctrina como ejecutividad. Tal como lo destacó Gabino Fraga:

"El derecho común en este aspecto está dominado por la necesidad de evitar la anarquía social que resultaría si se permitiera que los particulares pudieran por medio de acciones directas proceder al ejercicio de sus derechos y ha establecido la exigencia de que el Poder Público se constituya en intermediario para decidir con su autoridad y mediante procedimientos adecuados, los conflictos que surgen por falta de cumplimiento voluntario de las obligaciones civiles."⁴³

En el caso del procedimiento analizado, la ejecutoriedad de la cual se encuentra investido permite la acción directa de la Administración Pública, constituyendo así una prerrogativa del erario público, como atinadamente lo expuso el autor Martínez López:

"El primer privilegio del Fisco es que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, a virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución Federal, de que nadie puede ser privado de lo que tiene

⁴³ Op. cit., página 282.

sino en virtud de sentencia que se dicte en juicio seguido en su contra."⁴⁴

Criterio que es compartido por el Doctor Luis Humberto Delgadillo, quien, con apoyo en el argumento del doctrinario argentino Manuel María Diez, señala:

"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 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 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."⁴⁵

En opinión de diversos tratadistas, la ejecutoriedad del Procedimiento Administrativo de Ejecución vence la voluntad de los gobernados, quienes no pueden oponerse a su inicio, lo cual a nuestro criterio resulta incuestionable, en virtud de las características propias del acto de autoridad, destacando entre ellas, la coercitividad como la posibilidad de usar la fuerza pública para hacerse cumplir. De tal forma, podemos afirmar que la ejecutoriedad permite conseguir la pretensión del fisco no obstante la contraposición del gobernado, misma que referida al procedimiento en estudio:

"... es un medio o instrumento legal con el que se logra la satisfacción del acreedor cuando el cumplimiento de la obligación fiscal, no se consigue por la atención voluntaria del deudor, y es necesario alcanzar esa pretensión del Estado aún en contra de la voluntad del obligado, para no obstaculizar el desarrollo de las funciones públicas..."⁴⁶

Existe un requisito que debe observarse previamente a la instauración del procedimiento, como es la existencia de un crédito fiscal determinado en

⁴⁴ Cit. por SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Parte General, décimo segunda edición, Cárdenas editor y distribuidor, México, 2000, página 61.

⁴⁵ Principios de Derecho Tributario, página 165.

⁴⁶ DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., página 776.

cantidad líquida, el cual debe ser exigible por haber transcurrido los plazos que la ley prevé para su pago. Una vez satisfecho lo anterior, se hace manifiesta la ejecutoriedad del procedimiento de cobro coactivo a través de la orden administrativa correspondiente, esto es el mandamiento de ejecución, lo cual produce como consecuencias *ipso iure*: la injerencia de la autoridad administrativa en la esfera jurídica del deudor fiscal a través del embargo de bienes o la intervención de negociaciones de su propiedad y la privación de los mismos a través del remate para la satisfacción del adeudo fiscal.

Al respecto, resulta ilustrativa la siguiente jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del otrora Tribunal Fiscal de la Federación:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- NO PUEDE INICIARSE ÉSTE SI NO ESTÁ PREVIAMENTE NOTIFICADO EL CRÉDITO FISCAL. De conformidad con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los artículos 14 y 16 Constitucionales, para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución es necesario que exista la determinación de un crédito, su legal notificación y que haya transcurrido el plazo de cuarenta y cinco días desde la fecha en que surtió efectos este último evento, para que en caso de incumplimiento de pago o de que no se garantice el interés fiscal, proceda a exigirse su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución. Por consiguiente en los términos del artículo 144 del propio Código, no pueden ejecutarse los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, hasta que venza el término de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, ya que de lo contrario, los actos que llegaran a emitirse dentro del procedimiento económico-coactivo, carecen de fundamento y motivo.

CUARTA ÉPOCA. SEGUNDA SECCIÓN, SALA SUPERIOR. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AÑO II. NÚMERO 21. ABRIL DE 2000. TESIS: IV-J-2aS-5*. PÁGINA 15."

En suma, la ejecutoriedad relativa al procedimiento en estudio consiste en la facultad de la Administración Tributaria para exigir el pago de los créditos fiscales que le son adeudados, y en el caso de que los gobernados morosos no efectúen su pago al momento del requerimiento o no acrediten haberlos cubierto, proceda a embargar bienes suficientes para cubrir tales adeudos y una vez satisfechas las etapas señaladas por el Código Fiscal de la Federación se

rematen los mismos, aplicándose las cantidades obtenidas al pago de los créditos insolutos. Siendo suficiente para su inicio y desarrollo, la orden de la autoridad administrativa, de tal forma que no resulta indispensable una resolución judicial previa que así lo determine.

No obstante, reiteramos nuestro criterio en el sentido de que el procedimiento de cobro coactivo deviene en inconstitucional, pues no existe precepto alguno en la Carta Magna que determine su procedencia, por el contrario su incoación conculca los derechos fundamentales de los gobernados.

3.5.3 LAS ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Como lo hemos expuesto, el Procedimiento Administrativo de Ejecución se integra por diversos actos administrativos fiscales que son realizados en diferentes etapas, las que a su vez se relacionan entre sí, observando una correspondencia de causa-efecto. Al respecto, los doctrinarios del Derecho Fiscal han elaborado diversas clasificaciones de las fases del procedimiento objeto de nuestro estudio, de las cuales hacemos mención enseguida. Para Narciso Sánchez Gómez esta figura se conforma de las siguientes etapas:

"a) De iniciación, que consisten en la formulación de un mandamiento de ejecución, ...; b) Actos de desarrollo, están representados por la constitución personal de ejecutor fiscal en el domicilio del deudor en la fecha y hora indicados en el mandamiento de ejecución, para proceder a notificar el adeudo reclamado y ha (*sic*) requerir su pago conforme a la liquidación respectiva con sus accesorios legales, apercibiendo al sujeto pasivo o a su representante legal que de no cumplir se procederá a embargar bienes suficientes para garantizar la prestación reclamada; c) Actos de coerción, se refiere a la formalización del embargo, al nombramiento de depositarios o interventores con cargo a la caja si se trata de negociaciones y continúa con el remate; d) Actos de conclusión, están representados por la adjudicación y distribución del producto del remate, para que de esta forma quede satisfecha la pretensión fiscal reclamada."⁴⁷

⁴⁷ Op. cit., página 527.

Para los investigadores Luis Carballo Balvanera y Gabriela Ríos Granados, las fases que integran el procedimiento en estudio son:

- “1. Iniciación, mediante el requerimiento de pago (a. 151, CFF).
2. Coerción, que consisten en:
 - A. Embargo (aa. 151 a 161 CFF).
 - B. Intervención, ya sea ésta con cargo a la caja o de administración (aa. 164 a 172 CFF).
 - C. Medidas de apremio.
3. Custodia o depositario (aa. 153 y 164 CFF).
4. Valuación para fijar el valor de los bienes embargados (a. 175 CFF).
5. Enajenación:
 - a. Forzosa, mediante el remate o venta en subasta pública (aa. 173, 174, 176 a 191 CFF).
 - b. Fuera de remate (aa. 193 y 193 CFF), o
 - c. Adjudicación en favor del fisco.
6. Conclusión, a través de:
 - a. La aplicación del producto de la ejecución en pago del interés fiscal (a. 194 CFF).
 - b. La devolución al deudor, en su caso, del excedente (a. 196 CFF), o depósito,
 - c. El pago del crédito por el deudor y la recuperación del bien embargado (a. 195 CFF).”⁴⁸

El legislador ha precisado en el Capítulo III del Código Fiscal de la Federación, intitulado “Del Procedimiento Administrativo de Ejecución”, las etapas que conforman este procedimiento, siendo éstas: embargo, intervención y remate, mismas que comprenden las Secciones Segunda, Tercera y Cuarta del aludido Capítulo III.

Con apoyo en las clasificaciones precedentes diseñamos nuestro temario respecto de las etapas en que se desenvuelve el procedimiento en estudio, mismo que desarrollamos en los apartados subsecuentes. Aunado a ello, hacemos cita de los criterios sostenidos por diversos órganos jurisdiccionales en relación a la legalidad de esta institución.

⁴⁸ Op. cit., página 807.

No sin antes aclarar que no incluimos al embargo precautorio, en virtud de que no forma parte del procedimiento de cobro coactivo, ya que constituye una medida de carácter temporal y anterior a su inicio, tendiente a asegurar el interés del fisco ante el posible incumplimiento del contribuyente, supuesto en el cual no existe un crédito determinado, o bien, existiendo aún no es exigible por no haber transcurrido el plazo para su pago.

3.5.3.1 MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.

El mandamiento de ejecución representa el inicio del procedimiento económico coactivo y consiste en la orden escrita emitida por la autoridad fiscal por virtud de la cual ordena el cobro coactivo de una obligación que no fue cubierta en tiempo por el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria o por el administrado constreñido a efectuar tal pago. Basamos nuestra definición en la elaborada por Narciso Sánchez, misma que enuncia: "Es un acto administrativo de autoridad fiscal competente, que funda y motiva por escrito el cobro forzoso de una contribución o un aprovechamiento, cuando no fue pagado en tiempo y forma, por el sujeto pasivo principal o responsable solidario, con lo cual prácticamente se inicia el procedimiento administrativo de ejecución."⁴⁹

En palabras del autor Sergio Francisco de la Garza, este mandamiento constituye una resolución en la cual el jefe de la oficina exactora "... ordena se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento de que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios."⁵⁰ Advirtiéndose de ello, la ejecutoriedad del procedimiento, en atención a que es suficiente para su inicio y desenvolvimiento la existencia del mandamiento de ejecución, conforme al cual la autoridad administrativa exige el cumplimiento de

⁴⁹ Op. cit., página 526.

⁵⁰ Op. cit., página 811.

una obligación fiscal insoluta y autoriza la práctica del embargo de bienes propiedad del deudor para satisfacer dicho adeudo.

En este orden de ideas, estimamos que el mandamiento de ejecución consiste en la orden a través de la cual se inicia el procedimiento económico coactivo, apartándonos de la opinión generalizada por la doctrina, que sostiene como acto inicial al requerimiento de pago. Disentimos de tal criterio en virtud de que el mandamiento de ejecución consiste en la orden previa al requerimiento, a través de la cual se autoriza al servidor público denominado ejecutor para presentarse en el domicilio del deudor, notificar la orden respectiva, requerir el pago del crédito no cubierto y proceder a embargar bienes suficientes para cubrir su importe. Mientras que el requerimiento representa una diligencia posterior a la emisión del citado mandamiento.

Al tenor de lo imperado por la Garantía de Seguridad Jurídica de Legalidad consignada en el primer párrafo del artículo 16 constitucional y detallada en forma reglamentaria por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación es menester que este mandamiento conste por escrito, indique la autoridad que lo emite, debiendo ser competente, esté debidamente fundado y motivado, exprese la resolución, objeto o propósito de que se trate, ostente la firma autógrafa de la autoridad emisora, señale el nombre de la persona a quien se dirija, si determina la existencia de responsabilidad solidaria debe indicar su causa legal. Aunado a ello, debe contener su número del Registro Federal de Contribuyentes, su domicilio fiscal, número del crédito que se exige, mismo que debe estar correctamente precisado y liquidado, lo cual tiene como finalidad generar certidumbre en el deudor.

En este contexto, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito ha sostenido la imperiosidad de que toda resolución determinante de créditos fiscales y todo acto de la autoridad administrativa fiscal encaminado al cobro de los mismos se encuentre debidamente fundado y

motivado, en estricto cumplimiento del derecho público subjetivo consignado en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, conocido como garantía de seguridad jurídica de legalidad, ello a través de la tesis aislada a que aludimos en seguida:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES QUE FINCAN CRÉDITOS, ASÍ COMO SU COBRO EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO (*sic*). Cuando El artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causen molestia a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distinción alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de autoridad. Ahora bien, tratándose de las resoluciones que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es señalar los supuestos de hecho que coincidan con la aplicación de aquellos preceptos. Tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo, es claro que para que estén fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito con su propia motivación y fundamentación (para ello bastaría acompañar al requerimiento de pago, copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que hubiera sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma). De lo contrario se deja al causante en un estado de indefensión, ya que para que tenga plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución.

OCTAVA ÉPOCA. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: VII. PÁGINA 279."

En el entendido de que ante la inobservancia de los imperativos constitucionales y legales por la autoridad exactora al emitir el mandamiento, el inicio del procedimiento se encontrará viciado, lo cual ocasionará su nulidad al tener su origen en un acto notoriamente contrario al principio de legalidad prevaleciente en el Estado de derecho. Cabe aquí expresar nuestra observación en el sentido de que los mandamientos de ejecución provenientes del Servicio de Administración Tributaria, del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se encuentran preelaborados en medios impresos conocidos como "machotes",

motivo por el cual la autoridad sólo se limita a señalar los datos respectivos del deudor del fisco y los datos del crédito que pretende hacer efectivo.

En tal consideración, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Séptimo Circuito ha sostenido el criterio consistente en que ante el hecho de que el mandamiento de ejecución ostente dos tipos de letra diferente en lo conducente a los datos genéricos y específicos del deudor a quien se va a requerir y del crédito que se pretende cobrar, devendrá en inconstitucional por soslayar los principios que generan certeza jurídica en el gobernado, como lo es la competencia de la autoridad emisora, lo cual fue expuesto a través de la tesis aislada cuyo contenido literal es del tenor siguiente:

"MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN O REQUERIMIENTO DE PAGO HECHO POR AUTORIDAD FISCAL. ES INCORRECTO QUE EL DOCUMENTO RELATIVO CONTenga MÁS DE UN TIPO DE LETRA. De la interpretación armónica de los numerales 16 de la Constitución Federal y 38 del Código Fiscal de la Federación, es factible establecer que el mandamiento de ejecución o requerimiento de pago de una autoridad fiscal, omite satisfacer los requisitos de legalidad y seguridad jurídica cuando en los datos asentados en el propio documento, tanto de elementos genéricos, como específicos, se utilice más de un tipo de letra (manuscrita, de máquina mecánica o computadora), pues en esta hipótesis podría darse el caso de que tales documentos se dicten por una autoridad distinta a la competente, como por ejemplo un funcionario ejecutor de ese tipo de actos, pero incompetente para emitirlos. Cuestión que incide en la validez del mandamiento de ejecución o requerimiento de pago, según sea el caso, originando con ello la nulidad lisa y llana de dicho acto de autoridad, en términos de lo previsto en las tres primeras fracciones del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación.
NOVENA ÉPOCA. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO: XVII. MARZO DE 2003. TESIS: VII.3o.C.17 A. PÁGINA 1745."

Asimismo, resulta imperativo el hecho de que la designación del ejecutor sea realizada por el jefe de la oficina exactora, como lo son el Administrador Local de Recaudación del Servicio de Administración Tributaria o el Jefe de la Oficina para Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social, debiendo para ello constar fehacientemente en el mandamiento de ejecución a través de la

impresión láser de los datos de aquel servidor público. Ello en atención a que el funcionario del erario público representa una autoridad ordenadora, en tanto que el segundo deviene en ejecutora, motivo por el cual no le es dable designarse a sí mismo como ejecutor en el mandamiento de ejecución.

Por lo tanto, si en un mandamiento se aprecia que los datos del ejecutor fueron llenados en forma diversa a la impresión del mismo documento, *verbigratia* de puño y letra del propio servidor público, resultará manifiesta una transgresión a las prerrogativas del gobernado en virtud de que este empleado del fisco no cuenta con atribuciones para autorizarse como ejecutor en la orden inicial del procedimiento en estudio, pues como lo mencionamos anteriormente se trata de una autoridad ejecutora, siendo que las facultades de designación le corresponden al jefe de la oficina exactora, en su calidad de autoridad ordenadora. Tal criterio se corrobora a través del siguiente precedente:

"EJECUTOR. SU DESIGNACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN CORRESPONDE AL JEFE DE LA OFICINA EXACTORA, CONFORME AL ARTÍCULO 152 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR LO QUE AQUÉL CARECE DE FACULTADES PARA EFECTUAR SU PROPIA DESIGNACIÓN. El artículo 16 constitucional impone a las autoridades la obligación de respetar a favor de los particulares la garantía de seguridad jurídica, es decir, que todo acto de molestia debe provenir de autoridad competente y cumplir con las formalidades esenciales que le den eficacia jurídica, lo que significa que los actos de esta naturaleza necesariamente deben emitirse por quien para ello esté facultado expresamente, precisando la fundamentación y motivación de dicho acto, lo cual implica que la autoridad no sólo está obligada a mencionar los motivos y preceptos legales que sustenten el acto autoritario, sino determinar con precisión a la persona o personas a quienes va dirigido, ello como parte de las formalidades esenciales que exige el precepto constitucional mencionado. En estas condiciones, al establecer el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación que corresponde al jefe de la oficina exactora la designación de la persona que deba llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, tal facultad impide que ésta efectúe su propia designación, de manera que si el ejecutor es quien anota su nombre en el espacio en blanco que aparece en el mandamiento de ejecución a cumplimentar, en el momento de practicar el requerimiento de pago y ejecutar el embargo, es claro que tal proceder incumple con lo dispuesto por el diverso numeral 38 del código tributario federal y con la garantía constitucional de

fundamentación y motivación del acto autoritario, al carecer de uno de los requisitos de validez.

NOVENA ÉPOCA. DÉCIMO SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO XV. FEBRERO DE 2002, TESIS: I.12o.A.8 A, PÁGINA 807."

Una vez emitido el mandamiento, resulta imperioso que el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituya en el domicilio fiscal del deudor del erario público con la finalidad de hacerlo del conocimiento del gobernado e iniciar el procedimiento económico coactivo y proseguir con sus demás fases. Al respecto, el Código Fiscal de la Federación prevé en su numeral 134, fracción I, que las notificaciones de los requerimientos y de los actos que puedan ser recurridos por los gobernados, deberán efectuarse en forma personal, tal como se desprende de su redacción:

"Artículo 134.- Las notificaciones de los actos administrativos se harán:
I.- Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de información o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos."

Ahora bien, este numeral se complementa con lo dispuesto por el diverso 137, que a párrafos primero y segundo señala:

"Artículo 137.- Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

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

De lo anterior, se desprende que el mandamiento de ejecución debe ser hecho del conocimiento del particular en forma personal, es decir, al propio

individuo o a su representante legal, si se trata de una persona jurídica individual, en el domicilio fiscal; y, en el supuesto de las personas jurídicas colectivas, mal denominadas "personas morales", la notificación se entenderá con su representante legal en el domicilio respectivo. En la hipótesis de que si al momento de la notificación, el ejecutor no encuentra al sujeto a notificar o a su representante procederá a dejar citatorio para que lo aguarde en su domicilio en una hora fija del día hábil siguiente, esto es de las 7:30 a las 18:00 horas, bajo el apercibimiento de que de no esperar, la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre en el domicilio, o en su defecto con un vecino.

Aunado a ello, estimamos correcto que el citatorio deba precisar que es para la realización de una diligencia referente al procedimiento de cobro coactivo, con la finalidad de que el gobernado tenga la certeza del acto que se va a llevar a cabo. Criterio que ha sido señalado por la Décima Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa:

"PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- EN EL CITATORIO QUE SE DEJE PARA SU PRACTICA, DEBE SEÑALARSE QUE LA CITA ES PARA LLEVAR A CABO EL MISMO.- De acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, en el citatorio que se deje en el domicilio del contribuyente, dirigido al mismo visitado o a su representante legal, para actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, debe señalarse que la cita a una hora y día determinado, es para llevar a cabo dicho procedimiento, por lo que si el citatorio no contiene esa precisión, se incurre no sólo en violación al mencionado numeral, sino que se transgrede también la garantía de seguridad y certeza jurídica de la agraviada, puesto que ésta desconoce el motivo de la diligencia, ya que el notificador, al asentar en el acta, que se citaba al representante legal para llevar consigo una diligencia de carácter administrativo, la cual podía tratarse de un simple requerimiento de información o documentación, sin que ello no revista la importancia y trascendencia prevista en el caso del procedimiento administrativo de ejecución, ya que tratándose de un requerimiento de pago, el mismo, por su naturaleza jurídica, constituye un acto personalísimo entre el deudor (contribuyente) y la acreedora (autoridad), razón por la que el único interesado y, quizás, con posibilidad de efectuar el pago requerido en ese momento, lo es el representante legal de la deudora, y no cualquier otra persona; luego entonces, es por ello que resulta indispensable que en el citatorio se cumpla con el requisito previsto en el segundo párrafo del citado artículo 137 del Código Tributario Federal.

3.5.4.2 REQUERIMIENTO DE PAGO.

Para Hugo Carrasco Iriarte, el requerimiento en su acepción lisa y llana significa: "Petición que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa, o para que manifieste su voluntad en relación con un asunto."⁵¹ En tal consideración, entendemos por requerimiento la exigencia o solicitud que se formula a determinada persona para que efectúe un acto, se abstenga de realizarlo o exprese su consentimiento en cierta cuestión. Al formarse la locución objeto de nuestro estudio se alude a una solicitud o exigencia a un individuo para que solvante el cumplimiento de un adeudo fiscal.

Ahora bien, el requerimiento de pago efectuado en el desarrollo del Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene por finalidad que el contribuyente moroso o el deudor del fisco cumpla con la obligación de pago a que se encuentra afecto en el acto mismo del requerimiento, para en caso de su incumplimiento se proceda a embargar bienes y continuar el procedimiento hasta su remate y la aplicación del producto obtenido al adeudo fiscal. En palabras del Magistrado Leopoldo Arreola Ortiz, nuestro tópico en estudio: "Es el acto por el cual la autoridad fiscal demanda a un contribuyente el pago inmediato de un crédito fiscal exigible a su cargo."⁵² Por su parte el tratadista Rigoberto Reyes Altamirano indica que:

"... es la diligencia que se lleva a cabo una vez que se ha vencido el plazo para el pago del crédito fiscal..."

⁵¹ Diccionario de Derecho Fiscal, Oxford University Press, México 1998, página 476.

⁵² Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo II, C, página 681.

Dicha diligencia tiene como objeto exigir el pago del adeudo, y en el supuesto de que en ese momento no se realice el entero, se proceda al aseguramiento del interés fiscal."⁵³

El Código Fiscal de la Federación prevé en su artículo 151, párrafo primero, la existencia del requerimiento de pago como diligencia previa y necesaria para el desarrollo del embargo, tal como se colige del contenido literal del artículo en comento:

"Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:
..."

Existe una formalidad que debe ser satisfecha antes de requerir el pago del crédito fiscal insoluto, consistente en la debida identificación del ejecutor como empleado del erario público ante el gobernado a quien se exige el pago en mención, lo cual pretende generar certidumbre en éste, en el sentido de que el servidor público constituido en su domicilio se encuentra adscrito a una oficina recaudadora, siendo designado y autorizado por su titular para efectuar las diligencias relativas al procedimiento de cobro coactivo. Esta exigencia tiene su fundamento en el artículo 152 del Código Fiscal de la Federación, que a párrafo primero, parte primera, señala:

"Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo con las formalidades que se señalan para las notificaciones personales en el artículo 137 del este Código..."

En esta tesitura, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito ha considerado que la debida identificación del ejecutor debe satisfacer las mismas exigencias previstas para la

⁵³ Diccionario de Términos Fiscales, Tomo II, I-Z, páginas 733-734.

identificación de los servidores designados para la realización de las visitas domiciliarias, generando certeza en el requerido de pago de que el servidor público que tiene frente a sí realmente pertenece a la Administración Fiscal. Lo anterior se contiene en la tesis aislada a que se hace referencia a continuación:

"DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DE BIENES. LOS EJECUTORES DEBEN CUBRIR LOS MISMOS REQUISITOS DE IDENTIFICACIÓN QUE SE EXIGE A LOS INSPECTORES QUE REALIZAN VISITAS DOMICILIARIAS. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia al resolver la contradicción de tesis 6/89, ha establecido que "VISITAS DOMICILIARIAS. REQUISITOS PARA LA IDENTIFICACIÓN DE LOS INSPECTORES QUE LAS PRACTICAN.- Para satisfacer con plenitud el requisito legal de identificación en las visitas domiciliarias, es necesario que en las actas de auditoría se asienten todos los datos necesarios que permitan una plena seguridad de que el visitado se encuentra ante personas que efectivamente representan a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que por tal motivo pueden introducirse a su domicilio, por lo que es menester se asiente la fecha de las credenciales y el nombre de quien las expide para precisar su vigencia y tener la seguridad de que esas personas efectivamente prestan sus servicios en la secretaría, además de todos los datos relativos a la personalidad de los visitantes y su representación, tomando también en cuenta que mediante la identificación mencionada, se deben dar a conocer al visitado cuestiones relacionadas con esa personalidad, para protegerlo en sus garantías individuales, ya que de esas prácticas de inspección o visita, pueden derivar posibles afectaciones a sus intereses jurídicos." Lo mismo sucede en tratándose de diligencias de requerimiento de pago y embargo de bienes, en virtud de que del contenido de los artículos 44, fracción III y 152 del Código Fiscal de la Federación, se precia que tanto para iniciar una visita domiciliaria como para el levantamiento de la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, es menester que el visitador y el ejecutor, respectivamente, deban identificarse ante la persona con quien se entienda o practique la diligencia, es decir, que en ambos casos se requiere satisfacer con plenitud el requisito legal de la identificación de las personas encargadas de su legitimación; y en aras del principio general de derecho que dispone que en donde exista la misma razón debe regir la misma disposición, es válido aplicar en forma extensiva las exigencias establecidas en la jurisprudencia antes citada, a los ejecutores que practican diligencias de requerimiento de pago y embargo de bienes, pues igual protección de sus derechos subjetivos públicos necesita quien es visitado con motivo de una visita domiciliaria, como el deudor a quien se practica una diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, dado que en ambas hipótesis se requiere que el visitado o deudor tenga plena seguridad de que la persona encargada del desahogo de la diligencia, real y efectivamente sea representante de la

SHCP, a fin de que legalmente pueda introducirse a su domicilio, pues de tales prácticas pueden deducirse posibles afectaciones a sus intereses jurídicamente tutelados, como lo es en el deudor, el embargo de sus bienes en su caso, hasta la intervención de su negociación. NOVENA ÉPOCA. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO XIII. MAYO DE 2001. TESIS II.2o.A.18.A. PÁGINA 1127. "

Aunado a ello, la Primera Sección de la Sala Superior del otrora Tribunal Fiscal de la Federación ha considerado que la identificación del ejecutor debe pormenorizarse plenamente en el acta circunstanciada que al efecto se levante, criterio contenido en el precedente que reproducimos a continuación:

"IDENTIFICACIÓN DEL EJECUTOR AL INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- DEBE CIRCUNSTANCIARSE PLENAMENTE.- De la lectura del artículo 152 del Código Fiscal de la Federación se puede concluir que al inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución el ejecutor, una vez que se constituye en el domicilio del deudor, tiene que identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia, aclarándose que la aludida identificación debe ser plena y constar circunstanciadamente en el acta que al efecto se levante, ya que tal proceder resulta exigible en los términos del precepto que nos ocupa, pues dicho numeral no sólo alude a la obligación de la identificación del ejecutor, sino que también en él se ordena el levantamiento de acta pormenorizada, en donde consten las vicisitudes de la diligencia. De esta forma, se puede concluir que es un requisito inexcusable la identificación del ejecutor al momento de iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, siendo que dicha identificación debe ser de tal forma completa que otorgue a la persona que atienda la diligencia relativa, la plena convicción de que se encuentra frente a un agente de la autoridad en ejercicio de sus facultades legales. Lo anterior obedece a que el Procedimiento Administrativo de Ejecución constituye una de las manifestaciones más claras de que goza el Fisco ante los contribuyentes, atento a que mediante su ejercicio la autoridad fiscal puede cobrar coactivamente los créditos fiscales adeudados por el gobernado no pagados o garantizados en tiempo, siempre y cuando se cumpla con las disposiciones legales aplicables. CUARTA ÉPOCA. PRIMERA SECCIÓN, SALA SUPERIOR. REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AÑO III. NÚMERO 28. NOVIEMBRE DE 2000. TESIS IV-TA-1a-S-24. PÁGINA 206."

La diligencia del requerimiento de pago debe realizarse con antelación a la traba del embargo de bienes o de la intervención de negociaciones, sin

necesidad de la existencia de un plazo entre ésta y el embargo, motivo por el cual, en la práctica ambas actuaciones administrativas se desarrollan en un sólo momento, es decir, una vez que el ejecutor se constituye en el domicilio del deudor y le requiere el pago de lo debido, y éste no lo cubre en el acto o no acredita haberlo efectuado, el servidor público procederá inmediatamente a embargar los bienes necesarios para cubrir el crédito fiscal. Todo lo cual representa una obligación procedimental a cargo de la autoridad fiscal, tal como lo manifiesta el tratadista Sergio Francisco de la Garza:

“El requerimiento de pago tiene el carácter de acto necesario, que consiste en el cumplimiento de una carga procesal, y además de un acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal la iniciación del procedimiento de ejecución a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor y que no ha sido cumplido por el deudor en forma voluntaria.”⁵⁴

Lo anterior en la inteligencia de que si el exigido de pago cumple con el deber sustantivo que la ley le impone, el procedimiento de cobro coactivo habrá culminado sin la necesidad de proseguir con las demás fases que lo integran, entre ellas el embargo de bienes o la intervención de negociaciones. Con ello se ratifica la *ratio legis* del citado procedimiento en el sentido de que su fin inherente es la satisfacción de un crédito fiscal no cubierto por el deudor del erario público, por lo que al cumplirse esta obligación en la diligencia que nos ocupa, resulta innecesaria la tramitación del procedimiento en estudio.

3.5.4.3 EMBARGO.

Una vez realizada la diligencia de requerimiento de pago, y siempre que el *debitor* no salde la deuda que tiene con el fisco, se procederá a embargar bienes o a intervenir negociaciones. En este apartado nos compete analizar a ambas figuras jurídicas previstas en el Procedimiento Administrativo de

⁵⁴ Op. cit., página 812.

Ejecución, las cuales se encuentran comprendidas por el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, mismo que en forma medular enuncia:

"Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

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

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

..."

Resulta necesario mencionar que la práctica del procedimiento de cobro coactivo suele ser un poco complicada, en virtud de que no existe la suficiente regulación respecto de la procedencia del embargo o de la intervención, lo que da lugar al abuso por parte de las autoridades hacendarias al iniciarlo, pues generalmente los mandamientos de ejecución no contienen la cita expresa de la fracción del artículo 151 del aludido ordenamiento fiscal conforme a la cual se regirá la conducta del ejecutor, es decir, si procederá a embargar bienes o a decretar la intervención de la negociación, de modo tal que el ejecutor es quien decide como habrá de procederse, apartándose de la observancia de la garantía de seguridad jurídica de legalidad.

Lo anterior genera un estado de incertidumbre en el ejecutado respecto de la conducta que seguirá el servidor público, pues teniendo éste la calidad de autoridad ejecutora no cuenta con facultades de decisión, máxime que a quien conciernen esas atribuciones es a el jefe de la oficina recaudadora, e independientemente de ello, es él quien cuenta con todos los datos y elementos que integran el crédito fiscal y los correspondientes a la situación de la persona requerida; por lo tanto, al conocer estas circunstancias resulta inconcuso que al emitir el mandamiento de ejecución, precise cómo habrá de proceder el ejecutor ante la falta de pago, indicando la fracción del artículo 151 del Código Fiscal de la Federación en que apoyará su actuación.

Estimamos que no es obstáculo a lo anterior, el hecho de que a quien corresponde en primer lugar el señalamiento de bienes para embargar es al mismo deudor, y ante su insuficiencia u omisión, tal prerrogativa corresponderá al ejecutor, pues resulta imperioso, que al momento de la emisión de la resolución inicial del procedimiento se precise como se desarrollará, señalando cual forma adoptará, si embargo de bienes o intervención de negociaciones, lo cual se logra a través de la observancia de la subgarantía de fundamentación que integra, en conjunto con la diversa de motivación, la garantía de legalidad.

3.5.4.3.1 EMBARGO DE BIENES.

Una vez externado nuestro punto de vista, enfocaremos nuestro estudio en la definición del embargo, mismo que en palabras del Doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez es "... el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos."⁵⁵ En forma similar Miguel Fenech define a nuestro tópico en estudio como: "... el acto procesal consistente en la determinación de bienes que posee el deudor –en su poder o en el de terceros–, fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito."⁵⁶

Para nosotros, el embargo consiste en el acto por medio del cual el sujeto requerido de pago, o en su defecto la autoridad ejecutora, señala los bienes sobre los cuales se establecerá una limitación de dominio y que constituyen una medida de aseguramiento del interés fiscal, mismos que son sustraídos del patrimonio del gobernado a través del secuestro administrativo. Narciso Sánchez opina: "Se trata de una limitación a los intereses patrimoniales

⁵⁵ Principios de Derecho Tributario, páginas 165-166.

⁵⁶ Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., página 815.

de los particulares que no han cumplido con su deber contributivo, y que por mandamiento de autoridad competente se impone al derecho de propiedad sobre un bien inmueble, para que temporalmente, y mientras subsista el adeudo tributario, no se puedan ejercitar actos de dominio sobre ellos.”⁵⁷

En esta tesitura, consideramos que el embargo deviene en un acto privativo dado que comprende dos momentos: el del señalamiento de los bienes sobre los cuales habrá de trabarse y el de su sustracción del dominio del ejecutado a través del secuestro. Siendo que tal separación tiene como fin primordial su remate, y sólo por excepción se admite la posibilidad de su devolución al deudor si satisface la obligación insoluta. En otras palabras, dicho embargo es denominado definitivo, en contraposición al diverso precautorio, en atención a que no implica una medida cautelar y temporal tendiente a forzar el pago de un crédito, sino que tiene como fin definitivo, natural y último la privación de bienes mediante su venta en remate o fuera de él.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación señala las formalidades a que está sujeto el embargo. En este tenor debemos señalar que una vez cumplido el requisito de la identificación del ejecutor y verificado el requerimiento de pago, corresponde al ejecutado, en riguroso primer turno, señalar los bienes sobre los cuales debe efectuarse, tal como se colige del contenido del artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación en fecha 31 de diciembre de 2003:

“Artículo 155.- La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I.- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

II.- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o

⁵⁷ Op. cit., página 529.

dependencias de la Federación, Estados (sic) y Municipios o de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

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

IV.- Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.

..."

Por virtud de la reforma en comento, el legislador ha señalado nuevas obligaciones a los ejecutados. La primera de ellas le impone al ejecutado, o en su defecto a la persona con quien se entienda la diligencia, el deber de señalar como bienes para la traba del embargo aquellos que sean de fácil realización o venta, lo cual apreciamos en la adición de la frase "siempre que los mismos sean de fácil realización o venta..." al primer párrafo del artículo en cita. La segunda obligación introducida al texto legal por virtud de la reforma de mérito se consigno en la fracción IV de este numeral, misma que se traduce en el deber que tiene el ejecutado o la persona con quien se entienda el embargo en manifestar bajo protesta de decir verdad si los bienes inmuebles señalados para la practica del embargo reportan algún gravamen real ó embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen al régimen de sociedad conyugal.

Es menester resaltar que por virtud de la reforma de marras se introdujo un nuevo precepto al texto del Código Fiscal de la Federación: el artículo 156 bis, el cual indica el procedimiento que la autoridad ejecutora debe realizar en el caso del embargo de cuentas bancarias, pues debemos apuntar que antes de tal reforma no existía regulación alguna respecto del embargo de esta clase de cuentas. Siendo el contenido de dicho numeral el siguiente:

"Artículo 156 bis.- En el caso de embargo de depósitos bancarios en términos del artículo 155, fracción I, del presente Código, la autoridad que haya ordenado el embargo girará oficio al gerente de la sucursal bancaria a la que corresponda la cuenta, a efecto de que la inmovilice y conserve los fondos depositados.

La institución bancaria deberá informa a la autoridad a que se refiere el párrafo anterior, el incremento de los depósitos bancarios por los

intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.

Los fondos únicamente podrán transferirse al fisco federal una vez que el crédito fiscal relacionado quede firme, y hasta por el monto necesario para cubrirlo.

En tanto el crédito fiscal garantizado no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas bancarias embargadas podrá ofrecer otra forma de garantía de acuerdo con el artículo 141 de este Código, en sustitución del embargo de las cuentas. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de 10 días. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la institución bancaria el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de 15 días siguientes al en que haya notificado dicha resolución al contribuyente, si no lo hace durante el plazo señalado, la institución bancaria levantará el embargo de la cuenta."

Debemos puntualizar que si el ejecutado no se ajusta al orden establecido, o si los bienes que señaló no son suficientes para cubrir el crédito fiscal a juicio del ejecutor, o bien, éstos se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina recaudadora, reportan un gravamen real o embargo anterior, o son de fácil descomposición, deterioro o inflamables, el derecho a indicar los bienes objeto del embargo corresponderá al ejecutor, quien no se sujetará al orden mencionado. Supuesto que tiene su fundamento en el artículo 156 del referido ordenamiento fiscal.

Con el fin de hacer congruente adición realizada a la fracción IV del artículo 155 con el texto legal, se añadió en el diverso 156, párrafo *in fine*, el correlativo derecho del ejecutor para solicitar al deudor o a la persona con quien se entienda la diligencia que manifieste bajo protesta de decir verdad si los inmuebles sobre los cuales versa el embargo reportan algún gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen al régimen de sociedad conyugal. Teniendo aquellos —el ejecutado o la persona presente en la práctica del embargo— la obligación de probar fehacientemente su dicho dentro del plazo de quince días siguientes al de la diligencia. De lo cual se dará cuenta en el acta de embargo, bien sea de su aceptación para demostrar la ausencia de gravámenes o de su negativa para hacerlo.

Al igual que en el Derecho Civil, en el Procedimiento Administrativo de Ejecución existen determinados bienes sobre los cuales no se puede decretar el embargo, ostentando así la cualidad de inembargables, mismos que están previstos por el artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, el cual enuncia:

"Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

- I.- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- II.- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- III.- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- IV.- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto del embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- V.- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- VI.- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- VII.- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- VIII.- Los derechos de uso o de habitación.
- IX.- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- X.- Los sueldos y salarios.
- XI.- Las pensiones de cualquier tipo.
- XII.- Los ejidos."

La teleología de estas limitaciones obedece a la protección que se da a los bienes que forman parte de la actividad diaria de los gobernados, los que integran parte de los enseres y menajes del hogar, los instrumentos necesarios para desarrollar su actividad económica, determinados derechos reales y personales, el patrimonio familiar, los salarios, sueldos, pensiones y ejidos, pues es precisamente a través de estos bienes o derechos que las personas cubren sus necesidades de un lugar de descanso y del vestido, obtienen los ingresos que les permiten satisfacer sus necesidades básicas, desempeñar el oficio, arte, profesión o industria a que se dedican y garantizan la seguridad patrimonial de su familia, además de tutelar a sectores desprotegidos.

Los bienes embargados se dejarán bajo la custodia del o de los depositarios que al efecto sean designados por el jefe de la oficina exactora, o en su defecto, por el ejecutor, pudiendo recaer dicho nombramiento en el propio ejecutado. Cabe señalar que el titular de la oficina hacendaria tiene en todo momento la facultad de removerlos libremente bajo su responsabilidad. Lo anterior tiene su fundamento en lo dispuesto por el artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, que además prevé para los casos de los bienes raíces y de las negociaciones, las figuras de la administración y la intervención.

Por virtud de la reforma legal a que hemos aludido en líneas anteriores, se adicionó una segunda parte al primer párrafo del artículo 153, la cual precisa la obligación que tiene el depositario que sea removido de su cargo por la autoridad fiscal para poner a disposición de ésta los bienes que fueron motivo de su encomienda, teniendo la autoridad la posibilidad de ordenar la sustracción de los mismos para depositarlos en los almacenes bajo su mando o bien, entregarlos al nuevo depositario. Lo cual advertimos de la adición realizada el primer párrafo del artículo en cita:

"Artículo 153.- ... Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaria, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario."

Nuestro Máximo Tribunal ha determinado que el nombramiento del depositario constituye un acto de molestia dentro del procedimiento en estudio:

"DEPOSITARIO. SU NOMBRAMIENTO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO FISCAL DE EJECUCIÓN, CONSTITUYE UN ACTO DE MOLESTIA. El acto regulado por los párrafos primero y último del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, por virtud del cual el jefe de la oficina ejecutora o, en su caso, el ejecutor, nombra al depositario de los bienes asegurados, constituye un acto de molestia, porque el mismo se produce dentro del procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, en la verificación de la diligencia de requerimiento de pago y embargo.

NOVENA ÉPOCA. TRIBUNAL PLENO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO V. MAYO DE 1997. TESIS P. LXVII/97. PÁGINA 162. "

Igualmente, ha precisado que tal designación no constituye una facultad arbitraria, ni se encuentra en pugna con el artículo 16 constitucional, pues se hace bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora o del ejecutor, lo cual fue indicado mediante la siguiente tesis aislada:

"DEPOSITARIO. EL ARTÍCULO 153 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LOS JEFES DE LAS OFICINAS EJECUTORAS Y, EN SU CASO, A LOS EJECUTORES, PARA NOMBRARLO, NO VIOLA EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El artículo 153 del citado Código, que faculta a los jefes de las oficinas ejecutoras y, en su caso, a los ejecutores, para que bajo su responsabilidad nombren al depositario de los bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, no propicia actos de autoridad arbitrarios y, por ende, no viola el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien en aquel precepto no se establecen reglas o directrices respecto de la persona en quien puede recaer el nombramiento relativo, ello no se traduce en el ejercicio de una facultad arbitraria en perjuicio del contribuyente ejecutado, ya que el mismo numeral dispone que dicho nombramiento se hará bajo la responsabilidad del jefe de la oficina ejecutora o del ejecutor y que el depositario deberá desempeñar su cargo apegándose a las disposiciones legales. Además, debe considerarse que conforme al artículo 462 del Código Federal de Procedimientos Civiles, ordenamiento supletorio el citado código tributario, cuando su aplicación no es contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal, el depositario y el ejecutante son solidariamente responsables de los actos que el primero realice en el ejercicio de su cargo, por lo que si el ejecutado sufre algún daño o perjuicio con motivo de los actos del depositario puede legalmente exigir la reparación correspondiente.

NOVENA ÉPOCA. TRIBUNAL PLENO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO V. MAYO DE 1997. TESIS P. LXV/97, PÁGINA 161."

Los depositarios tienen como obligaciones naturales las señaladas por el Código Civil Federal, además de las previstas por el artículo 161 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 161.- El dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados se entregarán por el depositario a la oficina

ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquél en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

...

La responsabilidad de los depositarios fenecerá al hacer entrega de los bienes a las autoridades fiscales y sean recibidos a su satisfacción, según lo dispone el artículo 153, párrafo tercero, del cuerpo normativo en cita. Aunado a lo anterior, puntualizamos que las omisiones y abusos cometidos durante el desempeño de su cargo, constituyen una conducta delictiva prevista y sancionada por el numeral 112 del propio Código, que establece como tipo penal la disposición de los bienes depositados para fines personales o para el de terceros, en perjuicio del fisco federal, o bien, se oculten o no se pongan a disposición de las autoridades. Comportamiento que es sancionado con una pena de 3 meses a 6 años de prisión, si el valor de los bienes no excede de \$35,000.00, rebasando tal cantidad la pena será de 3 a 9 años.

Una vez trabado el embargo, resulta imperioso que la autoridad ejecutora levante un acta circunstanciada, en la cual se expresen en forma pormenorizada las situaciones acaecidas durante el desarrollo de esta diligencia, tales como el apersonamiento del servidor público en el domicilio del deudor, el aseguramiento de que efectivamente dicho domicilio corresponde a éste, si precedió citatorio o no, el nombre de la persona con quien se entiende la diligencia, el requerimiento de pago efectuado, la negativa u omisión en efectuar el pago, los bienes sobre los cuales se trabó el mismo y el orden que se siguió en su señalamiento, el nombramiento del depositario, entre otros; todo lo cual se desprende de los artículos 152, párrafo primero, y 155, párrafo *in fine*.

Este documento deberá revestir los requisitos enunciados por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, así como también podrá ser firmado por dos testigos nombrados a propuesta del ejecutado. Cabe señalar que si éste no los nombra o los designados se niegan a firmar, así lo hará constar el servidor

público en el acta respectiva sin que tal situación afecte su legalidad. A nuestro entender, la falta de disposición expresa del Código en que ante dicha omisión del ejecutado o la negativa de los testigos en firmar el acta, corresponderá al ejecutor señalarlos, contraviene la garantía de seguridad jurídica de legalidad relativa a las diligencias administrativas realizadas en el domicilio del gobernado, que le impone a la autoridad el deber de nombrar a los testigos al acontecer las circunstancias mencionadas, tal como se aprecia de lo dispuesto en los párrafos octavo y décimo primero del artículo 16 constitucional.

En la hipótesis de que el ejecutado impida materialmente la realización de la diligencia de embargo, ya sea negando el acceso al domicilio o al lugar en donde se encuentren los bienes, el ejecutor podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública, para que mediante su intervención se logre el cometido de tal diligencia, de conformidad con el artículo 162 del Código Fiscal. Además, si el ejecutado o la persona con quien se entiende el embargo, se negase a abrir las puertas de los edificios, casas o construcciones señalados para el embargo, o se presuma que en su interior se encuentran bienes susceptibles de tal traba, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina exactora podrá romper las cerraduras ante la presencia de dos testigos, con el fin de que el depositario tome posesión del inmueble o prosiga el procedimiento, según lo dispone el artículo 163, párrafo primero, del mismo Código.

De igual forma, si en el desarrollo del embargo, el ejecutado se niega a abrir los bienes muebles en los cuales el servidor público suponga se guarden dinero, alhajas, objetos de arte u otros bienes embargables, podrá ordenar la ruptura de sus cerraduras. En caso de que no fuera factible, se trabará embargo sobre los muebles cerrados y su contenido, sellándolos y ordenando su envío a las oficinas hacendarias, en calidad de depósito, donde deberán ser abiertos por el ejecutado o por su representante legal en el término de tres días, y ante su negativa por un experto designado por el jefe de la oficina, ante la presencia de dos testigos designados con antelación, levantándose inventario de los

bienes contenidos, el cual deberá ser firmado por el ejecutor, el depositario y los testigos, de tal documento se entregará copia al ejecutado, acorde con lo imperado por los artículos 163, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación y 75 de su Reglamento.

Si los bienes muebles a que nos referimos en el párrafo precedente se encontrasen unidos al inmueble o sean de difícil transportación, o bien no sea posible romper o forzar sus cerraduras, el ejecutor los sellará y trabará el embargo correspondiente sobre éstos y su contenido, según lo dispuesto por el artículo 163, párrafo *in fine*, del Código Fiscal. Ante esta situación, su apertura, voluntaria o forzosa, se llevará a cabo en el inmueble donde se encuentren. Convirtiéndose así en un acto de molestia en el domicilio del ejecutado, y por ende, resulta imperioso que al presentarse el ejecutor con el experto designado, testigos y depositario ostente la orden escrita emitida por autoridad competente, debidamente fundada y motivada, en la cual se le faculte para tal encomienda.

Puede ocurrir que durante la tramitación del embargo se presente un tercero oponiéndose al mismo, basándose en el dominio que tiene sobre los bienes, en cuyo caso no se realizará esta diligencia si acredita en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. Esta resolución tendrá carácter provisional y se someterá a la ratificación del jefe de la oficina exactora, allegándosele copia de los documentos exhibidos. Si a juicio de este funcionario, dichas probanzas no son suficientes, ordenará se continúe con el embargo, haciéndolo del conocimiento del tercero a efecto de que pueda interponer el recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción II, inciso c) del Código de la materia, tal como lo colegimos del contenido del numeral 158 del mismo Código.

Si los bienes señalados, ya estuvieran previamente embargados por autoridades no fiscales o hipotecados, se llevará a cabo esta diligencia, dándose en custodia al depositario e informándose a las autoridades de

quienes se trate con la finalidad de que puedan demostrar su derecho de prelación el cobro. En el caso de que los referidos bienes ya se encontraren embargados con anterioridad por las autoridades fiscales locales, igualmente se proseguirá con la diligencia y se dará aviso a la hacienda pública local, para que, en caso de controversia, se someta al conocimiento del Poder Judicial de la Federación, según lo dispone el artículo 159 del citado Código.

Si la diligencia de embargo se efectuó sobre bienes inmuebles o negociaciones, deberá inscribirse en el Registro Público de la Propiedad o del Comercio correspondiente, si dichos bienes se encuentran en la circunscripción de dos o más oficinas del Registro Público, en todas ellas deberá practicarse la anotación correspondiente de conformidad con los párrafos segundo y tercero artículo 151 del Código Fiscal de la Federación.

El embargo trabado sobre créditos de fácil cobro, conlleva la necesidad de notificar al deudor respectivo para que se abstenga de realizar el pago a que se encuentra obligado al acreedor original, sino que el mismo se efectúe en la caja de la oficina exactora, apercibiéndolo de doble desembolso ante su desacato. Si la satisfacción del crédito en cita amerita la cancelación de algún documento ante el Registro Público de la Propiedad o del Comercio, el titular de la oficina hacendaria requerirá al embargado, para que en el plazo de cinco días firme la escritura correspondiente o el finiquito respectivo, y en su defecto, sea el propio funcionario fiscal quien lo haga.

Al trabarse el embargo sobre cantidades de dinero, las cuales no podrán ser menores al 25% del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán al pago del crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina exactora de conformidad con lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 161 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que acorde con el artículo 154 del referido Código el embargo puede ampliarse en cualquier momento del procedimiento, cuando el jefe de la oficina exactora estime que los bienes sobre los cuales se trabó son insuficientes para cubrir el crédito fiscal que se pretende hacer efectivo. Lo anterior implica cierto grado de discrecionalidad conferido a las autoridades fiscales para que en el supuesto de que una vez realizado el embargo, y a su criterio, los bienes sobre los cuales se trabó no son suficientes para satisfacer la pretensión del erario público, se amplié el mismo hasta en tanto no se haya fincado el remate, enajenado fuera de él, o el fisco los haya adjudicado; sin embargo, ello no exime a la autoridad de observar la garantía de seguridad jurídica de legalidad, exigiéndosele una motivación aún por demás detallada que si se tratare de un acto reglado.

3.5.4.3.2 INTERVENCIÓN DE NEGOCIACIONES.

Una vez analizado el embargo de bienes, conviene puntualizar que la autoridad fiscal puede observar otra conducta, la cual se encuentra contenida en la fracción II del artículo 151 del ordenamiento de la materia, consistente en el embargo de negocios, mejor conocido por la doctrina como intervención de negociaciones. Concebimos a esta institución como la figura jurídica de índole procedimental, por medio de la cual las autoridades hacendarias pueden embargar un negocio con la universalidad de bienes y derechos que le pertenecen, encomendando a un individuo denominado interventor la colecta periódica de una parte sus ingresos hasta obtener la cantidad correspondiente al adeudo fiscal.

Dicha institución tiene carácter temporal, salvo en los supuestos de que no se obtenga cierto porcentaje del monto del crédito adeudado en determinado plazo o se realicen acciones que pretendan perjudicar el interés del fisco, en

cuyo caso se levantará la intervención y se procederá al remate inmediato de la negociación siguiendo las formalidades señaladas por el Código Fiscal federal.

En palabras del Maestro Luis Raúl Díaz González: "Esta figura jurídica, que se da con el embargo de una negociación con todo lo que de hecho y derecho le corresponde, consiste en designar a una persona facultada para tomar de los ingresos del citado negocio lo suficiente para ir cubriendo poco a poco el crédito fiscal adeudado, así como sus accesorios."⁵⁸ De lo cual se infiere que la satisfacción del debito fiscal no se da en un solo acto, sino que implica la existencia de actos de tracto sucesivo tendientes a satisfacer la pretensión de la hacienda pública, en otras palabras, mediante la sustracción periódica y continua de un porcentaje de los ingresos de la negociación se cumple el pago de un crédito no satisfecho.

La exposición de motivos del Código Fiscal de la Federación de 1981 dispuso en lo referente a esta institución: "Se reestructura completamente el sistema normativo relativo al embargo, previendo que las negociaciones puedan ser embargadas integralmente, sin que se afecte el funcionamiento normal de la empresa mediante la intervención hacendaria."⁵⁹ Lo anterior permitió a la Administración Tributaria embargar las negociaciones de sus deudores y sustraer un porcentaje del dinero correspondiente a sus entradas con la finalidad de ingresarlo a las oficinas recaudadoras para cubrir el débito fiscal.

En tal consideración, una vez trabado el embargo sobre la negociación, el depositario designado tendrá el carácter de interventor, bien sea, con cargo a la caja o administrador, según lo dispuesto por el artículo 164 del Código Fiscal de la Federación, dependiendo de esta circunstancia, tendrá diferentes obligaciones, pero cabe el supuesto de que el interventor con cargo a la caja se convierta en administrador, como lo precisaremos párrafos adelante. Debemos

⁵⁸ Temas Fiscales Selectos, Los Procedimientos Fiscales, Gasca Sicco, México, 2003, página 153.

⁵⁹ Exposición de motivos citada por DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., página 821.

recordar lo expuesto en el subtema anterior, en lo referente a la inscripción del embargo de negociaciones en el Registro Público de Comercio bajo cuya circunscripción se encuentre, de conformidad con el artículo 151 del Código de la materia.

Ante la circunstancia de que la negociación que se pretende embargar, ya estuviera previamente intervenida por mandato de otras autoridades, no obstante ello, se llevarán a cabo el embargo de índole fiscal y el nombramiento del nuevo interventor, quien también lo será para las demás hasta en tanto subsista la efectuada por la oficina hacendaria. De lo cual se dará aviso a las primeras, al tenor de lo imperado por el artículo 170 del aludido Código Fiscal. Cabe aclarar que si la negociación ya estuviere intervenida por otra autoridad fiscal, se dará preferencia al fisco que haya inscrito en primer lugar a su interventor en el Registro Público del Comercio. De modo tal que la intervención efectuada en primer orden subsistirá hasta la satisfacción del crédito respectivo.

El interventor con cargo a la caja tiene la misiva de separar de los ingresos obtenidos, las cantidades correspondientes a los salarios y demás créditos preferentes en términos del ordenamiento en cita, una vez realizado, procederá a retirar el 10% de los ingresos en dinero a efecto de enterarlo en la oficina exactora, ya sea en forma diaria o en la medida en que se efectúe la recaudación. Cuando tenga conocimiento de medidas tendientes a perjudicar el interés fiscal, dictará las providencias necesarias con el fin de evitar dicho perjuicio, de las cuales dará cuenta al jefe de la oficina y en todo caso quedarán sujetas a su ratificación o modificación. Si tales medidas no fueren acatadas, se ordenará el cese de esta intervención, pudiendo convertirse en administración, o bien, proceder al remate de la negociación, acorde con lo indicado por el artículo 165 del mismo Código.

En lo referente al interventor administrador, éste tiene las facultades correspondientes a la administración de la sociedad y plenos poderes para

realizar actos de administración, para pleitos y cobranzas, de dominio, otorgar poderes generales o especiales, revocar los que haya otorgado la sociedad o los que el mismo autorice; en todo caso su actuación no quedará supeditada a la decisión de alguno de los órganos de gobierno de la misma. En la hipótesis de que no se trate de una persona jurídica colectiva sino de un negocio, se conducirá como dueño del mismo con la finalidad de garantizar su conservación y buena marcha, como lo dispone el artículo 166 del Código Fiscal de la Federación.

La designación del interventor administrador no impide la reunión en forma regular de la asamblea de accionistas o del consejo de accionistas de la persona jurídica colectiva para ocuparse de los asuntos de su competencia, así como para recibir los informes que les rinda sobre el funcionamiento y operaciones de la negociación y opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. Además, puede convocar a la asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar al consejo de administración para los efectos que estime pertinentes, de conformidad con lo imperado por el artículo 168 del ordenamiento citado.

Los deberes que el Código Fiscal de la Federación le impone al interventor administrador se encuentran previstos por el artículo 167, en sus fracciones I y II, mismos que son:

I. La rendición de cuentas en forma mensual y comprobada al titular de la oficina recaudadora.

II. La recaudación del 10% de las ventas o ingresos diarios de la negociación y su entrega a la caja de la oficina antes referida.

Cabe señalar que si bien es cierto que el interventor administrador posee los más amplios poderes para realizar actos de dominio sobre la negociación,

también lo es que queda excluida de tales facultades la posibilidad de enajenar los bienes que comprendan el activo fijo de la empresa, según se desprende del contenido del párrafo *in fine* del artículo mencionado.

La intervención terminará cuando se cubra el crédito fiscal adeudado o se enajene la negociación, lo cual deberá ser comunicado al Registro Público del Comercio para la cancelación que proceda conforme a derecho, según lo dispone el artículo 171 del Código Fiscal de la Federación.

Cobra relevancia el hecho de que si en el plazo de tres meses, el interventor no logra cubrir el porcentaje del 24% correspondiente al crédito fiscal a través de la sustracción periódica de los ingresos de la negociación, se procederá a su enajenación. En tratándose de negocios que obtengan sus ingresos en determinadas épocas del año, el porcentaje aplicable será el 8% mensual en razón de los meses transcurridos, de igual forma si no se cubre el porcentaje resultante al número de meses acaecidos, las autoridades fiscales procederán a la venta de la negociación. Tales hipótesis para la procedencia de la enajenación de la negociación intervenida se encuentran previstos en el artículo 172 del Código Fiscal de la Federación, mismo que enuncia:

"Artículo 172.- Las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo el caso de que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el porcentaje será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte."

Cabe aquí externar nuestro comentario en el sentido que estas causales de enajenación se apartan de la justificación realizada en la exposición de motivos del actual Código, pues en ella se manifestó que no se buscaba afectar el funcionamiento regular de un negocio, siendo que a través de su venta ante la insuficiencia de ingresos se afecta tal actividad. Ahora bien, no soslayamos la

preferencia de los créditos fiscales en su pago, pero creemos que si un comercio o industria intervenido no cubre mediante sus ingresos regulares los porcentajes estipulados, lo procedente sería cancelar el crédito cuyo pago se pretende obtener o proceder al embargo de bienes en aras de la equidad, mas nunca proseguir con la enajenación de la negociación en su conjunto.

3.5.4.4 AVALÚO.

En este apartado nos corresponde estudiar al avalúo como una etapa del Procedimiento Administrativo de Ejecución. Consideramos que representa una fase en el desarrollo del procedimiento en estudio en virtud de que constituye un acto procedimental previo al remate de bienes o negociaciones, no obstante, su regulación se encuentre comprendida dentro de la Sección IV del Capítulo III del Título V del Código Fiscal de la Federación, referente al remate. La importancia del avalúo, y por ende la necesidad de tratarlo en forma separada, radica en que ante su falta no puede tener lugar la enajenación de los bienes embargados a través de subasta pública, pues no existe una base cierta sobre la cual se pueda fijar su precio.

El tratadista Sergio Francisco De la Garza define al avalúo como: "... el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa."⁶⁰ Para nosotros, es el acto realizado con antelación al remate de los bienes embargados, que persigue como finalidad fijarles un valor, sobre el cual versará su venta; en su realización cabe la posibilidad de que participe el propio embargado en consenso con la autoridad fiscal en tratándose de bienes muebles, o bien, ante la falta de acuerdo y en los casos de bienes inmuebles y negociaciones, el valor sea fijado mediante peritaje. Al respecto, el artículo 175 del Código Fiscal de la Federación, dispone en su primer párrafo:

⁶⁰ Op. cit., página 823.

"Artículo 175.- La base para la enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para el de negociaciones, el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este Código y en los demás casos, el que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo. A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.
..."

De lo anterior, se colige la necesidad de contar con un precio que sirva como base para la enajenación de los bienes o las negociaciones embargadas. En el procedimiento económico coactivo existen tres tipos de avalúo, mismos que guardan relación con el objeto del embargo, en atención de ello, son: avalúo de mutuo consenso entre la autoridad y el ejecutado respecto de bienes muebles, el cual deberá fijarse dentro de los seis días siguientes al de la traba del embargo, en caso de desacuerdo, el fisco emitirá un avalúo pericial; en el caso de los inmuebles, se practicará un avalúo liso y llano, sin embargo, creemos que lo correcto es la realización de un peritaje en la materia; para las negociaciones, se requiere de un avalúo pericial para fijar su precio.

De igual forma, los términos para la rendición de los dictámenes periciales dependerán del tipo de bien, mismos que comenzarán a correr a partir del día en el que el perito haya discernido el cargo. Dichos plazos son: de 10 días para los muebles, 20 días en tratándose de inmuebles y 30 días para el caso de las negociaciones según lo dispone el artículo citado.

Ante la inconformidad del embargado o de los terceros acreedores con el valor fijado por el avalúo, podrán interponer el recurso de revocación previsto en el artículo 117, fracción II, inciso d), dentro del término de diez días contados a partir del siguiente al en que surtió efectos su notificación, debiendo ofrecer perito de su parte, quien deberá rendir su dictamen en los términos estipulados para cada clase de bien. Si el ejecutado o terceros acreedores no interponen el recurso en el plazo señalado, o si interponiéndolo no designan perito, o bien,

éste no rinde su dictamen en el lapso de tiempo correspondiente, se tendrá por aceptado el dictamen rendido por el perito de la oficina exactora.

Ahora bien, si del dictamen rendido por el perito ofrecido resulta una discrepancia mayor al 10% sobre el valor fijado por el avalúo de la autoridad, la autoridad exactora designará en el término de tres días un tercer perito valuator, conocido en el ámbito del Derecho Procesal como perito tercero en discordia, cuyo dictamen servirá como base para la enajenación de los bienes embargados.

3.5.4.5 REMATE.

Narciso Sánchez define al remate como "... conjunto de formalidades legales de Derecho Público a través de los cuales la autoridad ejecutora ordena proceder a la venta en subasta pública o fuera de ella de los bienes embargados, para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas."⁶¹ Por su parte, Hugo Carrasco precisa que: "Es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación."⁶² En nuestra opinión, se trata de la serie de actos por medio de los cuales la autoridad recaudadora pone a la venta los bienes embargados en subasta pública o almoneda, para obtener mediante su enajenación el mejor precio posible y colmar su pretensión principal, la satisfacción del interés fiscal.

Cabe resaltar la diferencia existente entre la subasta pública y la almoneda, puesto que la primera tiene por objeto a bienes inmuebles, en tanto que la segunda se refiere a bienes muebles.

⁶¹ Op. cit., página 531.

⁶² Diccionario de Derecho Fiscal, página 787.

Para el tratadista español Miguel Fenech, la enajenación mediante remate representa tres declaraciones de voluntad:

"... en primer lugar, el órgano o su titular, propone la venta previo anuncio, de los objetos y precio de apertura, al concurrente que ofrezca el precio más elevado; en segundo término, los asistentes previa constitución de un depósito que constituye un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las que aceptan la postura hecha por el órgano, exigiéndose para que sean válidas las que sigan a la primera que el importe sea superior al anterior oferente; tienen el carácter de irrevocables y están sometidas cada una de ellas a una condición resolutoria, consistente en que surja otra oferta más elevada, siendo, por tanto, la última la única eficaz; por último, una declaración del órgano en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para cumplir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido. La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, siendo la última la aceptada, si el oferente no realiza el pago pierde el derecho a depositar."⁶³

Dicho argumento resulta atinado en tratándose del remate efectuado en el procedimiento económico coactivo, en razón de que las declaraciones de voluntad a que se refiere este autor tienen lugar al publicarse la convocatoria respectiva; posteriormente, al verificarse el remate se da oportunidad a los postores para que mejoren la propuesta del precio a pagar; y finalmente, con la resolución de la autoridad ejecutora por virtud de la cual adjudica a un postor los bienes embargados por haber ofrecido el mejor precio, el cual no fue superado por las pujas de los demás asistentes a la subasta.

Expuesto lo anterior, debemos señalar que la procedencia de la enajenación mediante remate se encuentra prevista en el artículo 173 del Código Fiscal de la Federación, que enuncia:

"Artículo 173.- La enajenación de bienes embargados procederá:
I.- A partir del día siguiente a aquél en que se hubiese fijado la base en los términos del artículo 175 de este Código.

⁶³ Cit. por DE LA GARZA, Sergio Francisco, op. cit., páginas 824-825.

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

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

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

Acorde con el artículo en cita, tenemos que el primer supuesto para el advenimiento de la venta a través del remate lo es cuando se ha efectuado el avalúo de los bienes embargados, en cuyo caso, los actos que lo integran pueden iniciarse a partir del día siguiente al de su realización. La segunda hipótesis hace referencia al embargo precautorio, el cual se caracteriza por la ausencia de un crédito fiscal determinado, o bien, existiendo uno previamente determinado aún no es exigible, por lo que al determinarse y volverse exigible el crédito "ausente", o bien, tornarse exigible el crédito determinado, la autoridad fiscal requerirá de pago al deudor, y en caso de no hacerlo, el embargo precautorio quedará firme y se procederá con el avalúo y remate.

El tercer supuesto para la procedencia de la enajenación forzosa mediante el remate tiene lugar cuando el ejecutado no proponga comprador antes del día en el que se finque éste, se enajenen los bienes o se adjudiquen en favor del fisco. La última hipótesis contenida en el artículo en comento implica la interposición de un medio de defensa legal en contra de algún acto del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en cuyo caso al resolverse y confirmarse el acto impugnado, y quedar firme dicha resolución, o bien, causar ejecutoria la sentencia respectiva, el remate será procedente.

En este tenor, el remate tendrá lugar dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya quedado firme el avalúo, teniendo verificativo en el local de la oficina ejecutora, salvo cuando la autoridad disponga de otro lugar para su realización, así como también cuando se encomiende su enajenación a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes según lo dispone el artículo 176, párrafo primero, del Código Fiscal de la

Federación. Al tratarse de un acto abierto al público, resulta imperioso que se dé a conocer a través de la publicación de la convocatoria respectiva cuando menos con una anticipación de diez días al señalado para el remate; lo anterior con la finalidad de que concurran las personas interesadas en adquirir los bienes embargados.

La convocatoria deberá contener los datos y características de los bienes a rematar, así como del lugar, fecha y hora en que se realizará. Se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que indique su titular, de conformidad con lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo en mención. Anteriormente, en el supuesto de que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria se publicará por dos ocasiones en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en donde resida la autoridad ejecutora, mediando un intervalo de siete días entre cada una. Asimismo, la última fecha de publicación debe ser con diez días de antelación al día del remate, acorde con el párrafo *in fine* del artículo en cita.

Cabe indicar que por virtud de las reformas realizadas a los artículos 174 y 176, párrafo *in fine*, del Código Fiscal de la Federación en fecha 1º de enero de 2004, la convocatoria ya no se publicará en un diario de mayor circulación, sino que puede realizarse a través de la página electrónica de las autoridades fiscales, publicándose en el referido sitio *web* desde los 10 días anteriores a la fecha señalada para el remate y se mantendrá visible hasta que concluya el plazo referido. En suma, dichos preceptos disponen literalmente:

"Artículo 174.- Salvo los casos que este Código autoriza, toda enajenación se hará en subasta pública que se llevará a cabo a través de los medios electrónicos.
La autoridad podrá ordenar que los bienes embargados se vendan en lotes o en piezas."

"Artículo 176.- ...

La convocatoria se fijará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora y en los lugares públicos que se juzgue conveniente. Además, la convocatoria se dará a conocer en la página electrónica de las autoridades fiscales..."

La teleología de estas reformas radica en el apoyo al programa gubernamental conocido como "e-gobierno", el cual persigue acercar la infraestructura administrativa a los gobernados mediante el empleo de los medios electrónicos de comunicación, tal es el caso de internet.

Con la finalidad de que el o los acreedores que aparecen en el certificado de gravámenes de los últimos diez años, expedido por el Registro Público de la Propiedad, acudan al remate, la autoridad les notificará personalmente y en los supuestos de que hubiere fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, desaparezca la persona a notificar, se ignore su domicilio o que éste o su representante legal no se encuentren en el país, serán citados a través de un edicto incluido en la convocatoria para el remate, en el cual se señalará su nombre. Cabe señalar que éstos pueden concurrir al remate y realizar las observaciones que consideren pertinentes, mismas que serán resueltas en el acto por la autoridad fiscal, tal como lo indica el artículo 177 del referido Código.

Las personas que deseen participar en el remate deben presentar su postura ante la oficina ejecutora, la cual no es sino la cantidad que ofrecen como precio a pagar por los bienes embargados; para que ésta pueda ser calificada como legal se requiere que cubra cuando menos las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate, según mandato expreso del artículo 178 del Código de la materia. Además, el artículo 180 del referido cuerpo normativo dispone que en toda postura debe ofrecerse de contado cuando menos la parte suficiente para cubrir el crédito fiscal. Si el importe de ésta es mayor al del crédito fiscal, el excedente se pondrá a disposición del ejecutado, empero, si dicho importe es menor al del adeudo, se rematarán de contado los bienes.

Asimismo, por virtud de la reforma del 1º de enero de 2004, las posturas deben efectuarse mediante documento digital con firma electrónica avanzada a la página electrónica señalada en la convocatoria, del cual acusará de recibido el Servicio de Administración Tributaria mediante un mensaje de la admisión de las posturas, según lo dispone el actual artículo 181 del multicitado Código Fiscal:

"Artículo 181.- Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Dichos mensajes tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita el citado órgano. Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento de la valor fijado a los bienes en la convocatoria. Esta transferencia deberá hacerse de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y su importe se considerará como depósito para los efectos del siguiente párrafo y de los artículos 184, 185 y 186 de este Código.

El importe de los depósitos que se constituyen de acuerdo con lo que establece el presente artículo, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Después de fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

El Servicio de Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica."

Hasta antes de la reforma en comento, el escrito en el cual se expresaba la postura ofrecida debía indicar los datos que enunciaba el anterior artículo 182 del Código Fiscal de la Federación:

"Artículo 182.- El escrito en que se haga la postura deberá contener:
I.- Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad, y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de la constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.

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

Aunado a ello, se requería que el oferente acompañará al escrito de su postura un certificado expedido por institución de crédito autorizada de cuando menos el 10% del precio fijado como base para el remate. En los lugares donde no existieran instituciones de crédito, el depósito debía efectuarse de contado en la caja de la oficina exactora. Lo anterior, con el fin de garantizarse el cumplimiento de las obligaciones contraídas por el postor en caso de resultar vencedor, principalmente la de efectuar el pago en el tiempo y forma establecidos, según lo disponía el anterior artículo 181 del Código en cita.

Actualmente, dicho documento debe contener los datos que enuncia el numeral 182 del Código Fiscal de la Federación, en el entendido de que ante la omisión de alguno de los datos requeridos, la postura ofrecida no será calificada como legal:

"Artículo 182.- El documento digital en que se haga la postura, deberá contener los siguientes datos:

I.- Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes y el domicilio social.

II.- La cantidad que se ofrezca.

III.- El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.

IV.- La dirección de correo electrónico.

V.- El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

Si las posturas no cumplen los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado."

En lo conducente a la celebración del remate, el Código Fiscal de la Federación disponía en su antiguo artículo 183:

"Artículo 183.- El día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes que posturas fueron que posturas fueron calificadas como legales y cual es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.

El jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiera hecho la mejor postura.

Si en la última postura se ofrece igual suma de contado por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse."

De cuyo contenido se desprendía que en el día señalado para el remate, el titular de la oficina ejecutora indicaba a los asistentes las posturas que fueron calificadas como legales, en virtud de cubrir mínimamente las dos terceras partes del precio señalado, así como también cual de ellas resultó la mejor por haber ofrecido el monto más alto. Debiendo, dicho funcionario, concederles plazos de cinco minutos con la intención de que mejoren sus ofertas hasta en tanto no se optimizaba la última realizada, lo cual es conocido como "pujas", para finalmente, adjudicar el remate en favor de quien ofreció la mejor de ellas. En el supuesto de que existiese un empate en la postura final, por existir dos o más oferentes del mismo precio, se decidía por suerte cual era la ganadora.

Ahora bien, con motivo de la reforma citada, la subasta se celebrará en la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, la cual tendrá una duración de 8 días, empezando a las 12:00 horas del primer día y concluyendo a las 12:00 horas del octavo día. Plazo en el que los postores pueden presentar sus posturas y realizar las pujas correspondientes. Cabe indicar que si dentro de los veinte minutos anteriores al vencimiento del plazo se llegase a recibir una postura mejor a las anteriormente ofrecidas, el remate no se cerrará en el tiempo indicado, esto es a las 12:00 horas del octavo día, sino que se señalarán plazos sucesivos de cinco minutos cada uno con la finalidad de que los postores mejoren la última oferta. De no ocurrir esto, el remate quedará concluido. Tal como lo podemos advertir del contenido del actual artículo 183:

"Artículo 183.- En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el periodo correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de 8 días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del octavo día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas."

Verificado el remate, resulta imperioso que la persona en favor de quien se adjudicó cumpla con el pago de la postura ofrecida, bien sea la que planteó inicialmente o la resultante de las "pujas" realizadas, para ello el Código Fiscal prevé periodos de tiempo distintos para el cumplimiento de esta obligación, según se trate de bienes muebles o inmuebles. En la hipótesis de que el adjudicado no cumpla con la obligación de pago contraída, perderá en beneficio del erario público el importe de la cantidad que depositó, aunado a ello, se reanudarán las fases correspondientes al remate, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 184 del referido Código.

Con antelación a la reforma de fecha 1º de enero de 2004, el artículo 185 del citado Código establecía que en el caso de bienes muebles, una vez fincado el remate en favor del mejor postor, se aplicará el depósito del 10% al pago del precio, y el adjudicado tendrá un plazo de tres días para enterar en la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida. Actualmente, dicho precepto señala la obligación del postor adjudicado en enterar el remanente de su postura mediante transferencia electrónica dentro del plazo de tres días siguientes a la fecha de conclusión del remate.

Cumplida esta obligación, la autoridad fiscal requerirá al ejecutado para que entregue la documentación correspondiente en el plazo de tres días, apercibiéndole que ante su omisión, emitirá el documento respectivo. Posteriormente, se entregarán los bienes y su documentación al adjudicado, quien debe retirarlos del recinto fiscal a partir de que sean puestos a su disposición, si no cumple con ello, se causarán derechos por almacenaje a

partir del día siguiente al de la entrega, acorde con lo dispuesto por el artículo 185 del citado ordenamiento.

Igualmente, antes de la reforma citada, el artículo 186 del Código Fiscal de la Federación establecía que en el caso de bienes inmuebles, dentro de los diez días posteriores a la celebración del remate, el adjudicado debía enterar en la oficina ejecutora el resto de la cantidad que ofertó en su postura o en su "puja". Con motivo de dicha reforma, el actual precepto 186 dispone que en el supuesto de inmuebles o negociaciones, el postor en cuyo favor se adjudico el remate debe enterar el remanente de su postura mediante una transferencia electrónica de fondos, la cual debe observar los lineamientos establecidos por la autoridad a través de las reglas de carácter general que al efecto expida.

Asimismo, debe designar un notario público, ante quien se formalizará la escritura respectiva. Una vez realizado lo anterior, el jefe de dicha oficina citará al ejecutado para la firma de este documento, bajo el apercibimiento de que en caso de no hacerlo, lo hará en su rebeldía. No obstante esta omisión del ejecutado, ello no le exime de otorgar el saneamiento en caso de evicción y de responder por los vicios ocultos que pudiese tener el inmueble enajenado tal como lo señala el artículo 186 del Código en referencia.

La seguridad jurídica que el Código Fiscal de la Federación confiere al adquirente de los bienes rematados se encuentra contenida en los artículos 187 y 188, preceptos que en forma medular garantizan su adquisición libre de gravámenes y su entrega material, aún cuando se encuentren en posesión de terceros. En este contexto, dichos preceptos disponen literalmente:

"Artículo 187.- Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda en un plazo de quince días."

Respecto de la adquisición de bienes en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el Primer Tribunal Colegiado del Octavo Circuito ha determinado el alcance del término "libertad de gravámenes" a través de la tesis aislada que reproducimos a continuación:

"BIENES ADQUIRIDOS EN SUBASTA PÚBLICA. SE ADQUIEREN LIBRES DE GRAVÁMENES. ALCANCE DEL CONCEPTO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 187 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). Del artículo 187 del Código Fiscal de la Federación, se puede establecer que el legislador plasmó la posibilidad excepcional de que en tratándose de bienes adquiridos en subasta pública, el adquirente los obtendría libres de gravámenes, y no hizo distinción respecto de qué clase de bienes se encontraban en el supuesto normativo, por lo que válidamente puede concluirse, atendiendo al principio de derecho que dice: "donde la ley no distingue no tiene por qué el juzgador distinguir", que el artículo en comento se refiere tanto a los bienes muebles como inmuebles que se adquieran en subasta pública y que pasarán a ser propiedad del mejor postor sin gravamen alguno. Situación que es perfectamente razonable con la presunción de que la autoridad, en este caso fiscal, actúa de buena fe y bajo esa premisa es que el particular, sin más investigación, adquiere el bien con la creencia de que el precio que paga es la única erogación que tendrá que hacer en ese momento para adquirirlo, y de que tendrá que hacerse cargo de las contribuciones que se causen por ese concepto, únicamente a partir de la fecha de su adquisición. De lo contrario, es decir de rematar la autoridad un bien a sabiendas que tiene contribuciones pendientes de cubrir y no hacerlo del conocimiento del adquirente, estaría actuando de mala fe y en ese caso la autoridad sería solidariamente responsable del pago de contribuciones generadas con anterioridad por la actitud maliciosa de su actuar, además de que ella fue la titular del bien y, por ende, quien tendrá la obligación de sanearlo, máxime si se asemeja dicha actitud a la evicción en materia civil. Aunado a que el término gravamen utilizado en el contexto del artículo 187 del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse en un sentido amplio y no restringido, lo que se deduce de la interpretación sistemática y teleológica del ordenamiento legal, que no debe entenderse únicamente referido a gravámenes reales, sino que incluye e incorpora también a los gravámenes fiscales.

NOVENA ÉPOCA. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO X. SEPTIEMBRE DE 1999. TESIS VIII.1o.39 A, PÁGINA 785."

Compartimos parcialmente el criterio del referido órgano colegiado en virtud de que la intención del legislador fue la de garantizar la adquisición de un bien sin gravamen alguno, entendiéndose por éstos no sólo las cargas reales

que soporta, sino también los adeudos fiscales anteriores a su compra en el remate. No obstante, consideramos erróneo el que se considere a la ejecutora como titular del bien, pues conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación sólo puede conducirse como tal hasta el momento en que se adjudique el bien o lo reciba como dación en pago, máxime si se considera que es el ejecutado quien tiene que firmar las escrituras correspondientes y sólo ante su incumplimiento le es dable hacerlo al jefe de la oficina cobradora.

En términos similares, el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito ha precisado que la venta de las negociaciones embargadas debe efectuarse libre de gravámenes, argumento contenido en la tesis aislada cuyo texto dispone literalmente:

"NEGOCIACIÓN EMBARGADA Y ADJUDICADA EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, DEBE PASAR AL ADQUIRENTE LIBRE DE GRAVÁMENES. Al disponer el artículo 187 del Código Fiscal de la Federación que los bienes dados en venta dentro del procedimiento administrativo de ejecución a que se refieren los artículos del 145 al 196 del mismo ordenamiento legal, deben pasar al adquirente libres de gravámenes, debe entenderse que en la indicada hipótesis quedan comprendidas también las negociaciones que hayan sido objeto de embargo y adjudicación dentro del citado procedimiento, toda vez que el concepto "bienes" incluye todas las cosas u objetos que pueden ser apropiados, susceptibles de prestar alguna utilidad, mismos que se clasifican en muebles e inmuebles de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 750 y 752 del Código Civil Federal, aplicable supletoriamente de conformidad con el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, por lo que válidamente se puede afirmar que una negociación como entidad mercantil, que se encuentra constituida por bienes muebles e inmuebles, o solamente por unos o por otros y que ha sido objeto de embargo y de adjudicación en favor de un adquirente dentro del procedimiento administrativo de ejecución de referencia, evidentemente queda comprendida en el concepto "bienes" a que se refiere el citado artículo 187 del propio código, y por ello, debe pasar al adquirente libre de gravámenes.
NOVENA ÉPOCA. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO IX. MARZO DE 1999. TESIS VIII.2o.47 A. PÁGINA 1425."

En el caso de los inmuebles, su entrega debe ser real y efectiva, es decir, no debe mediar obstáculo alguno que limite el derecho de propiedad del adquirente, motivo por el cual se prevé la posibilidad de que la autoridad ejecutora expida las ordenes de desocupación correspondientes en el caso de que se encuentren habitados por personas que no acrediten su legal estancia:

"Artículo 188.- Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las ordenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso."

Ahora bien, el artículo 188 bis, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 2000, prevé que ante la imposibilidad jurídica para proporcionar el bien adquirido, se devuelva al adjudicado el monto pagado por dicho objeto, si lo solicita en el plazo de seis meses posteriores al día en que requirió su entrega, tal como se colige del contenido de los párrafos primero y segundo del referido precepto:

"Artículo 188 Bis.- En el caso en que los bienes rematados no puedan ser entregados al postor a cuyo favor se hubiera fincado el remate en la fecha en que éste lo solicite, por existir impedimento jurídico debidamente fundado para ello, aquél podrá, en un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que solicite la entrega de los bienes, solicitar a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes. La autoridad entregará la cantidad respectiva en un plazo de dos meses contado a partir de la fecha en que se efectúe la solicitud. Si dentro de este último plazo cesa la causa por la cual la autoridad fiscal se vio imposibilitada para efectuar la entrega de los bienes rematados, se procederá a la entrega de los mismos en lugar de entregar al postor las cantidades pagadas por esos bienes.

Transcurrido el plazo de seis meses a que se refiere el párrafo anterior, sin que el postor solicite a la autoridad fiscal la entrega del monto pagado por la adquisición de dichos bienes, el importe de la postura causará abandono a favor del fisco federal dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que concluya el plazo antes citado y se estará a lo dispuesto en el artículo 196-A de este Código.

..."

En virtud de lo anterior, el adjudicado debe requerir la entrega de los bienes adquiridos a la autoridad ejecutora, si por algún impedimento legal debidamente fundado no se le pueden otorgar, podrá dentro de los seis meses siguientes a la fecha de su petición, solicitar la devolución del importe pagado. Quedando obligada la autoridad a rembolsar el precio recibido en el plazo de dos meses contados a partir de la presentación de dicha solicitud. Sin embargo, si dentro del mismo plazo desaparece la causa que imposibilitaba la entrega de los bienes, éstos serán entregados al adquirente en lugar de la suma recibida como precio.

Estimamos que el precepto en comento no brinda seguridad jurídica al adquirente respecto de la devolución del importe pagado, pues al disponer que la autoridad entregará dicha cantidad en el término de dos meses contados a partir de la solicitud correspondiente, a reserva de que si en ese tiempo cesa el obstáculo legal por el cual no se dieron los bienes, se entregarán éstos y no el precio finiquitado, impide que el particular conozca cual será el objeto que se le restituirá. En nuestra opinión, lo ideal sería que una vez solicitada la devolución del pago por el particular, se efectúe ésta, sin contemplar en su lugar la entrega de los bienes una vez librado el inconveniente que obstaculizó su transmisión en un primer momento.

Una vez fenecido el término de seis meses antes referido, sin que el adjudicado haya solicitado la devolución del precio pagado, dicho importe causará abandono a favor del erario público dentro de los dos meses siguientes a la conclusión del lapso anterior. Consideramos desacertada esta decisión del legislador en virtud del perjuicio que con ello se ocasiona al adquirente, pues ante su omisión en realizar dicha solicitud dentro de un término tan breve, perderá irremediablemente la cantidad finiquitada. Lo cual resulta notoriamente inequitativo respecto del trato dado al fisco y al particular, pues al primero se le conceden cinco años para cobrar los créditos fiscales en tanto que al segundo

se le limita su derecho para solicitar la devolución del precio pagado por un bien, del cual no se le puede hacer entrega, a un periodo de seis meses.

La consecuencia inherente al reembolso del precio consiste en dejar sin efectos el remate realizado. No obstante, cabe la posibilidad de que se reinicie la fase de enajenación mediante subasta pública cuando desaparezca la causa que haya impedido la entrega de los bienes al primer adjudicado, la cual podrá empezarse dentro de los quince días siguientes a aquél en que cese dicho impedimento o en que se obtenga resolución firme que autorice la celebración del remate.

El artículo 191 del Código Fiscal contempla la celebración de una segunda almoneda cuando en la primera no se hubiera fincado el remate de los bienes, la cual deberá realizarse dentro de los quince días siguientes a la celebración de la inicial, observándose respecto de la convocatoria los lineamientos contenidos en el numeral 176, salvo el de la convocatoria, la cual se publicará por una sola ocasión. Con la intención de volver más atractiva esta subasta, se prevé la reducción en un 20% del valor fijado como base para la enajenación de los bienes. Si ésta tampoco cumple su objetivo, se considerará realizada la venta de los bienes a un 50% del precio fijado por el avalúo, tomándose como dación en pago por la autoridad ejecutora.

Los efectos de la recepción de los bienes embargados como dación en pago pueden consistir en su adjudicación en favor del Estado, su enajenación o donación para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas. En el caso de la adjudicación, la autoridad ejecutora solicitará a la Dirección de Administración de Cartera y Activos no monetarios de la Tesorería de la Federación resuelva sobre el destino de los bienes. En tratándose de inmuebles debe solicitarse su escrituración notarial e incorporación al Patrimonio Inmobiliario Federal por conducto de la Comisión de

Avalúos de Bienes Nacionales, y en el caso de los muebles, la Dirección referida dictará el acuerdo de destino correspondiente.

Finalmente, la enajenación de los bienes recibidos a través de la dación en pago debe realizarse por conducto del Servicio de Administración y Enajenación de Bienes, para lo cual la oficina recaudadora los transferirá a éste para que proceda a su venta en términos de lo dispuesto por la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público.

Cabe señalar que la enajenación de los bienes puede realizarse fuera de remate, es decir, se prevé la posibilidad de efectuar la venta directamente a una persona sin necesidad de subasta o almoneda, cuando el ejecutado proponga comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal y pague el precio señalado en el avalúo, mientras no se haya fincado el remate, enajenado los bienes o adjudicado en favor del fisco, según lo dispone la fracción I del artículo 192 del Código Fiscal. Además, la enajenación directa también procede en los casos de bienes de fácil descomposición o materiales inflamables y de aquellos que saliendo a venta en la primer subasta, no se presenten postores, acorde con las fracciones II y III del precepto en cita.

El numeral 195 del Código de la materia prevé la posibilidad de que el embargado realice el pago del crédito fiscal adeudado y recupere sus bienes en la proporción de su pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo, siempre que el mismo tenga verificativo antes de que se finque el remate, se enajenen los bienes o se adjudiquen en favor del erario público. Una vez pagado el importe, los bienes quedarán a su disposición, debiendo retirarlos de las instalaciones de la oficina ejecutora en el momento en que se pongan a su disposición, de no ocurrir así, se causarán derechos por concepto de almacenaje. Idéntico procedimiento se observará cuando el ejecutado obtenga sentencia favorable en contra del procedimiento económico coactivo.

3.5.4.6 APLICACIÓN DEL PRODUCTO.

La aplicación del producto representa la culminación del procedimiento económico coactivo y la consecución de su objetivo primordial, el pago de un crédito fiscal no cubierto en tiempo y en forma voluntaria por el sujeto constreñido a darle cumplimiento a tal deber sustantivo. Marca el fin de dicho procedimiento pues a través de su implementación se finiquita el adeudo de índole tributario. Cabe recordar que el producto representa la cantidad obtenida por el remate, la enajenación o la adjudicación de los bienes embargados. En esta tesitura, el artículo 194 del Código Fiscal de la Federación impera el destino del mismo:

"Artículo 194.- El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este Código."

De lo cual se infiere que la cantidad obtenida como precio por los bienes rematados debe satisfacer el crédito fiscal en su totalidad, pero corresponde seguir cierto orden que permite solventar previamente los accesorios y en forma posterior la suerte principal, como lo dispone el artículo 20 del Código en cita. El orden de preferencia en el pago de los accesorios es el siguiente: gastos de ejecución, recargos, multas y la indemnización correspondiente al 20% por concepto de la devolución de cheques no pagados. Una vez cubiertos los accesorios, el importe del producto debe destinarse al pago del crédito fiscal principal más antiguo y proseguir hasta finiquitar el más reciente.

Si de la aplicación del producto resultará excedente alguno, se pondrá a disposición del interesado, salvo que exista una orden de autoridad competente indicando lo contrario o sea el propio ejecutado quien disponga su entrega total o parcial a otra persona. El Código Fiscal contempla un periodo de dos años para el retiro del remanente, el cual se computa a partir de la fecha en que fue puesto a disposición del ejecutado. Si no lo retira en del plazo señalado pasará

a propiedad del fisco federal. En caso de controversia respecto del excedente, se depositará en una institución de crédito autorizada hasta en tanto la autoridad competente resuelva lo procedente.

Como resultado de la reforma de fecha 1º de enero de 2004 al artículo 196, los excedentes resultantes de la adjudicación se entregarán al ejecutado o al sujeto que éste indique dentro del plazo de veinticuatro meses.

3.5.4.7 ABANDONO DE BIENES EN FAVOR DEL FISCO.

Finalmente, como consecuencia de la adición de los artículos 196-A y 196-B en fecha 31 de diciembre de 1998, el Código Fiscal de la Federación admite la posibilidad de que determinados bienes sean abandonados en favor del Estado siempre que se surtan las hipótesis contenidas en el primero de los preceptos en comento, las cuales son:

"Artículo 196-A.- Causarán abandono en favor del fisco los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

I.- Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente, no se retiren del lugar en que se encuentren, en el lapso de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

II.- Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene su devolución derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.

III.- Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

IV.- Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

..."

La hipótesis contenida en la primer fracción del precepto en cita implica la adjudicación del remate a un postor o la venta directa a un individuo, en cuyo caso si no retira los bienes dentro del plazo de dos meses contados a partir de la notificación de la resolución que los ponga a su disposición, causarán abandono en favor del Estado. El segundo supuesto prevé el pago del crédito fiscal por el ejecutado, o bien, la obtención de una resolución favorable a sus intereses que ordena la devolución de los bienes secuestrados, de igual forma ante su omisión en retirarlos del recinto en donde se encuentren dentro del referido plazo de dos meses, traerá como consecuencia su abandono en los términos anteriores.

En el caso de los muebles embargados por la autoridad ejecutora y respecto de los cuales el interesado no haya interpuesto ningún medio de defensa en contra del referido acto, causarán abandono en favor del fisco una vez transcurridos dieciocho meses posteriores a la fecha del embargo. En tratándose de los bienes que por cualquier concepto se encuentren en poder de las autoridades ejecutoras, causarán abandono si no son retirados por sus dueños en el plazo de dos meses a partir de la notificación de su disponibilidad.

Verificados estos supuestos, la autoridad fiscal hará del conocimiento del propietario de los bienes que han causado abandono a favor del erario público así como también que cuenta con un plazo de quince días para retirarlos del lugar de la oficina recaudadora, previo pago de los derechos de almacenaje. Fenecido dicho término sin que los haya retirado, serán propiedad del fisco federal. La configuración del abandono permite que los bienes sean enajenados directamente o donados para distintos fines. Es menester que señalemos que acorde con la Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público compete al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes la venta de los enseres que hayan pasado a propiedad del Estado.

El precio obtenido por tal enajenación se destinará a cubrir los gastos por concepto de manejo, almacenaje, custodia y venta de los bienes en los términos y condiciones que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, tal como se colige del párrafo *in fine* del numeral que comentamos.

Asimismo, se prevé la interrupción del plazo para que opere el abandono de bienes, la cual tiene lugar ante la interposición de algún medio de defensa por parte del ejecutado, ya se trate del recurso de revocación, del juicio de nulidad o del diverso de amparo, y sea resuelto en su favor, dejando insubsistente el acto impugnado en su totalidad; o bien, de la realización de una consulta entre las autoridades fiscales, cuando de la misma dependa la entrega de dichos bienes a los interesados, según lo dispone el artículo 196-B del mismo ordenamiento. Los efectos de la interrupción consisten en empezar de nueva cuenta el computo de los plazos para que se consolide la figura del abandono.

CAPÍTULO 4

INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIVACIÓN DE BIENES DE LOS GOBERNADOS CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN AL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

4.1 EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN EN EL PENSAMIENTO JURÍDICO MEXICANO.

En este apartado nos compete analizar las posturas que se han sostenido en nuestro foro jurídico respecto del Procedimiento Administrativo de Ejecución y su apego o desacato a los imperativos constitucionales, las cuales inician desde la época del jurista Ignacio Luis Vallarta como integrante de nuestro Máximo Tribunal, en la segunda mitad del siglo XIX, y continúan hasta nuestro tiempo, existiendo vertientes de carácter jurisprudencial y doctrinal que reconocen su constitucionalidad, así como también opiniones de diversos tratadistas que sostienen argumentos en contrario, aduciendo violaciones a los derechos público-subjetivos de los gobernados.

4.1.1 EL PENSAMIENTO DE IGNACIO LUIS VALLARTA.

Correspondió al ilustre jalisciense elaborar los argumentos que apoyaron la constitucionalidad del procedimiento ejecutivo en materia fiscal, tarea que realizó a través de sus alegatos como abogado postulante, de sus votos como Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de su conocido estudio sobre la facultad económico-coactiva. Con base en su pensamiento, el Máximo Tribunal al igual que un sector de la doctrina mexicana han sostenido el apego del procedimiento en estudio a la Norma Fundamental,

desestimando la violación de diversas garantías sufrida por los gobernados con motivo de su incoación.

Previo a nuestro estudio, nos resulta imperioso señalar que este jurista concibió a la denominación "facultad económico-coactiva" como sinónimo del Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo cual podemos advertir del contenido de sus obras, toda vez que analizó el procedimiento en sí, sin hacer referencia a la potestad abstracta del Estado; más aun, si consideramos que durante el siglo XIX tal procedimiento fue conocido como "facultad económico coactiva" o "procedimiento económico coactivo". Lo anterior justifica nuestro análisis de las obras de Vallarta que guardan relación con este término, sin que ello implique una contradicción con nuestra observación realizada en el capítulo anterior, donde expusimos que ambas expresiones, facultad y procedimiento, no son sinónimos en puridad jurídica.

Siguiendo el orden cronológico de la publicación de las ideas del jurista Ignacio Vallarta, estudiaremos en primer momento los alegatos que formuló como abogado postulante ante el Juez 6º de lo Civil del Distrito Federal en 1870; momentos después nos referiremos a la justificación de la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo planteada en sus celebres votos como ministro del Alto Tribunal, ampliamente conocidos como "Cuestiones Constitucionales", dado que aparecieron en 1881; y finalmente, analizaremos su obra intitulada "Estudio sobre la constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva", cuya fecha de realización se remonta al año 1883, siendo publicada en 1885.

En febrero de 1870, el Licenciado Ignacio Vallarta fue designado por el Ayuntamiento del Distrito Federal como su representante ante el Juzgado 6º de lo Civil con motivo del juicio de restitución enderezado por Francisco Lascurain contra actos de esa dependencia. La parte demandante argumentó en su libelo inicial que el embargo practicado dentro del procedimiento económico coactivo

constituía un despojo de bienes en su contra, por lo que acudió a la autoridad judicial civil para reclamar su devolución. Considerando este alegato, Vallarta explicó las diferencias sustanciales entre ambas figuras jurídicas –embargo y despojo– al tenor de las siguientes ideas:

“... todos nuestros códigos revelan claramente, que el despojo está constituido por el acto violento ó (*sic*) clandestino del que por fuerza, por sí mismo, sin mandato del juzgador, como dice la ley de Partida que acabo de citar, toma la cosa ajena. La sustitución de la fuerza á (*sic*) la autoridad, el empleo de la violencia en lugar del ejercicio de una facultad legal, hé aquí el acto punible que las leyes reprimen, y contra el que dan, no sólo remedios civiles, sino hasta acciones criminales. Pero llamar despojo al acto de un funcionario público en obediencia de una ley ejecutada, es no sólo un absurdo legal, sino un manifiesto contrasentido...”

Cuando el funcionario público secuestra, embarga, enajena la cosa que á (*sic*) un particular pertenece, y esto lo hace públicamente por medio de los agentes de la administración, y bien ó (*sic*) mal en ejercicio de las atribuciones que la ley le da, no puede, ni en jurisprudencia, ni en razón decirse que comete un “despojo”, en la acepción científica que esta palabra tiene...”¹

Aunado a lo anterior, el actor argumentó que el Ayuntamiento carecía de atribuciones para incoar la facultad económico-coactiva. El jurista jalisciense respondió que dicha potestad sí pertenecía a esa dependencia en virtud de la concesión que de ella le hacían diversas leyes, sin mayor abundamiento en cuestiones propiamente constitucionales. En lo relativo a esta prerrogativa del fisco que le permite cobrar sus adeudos directamente sin necesidad de acudir a los jueces, apuntó:

“Si el derecho administrativo de esas prevenciones no estuviera armado, si cada cobro de adeudos fiscales importará un juicio civil, no se necesita mucha previsión para calcular, hasta dónde la bancarrota fiscal sería inevitable, hasta dónde la administración de las rentas públicas sería embarazada por las inevitables dilaciones judiciales. Es una exigencia del derecho administrativo, facilitar el cobro de las deudas fiscales, y exigencia de tal manera imperiosa, que no hay

¹ Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, Imprenta del Gobierno, México, 1885, páginas 80-81.

medio de dispensarse de ella, si se quiere que la Hacienda pública no quede reducida a la insolvencia.”²

En lo conducente a la incompetencia del Ayuntamiento y de la conculcación del artículo 16 constitucional puntualizó: “Basta saber que el embargo se hizo (*sic*) por mandamiento escrito del tesorero municipal, autoridad competente para decretarlo según aquellas leyes, para ver, que lejos de violación, ha habido obediencia de este precepto constitucional.”³

Finalmente, señaló que el ejercicio de esta atribución de la hacienda pública no le convertía en juez de sus propias demandas, ni representaba una invasión de las atribuciones judiciales, toda vez que no implicaba un juicio sino un privilegio que le permitía cobrar sus adeudos líquidos, no contenciosos, indicando la delimitación de las funciones judiciales de las administrativas. Tal como se colige de su razonamiento siguiente:

“El administrador que cobra lo que se le debe, no es un juez que á (*sic*) su deudor condena, y el Fisco que, por los privilegios que goza y que debe gozar siempre, so pena de constituirse en bancarrota, asegura el cobro que hace con el embargo administrativo que decreta, tampoco es ni puede ser un juez. La administración debe tener, como de hecho tiene, el poder de mandar hacer embargos precautorios, sin necesidad de ocurrir para ello a los jueces; sin tal poder, la administración de la cosa pública no podría (*sic*) subsistir. Cuando después de ese embargo, las providencias administrativas se convierten en juicio contencioso, entonces acaba la acción de la administración y comienza la jurisdicción de los tribunales.”⁴

Como integrante del Alto Tribunal, Vallarta justificó la constitucionalidad del hoy denominado Procedimiento Administrativo de Ejecución al crisol del análisis de los derechos público-subjetivos cuya conculcación alegaron los quejosos en vía del Juicio de Amparo. Debemos recordar que a raíz de la expedición de la Ley de 1869, se continuó con la tradición de conferir a la autoridad administrativa el cobro de las contribuciones, permitiendo el inicio del

² Ibidem, página 86.

³ Ibidem, página 91.

⁴ Ibidem, página 93.

procedimiento coactivo en contra de los deudores del fisco; motivo por el cual, existió cierto descontento en los gobernados y en el foro jurídico respecto del apego de este procedimiento a los lineamientos de la Constitución de 1857. En efecto, fueron numerosos los juicios que se ventilaron ante el Poder Judicial Federal con motivo de tal cobro.

Asimismo, debemos recordar que la Constitución de 1857 instituyó diversos derechos a los gobernados, mismos que hemos reseñado en el primer capítulo de este trabajo investigación. Por razón de nuestro tema, aludiremos a las garantías individuales que guardaron íntima relación con el procedimiento económico coactivo y sirvieron de fundamento para los conceptos de violación de las demandas de amparo. Entre las prerrogativas constitucionales cuya vulneración adujeron los quejosos en dichos procesos, se encontraron las garantías de audiencia, de legalidad, de la proscripción de la justicia por propia mano y de la prohibición de la confiscación, contenidas respectivamente en los artículos 14, 16 y 17 de la Carta Magna.

Respecto de la garantía de audiencia contenida en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución de 1857, se desprendía la obligación de las autoridades gubernamentales de seguir un juicio ante los tribunales judiciales en forma previa a la emisión de un acto eminentemente privativo, tal como se colige de su contenido *ad litteram*:

"Artículo 14.- ...

Nadie puede ser juzgado ni sentenciado, sino por leyes dadas con anterioridad al hecho y exactamente aplicadas á él por el tribunal que previamente haya establecido la ley."

Con fundamento en este derecho público-subjetivo, los gobernados alegaron la inconstitucionalidad del procedimiento económico coactivo en virtud de que su incoación oficiosa por parte de la autoridad administrativa sin necesidad de acudir a un juicio previo ante la autoridad judicial transgredía la garantía de audiencia, pues con apoyo en tal prerrogativa correspondía

exclusivamente a los jueces la potestad de cobrar los adeudos fiscales llegando incluso a la privación de bienes por este concepto.

Dicho argumento llegó al conocimiento de la Suprema Corte, donde el Ministro Presidente Ignacio Vallarta sostuvo la idoneidad de este atributo de la administración aduciendo que por su esencia no correspondía a la competencia del Poder Judicial, dado que éste sólo tiene injerencia cuando se trata de cuestiones litigiosas; sin que en el caso del cobro de las contribuciones se surta el conflicto de intereses característico de los juicios, por la simple resistencia de los gobernados al pago de los créditos del erario público. Lo cual planteó en su voto formulado en el amparo promovido por Juan Calva Romero y Miguel Domínguez Toledano al tenor de la siguiente afirmación:

"Pretender que los jueces y sólo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aún sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aún más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial."⁵

Por otra parte, el artículo 16 constitucional consagró la garantía de legalidad conforme a la cual todo acto de molestia, y por ende también los diversos privativos, debían encontrarse fundados y motivados. En este sentido, los gobernados adujeron que la autoridad administrativa no era autoridad competente que pudiera fundar y motivar las causas legales del procedimiento. Este alegato fue resuelto por Vallarta de conformidad con la idea expuesta en el párrafo precedente, en el sentido de que dicha potestad sí pertenecía a la administración, siendo por lo tanto autoridad competente para fundar y motivar la causa legal del procedimiento.

Referente a la prohibición de la justicia hecha por propia mano contenida en la segunda parte del artículo 17 constitucional, que disponía: "Nadie puede

⁵ Cuestiones Constitucionales, Tomo III, Librería de Porrúa Hermanos y Compañía, México, 1975, página 114.

ejercer violencia para reclamar su derecho..." Los gobernados alegaron que al ejercerse la facultad económico-coactiva de la administración a través del procedimiento de cobro compelido, la autoridad administrativa se hacía justicia a sí misma, sin someter sus pretensiones a un tribunal que las dirimiera. Lo anterior, debido a que el fisco requería el pago de las contribuciones adeudadas, si no le eran cubiertas, procedía a embargar los bienes que a su juicio solventaran dicho débito, sin acudir a los tribunales para que dicha privación pudiera apoyarse.

El constitucionalista Ignacio Vallarta manifestó que el fisco no ejercía violencia al efectuar el cobro de impuestos, tal decisión la apoyó en la tradición judicial que, hasta antes de la promulgación de la Constitución de 1857, reconoció la constitucionalidad del procedimiento de ejecución; agregando que a la luz de este texto constitucional no se vulneraba el contenido del citado artículo 17, toda vez que la administración fiscal no se hacía justicia *per se*, ni se convertía en un tribunal especial al realizar su función de cobro. En mérito de la claridad reproducimos enseguida el argumento de este tratadista:

"La violación del artículo 17 por el ejercicio de la facultad económico coactiva no mejora la causa de los quejosos. Aunque hoy se alega que esta facultad autoriza á (*sic*) la administración á (*sic*) ejercer violencia para reclamar su derecho y convierte a las oficinas de hacienda en tribunales especiales y de á (*sic*) sus empleados atribuciones judiciales, en cien ejecutorias está ya definida la verdad constitucional de que la administración puede cobrar y hacer efectivo el pago de los adeudos fiscales siempre que no se presente oposición de parte en términos que haga contencioso el negocio, pues en tal hipótesis sólo a la autoridad judicial toca resolverlo."⁶

En su monografía sobre la facultad económico coactiva –realizada a petición del Secretario de Estado y del despacho de la Hacienda Pública–, Vallarta justificó la idoneidad del procedimiento económico coactivo, armonizándolo con los derechos público-subjetivos de los gobernados, lo que lo llevó a declarar su constitucionalidad.

⁶ Idem.

En primer momento, este jurista defendió esta figura, señalando que en otras naciones, el cobro de contribuciones se encontró acompañado de actos ruinosos para los gobernados, como lo fue en España el remate de los bienes embargados al precio correspondiente al adeudo fiscal, sin considerar su valor, lo cual irrogó perjuicios a los ejecutados en virtud de que en ocasiones el importe del adeudo era inferior al valor de los bienes; o bien, en el caso de Francia, ante el incumplimiento del contribuyente se ordenaba la *guarnicion*, obligándolo a alojar determinado número de soldados en su residencia durante cierto tiempo, y, si una vez fenecido dicho periodo, no cumplía con su pago, se decretaba el embargo y remate de bienes.

Una vez señaladas estas injusticias en el cobro de las contribuciones en otros países, Vallarta enalteció el procedimiento de cobro coactivo consagrado en las leyes mexicanas en virtud de que nuestros legisladores supieron conciliar las exigencias del servicio público con el respeto debido a las prerrogativas del gobernado.

Expuesta la comparativa entre las distintas legislaciones extranjeras que regularon el cobro compelido de las contribuciones, Vallarta continuó su estudio del procedimiento económico coactivo, sosteniendo su constitucionalidad con apoyo en la naturaleza de la obligación tributaria. En efecto, para este jurista el deber contributivo implicaba una obligación política, no la diversa de índole civil, por lo que consideró acertada su exigencia a través del medio coactivo en comento. Tal como lo colegimos de su siguiente razonamiento:

"El pago del impuesto no es una deuda nacida del contrato, que la ley civil sancione: es el resultado de una necesidad política, que el Derecho público consagra. Ese pago no tiene ninguno de los caracteres (*sic*) que al contrato distinguen: sin él, no solo (*sic*) la existencia del Estado, sino la del mismo utópico pacto social sería (*sic*) imposible; y la resistencia que se le opone, no puede producir una contención de que juzguen los tribunales, porque no hay derecho que esa resistencia legitime, porque no es posible excepción (*sic*), que la

accion (*sic*) social enerve, porque la necesidad de los servicios públicos no se rige por las obligaciones del contrato."⁷

Asimismo, sustentó la idoneidad de que este procedimiento fuese encomendado al Poder Ejecutivo, toda vez que al no tratarse de una figura sancionada por el Derecho Civil, no correspondía a los tribunales realizar el cobro de las contribuciones ante la negativa de los gobernados en solventarlas.

Al respecto, señaló que esta obligación al igual que el deber de realizar el servicio militar constituían los deberes políticos de los gobernados, quedando constreñidos a darles el debido cumplimiento aún en contra de su voluntad, aduciendo: "... porque así como para la autonomía de la patria es indispensable su defensa por sus propios hijos, así el pago del impuesto es precisa condición de la existencia de Gobierno, del mantenimiento del orden (*sic*) público, á cuya sombra reposa la sociedad civil."⁸ Por ende, subrayó la necesidad de su exigencia a través de los medios conferidos al Poder Ejecutivo excluyendo de su conocimiento al Poder Judicial, lo cual apreciamos de su siguiente argumento:

"Y del mismo modo que no es de la competencia judicial, apremiar al ciudadano á tomar las armas, formando de su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aun en el caso que el deudor se oponga á verificarlo, para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo. Sería (*sic*) preciso afirmar que las obligaciones cuya naturaleza estoy analizando, son civiles, para así sostener que el exigir su cumplimiento, es atribución de los jueces: sería (*sic*) preciso pretender que éstos pueden administrar, porque administrar es justamente cuidar de que los servicios públicos se presten en la forma que lo ordenan las leyes, para atribuirles la jurisdicción que se intenta darles: sería (*sic*) preciso, en fin, confundir las facultades de los Poderes públicos, alterando la naturaleza de los asuntos que á ellos corresponden, para insistir en que el apremio necesario para el cumplimiento de deberes políticos, administrativos, debe ser judicial, contencioso."⁹

⁷ Estudio sobre la constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva, página 42.

⁸ Ibidem, página 41.

⁹ Ibidem, páginas 41-42.

En igualdad de circunstancias expuso que el cobro de las contribuciones no puede ser judicial: "... porque el Poder administrativo debe tener en su esfera de acción (*sic*) la suma de facultades necesarias, los medios de autoridad indispensables para hacer efectivos los servicios públicos, sin necesidad de pedir auxilio extraño."¹⁰ De lo cual inferimos que Vallarta apoyó la independencia e igualdad de los Poderes de la Unión, en virtud de que no permitió la sumisión de un poder a otro, por lo que reputó ilógico e inconstitucional el argumento que sostenía que toda desobediencia a la ley administrativa –entre ellas la negativa en contribuir a los gastos públicos– debía ser dirimida por la autoridad judicial, privando al Ejecutivo de sus propios medios de acción. La inteligencia de esta afirmación queda corroborada en el párrafo que a continuación reproducimos:

"Aquel sofisma supone resueltas todas estas cuestiones en el sentido que no pueden resolverse sin manifiesto absurdo, en el que toda desobediencia á la ley administrativa engendra una controversia que deben dirimir los jueces; y al dar al Poder judicial una facultad que su propia naturaleza repugna, se priva al Ejecutivo de sus medios propios de acción (*sic*), se le impide que provea en la esfera administrativa á la exacta observancia de las leyes; y así nulificando á éste y haciendo monstruoso á aquel, se acaba por desconocer el principio que divide sus mutuas atribuciones, según (*sic*) la naturaleza misma de los asuntos de su competencia."¹¹

Vallarta concluyó esta idea en el sentido de que conferir al Poder Judicial la atribución para cobrar los impuestos ante la negativa de los gobernados en sufragarlos implicaría una violación al principio de división de poderes consagrado en el artículo 50 de la Norma Fundamental de 1857.

Mención especial mereció en su estudio la replica al razonamiento que sostenía que el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través del procedimiento de cobro compelido significaba la comisión de la violencia para reclamar un derecho prohibida por el artículo 17 constitucional. El jurista

¹⁰ Ibidem, página 42.

¹¹ Ibidem, página 43.

jalisciense señaló que el cobro forzado de las contribuciones no podía reputarse en tal sentido, ni tampoco que la administración se hiciera justicia a sí misma, lo cual explicó en el tenor siguiente:

"Llamar violencia al ejercicio de las atribuciones que la ley concede á las autoridades, es sublevarse de tal modo, no ya contra toda noción jurídica, sino contra las simples indicaciones del buen sentido, que si como doctrina esa replica llegara á establecerse, sería solo (*sic*) sobre las ruinas del orden (*sic*) social. Si el Poder administrativo ejerciera violencia, exigiendo los servicios públicos que le tocan, él sería (*sic*) imposible y estaría (*sic*) de sobra aquel de los tres Poderes á quien la Constitución (*sic*) encarga que provea en la esfera administrativa la exacta observancia de la leyes, supuesto que cada uno de sus actos, aun para exigir una multa por infracción de bandos de policía, necesitaría (*sic*) del auxilio de un juez que legitimara esas violencias."¹²

Abundó al respecto señalando que por el concepto "violencia" debía entenderse un acto injusto, carente de sustento jurídico, caracterizado por el abuso de la fuerza de quien la emplea, lo cual no acontecía con el procedimiento económico coactivo en el que la autoridad administrativa obedecía los lineamientos legales, precisando: "Suponer, pues, que una autoridad hace violencia cuando obedece la ley, es subvertir todos los principios... la autoridad que la obedece no obra contra derecho: confundir estas ideas contrarias es equiparar el crimen (*sic*) con el cumplimiento del deber."¹³

Es de destacar que Vallarta justificó la constitucionalidad de este procedimiento sólo en lo que respecta al cobro de los impuestos, excluyendo por lo tanto de su competencia el requerimiento de pago por conceptos distintos al de la obligación tributaria tal como lo apreciamos de su argumento siguiente:

"Que las deudas por las que proceda la facultad coactiva sean liquidas, es verdad indiscutible; pero, en vez de hablar de toda clase de deudas, cualesquiera que sea su título, la ley debe limitarse á las que provienen del impuesto, á las que reconocen por origen la falta en el cumplimiento de la obligación, que el texto constitucional impone á todo mexicano, de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del

¹² Ibidem, página 51.

¹³ Ibidem, página 52.

estado o municipio en que resida: Que la facultad coactiva se ejerza cobrando todas las contribuciones impuestas para el sostenimiento de los gastos públicos, ya sean federales, locales ó municipales, está bien; ellas son legítimas; pero que se lleven a asuntos esencialmente contenciosos, como son aquellos en que se estipulan plazos ó términos para el pago, aquellos en que median contratos, eso no tolera nuestra ley suprema, ni aun la naturaleza de la institución.”¹⁴

Cabe aquí expresar nuestra observación en el sentido de que existen ideas de Vallarta que no son ampliamente conocidas dentro del foro debido a la difusión que se le dio al análisis de la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo, dejando en segundo plano su pensamiento relativo a la legalidad y justicia de este procedimiento. Entre tales ideas podemos mencionar su comentario en cuanto a la idoneidad de que la facultad económico-coactiva se confiera mediante una ley a los funcionarios de las oficinas de hacienda, sin hacerla extensiva a los demás empleados hacendarios. En este aspecto nuestro Código actual ha adoptado esta reflexión dado que confiere a los jefes de las oficinas recaudadoras la atribución de ordenar el procedimiento de cobro.

4.1.2 POSTURA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Con apoyo en el pensamiento de Ignacio Luis Vallarta, los tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación han reiterado el apego del Procedimiento Administrativo de Ejecución a la Norma Fundamental –tanto a la Carta de 1857 como a la de 1917–, a través de diversas ejecutorias y tesis.

A partir de sus votos como integrante de nuestro Máximo Tribunal, la Corte adoptó los argumentos de este jurista declarando la constitucionalidad del procedimiento coactivo. Tal como lo podemos apreciar de las ejecutorias que dictó en los juicios de amparo en revisión promovidos por los CC. Juan Calva Romero y Miguel Domínguez Toledano en contra del cobro de una contribución decretada por la legislatura de Puebla y en el instaurado por Miguel Dondé

¹⁴ Ibidem, página 58.

contra actos del tesorero general de Campeche, negándoles el amparo y protección de la justicia de la Unión; fundándose en las ideas de Vallarta, el Alto Tribunal indicó que este procedimiento no significaba la comisión de violencia por parte de la administración, ni la reunión de dos poderes en un solo órgano.

Durante la vigencia de nuestra Carta Magna actual, la Corte ha repetido en numerosas ejecutorias y tesis las ideas del jurista jalisciense, e incluso las ha hecho extensivas a conceptos diferentes de las contribuciones; igualmente, los Tribunales Colegiados de Circuito prohiraron las ideas de Vallarta y acataron las tesis de jurisprudencia emitidas por la Corte en lo referente a la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución. No obstante, durante las Épocas Quinta y Séptima del Semanario Judicial de la Federación la Sala Administrativa de la Corte como también diversos Tribunales Colegiados del Primer Circuito sostuvieron criterios que de cierta forma se contrapusieron a la postura de la Corte.

Iniciaremos nuestro análisis de la postura de este Poder desde las ejecutorias pronunciadas por el Alto Tribunal en los juicios de amparo en revisión promovidos por la Sucesión de Luz Fenochio y Felipe Barros, así como también mencionaremos las tesis de jurisprudencia y aisladas publicadas a partir de la Quinta Época del Semanario Judicial de la Federación hasta la época actual.

En el juicio de amparo promovido por Sucesión de Luz Fenochio, la Corte sostuvo que el cobro coactivo de impuestos no implicaba una facultad regulada por el Derecho Privado, sino una prerrogativa inherente al concepto mismo de soberanía, justificando la constitucionalidad de la cobranza unilateral y oficiosa realizada por la Administración Pública sin someterla al conocimiento de los tribunales integrantes del Poder Judicial. Así, en la ejecutoria de fecha 28 de agosto de 1933 el Alto Tribunal indicó:

"... como el Estado lleva a cabo el cobro de impuestos determinados por las leyes, no en uso de una facultad sometida al régimen del derecho privado, sino en ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan y que indiscutiblemente tiene el carácter de autoritarias, en cuanto que son manifestaciones claras de soberanía material del propio Estado, es notorio que dicho cobro de impuesto no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales, que si bien pueden ser sometidas a una revisión jurisdiccional posterior a solicitud de los afectados, no requieren tales disposiciones para su validez la sanción de los tribunales."¹⁵

Asimismo, la Corte justificó la constitucionalidad del procedimiento objeto de nuestro estudio en la potestad del Congreso para establecer contribuciones y en su facultad residual para expedir las leyes que sean necesarias para hacer efectivas las distintas atribuciones que le confiere la Carta Magna, teniendo ambas potestades su fundamento en las fracciones VII y XXXI del artículo 73 constitucional. Este argumento fue contenido en la ejecutoria dictada en el amparo en revisión promovido por Felipe Barros, misma que transcribimos resumidamente a continuación:

"Si se atiende la necesidad que tiene el fisco, de percibir a la mayor brevedad posible, los ingresos que le corresponde (*sic*), a fin de atender a las necesidades que demandan los servicios públicos, y si se atiende a las facultades del Congreso, para dictar leyes que atiendan a ese fin, se verá que la ley que creó la facultad económico-coactiva, no es anticonstitucional, ni pugna por lo siguiente, con ninguno de los preceptos establecidos por la misma Constitución. En efecto: dos disposiciones legales son las que sustentan la constitucionalidad de la ley de 23 de mayo de 1910. una, es la fracción séptima del artículo 73 de la Constitución, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. La otra, es la fracción trigésimoprimera del mismo artículo 73 constitucional, que faculta al propio Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las demás facultades que le concede la Ley Suprema, al propio Congreso y a los demás Poderes de la Unión. De manera que al estar capacitado el Congreso para crear sus leyes de presupuestos, al tener facultad para expedir una ley en que se determine cuales son los ingresos de la Hacienda Pública, forzosamente tenía que disfrutar de las mismas facultades para expedir otra ley, que indicara la forma de hacer efectivos esos ingresos; y esa ley es la que creó la facultad económico-coactiva, expedida por el Congreso de la Unión el 23 de mayo de 1910, vigente en la actualidad

¹⁵ Ejecutoria citada por FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, trigésimo novena edición, Porrúa, México, 1999, páginas 286-287.

porque los mismos motivos que hubo en esa fecha para decretarla, existen ahora y porque las mismas facultades que tenía el Congreso conforme a la Constitución de 1857, que regía en el fecha antes dicha, se los confiere ahora la Constitución vigente.”¹⁶

Referente a la función interpretadora de la Corte y de los Tribunales Colegiados, en primer término hacemos referencia al Tribunal Pleno, cuya integración sostuvo en jurisprudencia que el ejercicio de la facultad económico coactiva no se encontraba en pugna con el artículo 14 constitucional, tal como lo apreciamos en la siguiente tesis:

“FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA. El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades administrativas, no está en pugna con el artículo 14 constitucional.
QUINTA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. APÉNDICE DE 1985. TOMO: PARTE III. TESIS: 227.
PÁGINA: 410.”

Creemos que la jurisprudencia reproducida no contiene la argumentación necesaria para justificar la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución en virtud de la falta de razonamientos que armonicen este procedimiento con las prerrogativas de los gobernados. En otras palabras, el Alto Tribunal no explica el porqué la incoación del procedimiento en mención no conculca la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

Posteriormente, la Corte emitió jurisprudencia en el sentido de que este procedimiento no contravenía lo dispuesto por los artículos 14 y 22 de la Constitución Política, toda vez que respecto del primer numeral ya existía convicción en que no era violatorio de la garantía de audiencia y en lo conducente al segundo precepto señaló que la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas realizada por las autoridades administrativas no implicaba la confiscación prohibida por tal artículo. La tesis de mérito indicó:

¹⁶ Ejecutoria citada por MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano, décimo tercera edición, Porrúa, México, 1997, páginas 198-199.

"FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA. La Suprema Corte, en diversas ejecutorias, ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económica coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional, y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas, y para aplicar bienes con esos objetos, es evidente que el artículo 22, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.

QUINTA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. APÉNDICE DE 1995. TOMO: TOMO III, PARTE SCJN. TESIS: 448. PÁGINA: 327."

Llama nuestra atención que durante esta época, la propia Corte y su Segunda Sala emitieron diversas tesis de jurisprudencia y precedentes que de cierta forma se antepusieron a las interpretaciones reseñadas con anterioridad. En efecto, nos es suficiente efectuar su lectura para apreciar la contradicción de criterios. En este orden, advertimos el contenido de la tesis número 19 expedida por el Tribunal Pleno que repudió la privación de los bienes y derechos de los gobernados realizada por las autoridades administrativas, como lo apreciamos de su texto:

"AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. Carecen de facultades para privar de sus posesiones o derechos a los particulares, lo que no puede hacerse, sino por la autoridad judicial y en los términos que la Constitución previene.

QUINTA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. APÉNDICE DE 1995. TOMO: III. PARTE SCJN. PÁGINA 16."

Asimismo, los diversos precedentes emanados de la Segunda Sala señalaron la obligación para las autoridades del Estado en conceder a los gobernados la garantía de audiencia previa en cualquier acto que implicase la privación de alguno de los bienes mencionados en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, sin que se llegase al extremo de poner bajo la tutela de los tribunales todo acto de autoridad que tenga la característica apuntada; implicando en el caso del Procedimiento Administrativo de Ejecución que previo

a su fase conclusiva se escuchase al ejecutado. Dicho razonamiento lo apreciamos en la siguiente tesis aislada:

"ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. Las nuevas teorías sustentadas por la Suprema Corte de Justicia, han venido a establecer que las garantías que consigna al artículo 14 constitucional, debe interpretarse en el sentido de que a cualquier acto de la autoridad que implique afectación a los derechos individuales, debe anteceder un procedimiento; pero sin que sea preciso que la autoridad judicial sea indefectiblemente la que debe intervenir para resolverlo.
QUINTA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: XXXV. PÁGINA: 1956."

Aunado a lo anterior, la referida Sala publicó el siguiente criterio:

"ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL, GARANTÍA DEL. La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, no se refiere únicamente a asuntos civiles o a aquellos en que se sigue un procedimiento, sino que su alcance llega a todos los actos administrativos que causen perjuicio.
QUINTA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: XCI. PÁGINA: 1852."

Conforme a esta interpretación, la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional se hacía extensiva a los actos administrativos que culminasen con un perjuicio para el gobernado en cuestión; dada la amplitud del término "acto administrativo", dicha prerrogativa constitucional también alcanzaba al procedimiento de cobro coactivo imponiendo por ende el deber de las autoridades administrativas en escuchar al administrado con antelación al acto privativo, propiamente el remate y adjudicación de propiedades. Bien es cierto que dicho argumento no constituyó jurisprudencia definitiva dado que no se integró el número de precedentes requeridos para tal menester, sin embargo, nos hace pensar que no existía unanimidad de opinión entre los Ministros que integraron nuestro Máximo Tribunal en esa época.

Asimismo, dicha Sala delimitó el campo de acción del procedimiento económico coactivo, circunscribiéndolo al cobro de impuestos y deudas fiscales,

precisando que cualquier exigencia de pago por motivo diverso constituía una violación a los derechos fundamentales de los gobernados, tal como lo indicó a través de la tesis de jurisprudencia que a continuación transcribimos:

"FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA. Su aplicación para el cobro de cantidades que no tienen el carácter de impuestos o adeudos al Fisco, importa una violación de garantías.
QUINTA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. APÉNDICE DE 1988. TOMO: PARTE II. TESIS: 841. PÁGINA: 139."

Empero, debemos señalar que esta tesis no se encuentra vigente de acuerdo con la nota visible en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1917-1995.

Durante la Séptima Época del órgano de información del Poder Judicial de la Federación, el Tribunal Pleno sostuvo el criterio referente a la constitucionalidad de diversos numerales de la Ley General de Hacienda del Estado de Puebla, en los cuales se reglamentaba el procedimiento económico coactivo, indicando que su empleo para el cobro forzoso de las contribuciones no conculcaba las prerrogativas contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales. Bien es cierto que el presente trabajo se encuentra orientado al ámbito federal, sin embargo, en mérito de la argumentación contenida en el precedente aludido estimamos acertada su mención en seguida:

"FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA, LA LEY GENERAL DE HACIENDA DEL ESTADO DE PUEBLA, EN SUS ARTÍCULOS 319, 320, 321, 322, 323 Y 324, NO VIOLA LOS DERECHOS FUNDAMENTALES CONSAGRADOS EN LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL REGULAR EL EJERCICIO DE LA. El artículo 14 constitucional ordena que nadie puede ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Sin embargo, como la obligación de pago del impuesto no es una obligación de carácter civil que está regulada por el derecho común, sino una imperiosa exigencia de una necesidad política que la constituye en un servicio público, que debe prestarse aun en contra de la voluntad del obligado, no puede dicha obligación asumir la forma judicial. De modo que el artículo 14 no

puede abarcarla dentro de sus disposiciones. Tampoco la facultad económico-coactiva es una invasión de las atribuciones judiciales, contraria al artículo 16 constitucional. Como se ha dicho antes, el ejercicio de la facultad económico-coactiva no importa un juicio; es sólo un privilegio concedido al fisco por innegables razones de utilidad pública para cobrar sus adeudos, respetando las atribuciones de los tribunales administrativos y judiciales, a quienes el conocimiento del asunto puede pasar para su resolución, después que el embargo o el depósito están hechos y siempre que el interesado alguna excepción haga valer. Por tanto, mal puede haber invasión de atribuciones judiciales, cuando no se ejercen sino las estrictamente administrativas. Consecuentemente como la facultad económico-coactiva forma parte de las funciones administrativas, el Poder Ejecutivo es la autoridad competente para poder ejercerla y, los artículos 319 y 324 de la Ley General de Hacienda del Estado de Puebla, por las razones anotadas, no omiten observar las formalidades que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales.

SÉPTIMA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: 45, PRIMERA PARTE. PÁGINA: 44."

Cabe indicar que la Segunda Sala del Alto Tribunal continuó con su postura relativa a la aplicación y observancia de la garantía de audiencia previa en todo acto privativo de derechos, tal como lo apreciamos de la siguiente jurisprudencia:

"AUDIENCIA, ALCANCE DE LA GARANTÍA DE. En los casos en que los actos reclamados impliquen privación de derechos, existe la obligación por parte de las autoridades responsables de dar oportunidad al agraviado para que exponga todo cuanto considere conveniente en defensa de sus intereses; obligación que resulta inexcusable aun cuando la ley que rige el acto reclamado no establezca tal garantía, toda vez que el artículo 14 de la Constitución Federal impone a todas las autoridades tal obligación y, consecuentemente, su inobservancia dejaría a su arbitrio decidir acerca de los intereses de los particulares, con violación de la garantía establecida por el invocado precepto constitucional.

SÉPTIMA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. APÉNDICE DE 1995. TOMO VI, PARTE SCJN. TESIS: 82. PÁGINA: 54."

Los Tribunales Colegiados de Circuito en observancia del criterio jurisprudencial de la Corte sostuvieron la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, emitiendo a su vez diversas tesis de jurisprudencia

y aisladas que revelan al apego del procedimiento en cita a la Norma Fundamental.

En este orden, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito se pronunció por la constitucionalidad del procedimiento de cobro coactivo, precisando que no es conculcatorio de las prerrogativas del gobernado contenidas en los artículos 17 y 22 de la Carta Magna, en virtud de que no implica la comisión de la violencia repugnada por el primero de ellos, ni la confiscación proscrita de nuestro sistema jurídico por el segundo de los numerales mencionados. Dicho razonamiento fue expuesto en la siguiente tesis de jurisprudencia:

"FACULTAD ECONÓMICO-COACTIVA. SU EJERCICIO NO PUEDE CALIFICARSE DE VIOLENCIA, NI PUGNA CON LA CONSTITUCIÓN. La violencia prohibida por el artículo 17 del Código Supremo consiste en el empleo ilegítimo de la amenaza o de la fuerza, y no puede calificarse de ilegítima la conducta de una autoridad hacendaria cuando, dentro de los límites de su competencia legal, y apegándose a las normas jurídicas aplicables, finca un crédito fiscal o tramita el procedimiento para hacerlo efectivo. La actividad desenvuelta a través del procedimiento económico-coactivo no entraña la confiscación de bienes que prohíbe el artículo 22 de la misma Carta Magna, pues el cobro de los créditos referentes a impuestos o multas es lícito llevarlo a cabo, sin solicitar el auxilio del órgano jurisdiccional, mediante disposiciones que tienen carácter ejecutivo, y que si bien, por supuesto, pueden someterse, a solicitud de los afectados, a revisión judicial, no requieren, para su validez, de la previa aprobación de los tribunales.
SÉPTIMA ÉPOCA. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. PARTE: 90 SEXTA PARTE. PÁGINA 147."

Asimismo, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo circuito justificó la constitucionalidad del procedimiento de mérito, indicando la inaplicabilidad de las prerrogativas contenidas en los artículos 14, 17, 21 y 22 de la Norma Fundamental frente al cobro coactivo de los impuestos, derechos y algunos aprovechamientos, cuyo fundamento lo es el diverso 31, fracción IV. De tal forma, compaginó las garantías individuales contenidas en

tales preceptos con el deber contributivo plasmado en este último numeral. El precedente en mención indicó:

"FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA. Conforme a los artículos 14, 17, 21 y 22 de la Constitución Federal, la regla general que establece que nadie puede hacerse justicia por propia mano, ni desposeer a otro, ni imponerle sanciones, sino sólo la autoridad judicial, que es la única facultada para realizar esas funciones, es una regla que la invariable tradición hace inaplicable tratándose del cobro de impuestos, derechos y algunos aprovechamientos (entre éstos los recargos y las multas), que tienen naturaleza fiscal, en cuanto a que se pueden hacer efectivos mediante el procedimiento económico-coactivo, cuya fundamentación constitucional se ha encontrado por la doctrina y la jurisprudencia en la fracción IV del artículo 31 constitucional. Por lo demás, el cobro de impuestos, multas, etc., siempre se debe hacer, conforme a este precepto, con base en una ley emanada del Poder Legislativo que determine todos los elementos del cobro, para no dejar ningún elemento del mismo al arbitrio de la autoridad fiscal, y así puede un deudor saber siempre de antemano a qué pagos está sujeto por voluntad del legislador, y por qué motivos, y en qué cantidad. Y a cambio de tal seguridad, la autoridad puede hacer el cobro de impuestos, derechos y recargos, y la imposición de multas, sin necesidad de acudir previamente a los tribunales, respetando el debido proceso señalado en el artículo 16 constitucional, o sea, fundando y motivando el cobro, y haciéndolo por medio de mandamiento escrito de autoridad competente, lo que implica que sea hecho por un órgano creado por el Congreso, y dotado por él de las facultades fiscales ejercitadas. Y el uso incorrecto de las facultades económico-coactivas podrá ser, en todo caso, remediado mediante el uso de los recursos, medios de defensa o juicios que procedan contra los actos de autoridad fiscal. Así se compagina la seguridad de los gobernados con la necesidad del gobierno de hacer una recaudación eficiente de los fondos necesarios para los gastos, ya al recaudar esos fondos, ya al imponer las sanciones que tienden a que sea eficiente su pago. Si se negase a la autoridad fiscal el derecho a la facultad económico-coactiva, se crearía un caos en la administración, sin tener para ello un apoyo sólido en nuestro texto ni en nuestra tradición constitucionales. Resulta pertinente citar la opinión de Vallarta, cuando decía: "Pretender que los jueces y sólo los jueces hagan tal cobro, siempre que el deudor se resista al pago, aun sin alegar excepciones que deban decidirse judicialmente, es tan inconstitucional y aun más absurdo que querer que los empleados administrativos califiquen esas excepciones sin someterlas al conocimiento judicial".

SÉPTIMA ÉPOCA. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. PARTE 83, SEXTA PARTE. PÁGINA 33."

Además, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa precisó que en la ejecución de los créditos fiscales debe concederse al ejecutado la audiencia previa que impera el artículo 14 de la Norma Fundamental, no obstante la ley que regula el procedimiento –en nuestro caso el Código Fiscal de la Federación– no la prevea, puesto que la legislación secundaria no puede prevalecer ante la norma constitucional. Dicho razonamiento fue expuesto a través de la siguiente tesis aislada:

"CRÉDITOS FISCALES. EJECUCIÓN DE GARANTÍA DE AUDIENCIA. DEBE SER PREVIA Y RESPETARSE AUNQUE NO LA PREVEA LA LEY SECUNDARIA. El artículo 14 constitucional exige que se oiga previamente al afectado en defensa, para que alegue y pruebe lo que a su derecho convenga, aunque la ley secundaria no prevea esa audiencia previa, pues dicha ley no puede prevalecer sobre el rango de la garantía constitucional. Y no se satisface la garantía de audiencia por el hecho de que, iniciado el procedimiento de ejecución se oiga en defensa al afectado en el recurso oficioso de revisión ante la Contaduría, ni en el juicio fiscal de nulidad o en el juicio de amparo, porque en estos casos, conforme a la garantía, la audiencia debe ser previa a la afectación y no posterior, pues no debe obligarse a los afectados a litigar con el peso de sanciones y recargos, ni con la carga de un embargo administrativo, sino antes de que se les liquide el crédito en forma que tenga ejecutividad económica coactiva. SÉPTIMA ÉPOCA. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. VOLUMEN 27, SEXTA PARTE, PÁGINA 27."

En la Época subsecuente del Semanario Judicial de la Federación, el Tribunal Pleno señaló que el procedimiento para hacer exigible un crédito fiscal consagrado en el artículo 151 del actual Código Fiscal de la Federación no conculcaba la garantía de audiencia consignada por el numeral 14 de la Carta Magna, en virtud de que previo al inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución el deudor fiscal tuvo la oportunidad de impugnar la determinación del crédito motivo de tal cobro a través de los diversos medios ordinarios de defensa. Tal como lo colegimos del precedente que a continuación reproducimos:

"CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SU ARTICULO 151 NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. El artículo 151 del

Código Fiscal de la Federación que establece el procedimiento para hacer efectivo un crédito fiscal exigible, no viola el contenido de la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, porque previamente al requerimiento de pago y eventual embargo, el contribuyente tuvo la oportunidad de alegar lo que a sus intereses conviniera a través de la interposición del recurso administrativo de revocación o del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

OCTAVA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. GACETA DEL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: 59, NOVIEMBRE DE 1992. TESIS: P. XCV/92. PÁGINA: 36."

Durante la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación, la Segunda Sala de la Corte precisó que el artículo 151 del Código Fiscal no es violatorio del artículo 14 constitucional, fundándose para ello en la tesis de jurisprudencia J/79 del Pleno de la Corte, sin mayor abundamiento sobre el apego del procedimiento de cobro de los créditos fiscales al texto constitucional, lo cual indicó a través de la siguiente tesis aislada:

"CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 151 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE REGULA EL REQUERIMIENTO DE SU PAGO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA. En aplicación de la tesis de jurisprudencia J/79 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte, publicada en el Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, cuyo rubro es "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", debe estimarse que en materia tributaria no es necesario que se ventile el procedimiento seguido en forma de juicio previamente al acto privativo, sino que puede ser posterior. En aplicación de la tesis genérica anterior, obligatoria para esta Sala, debe estimarse que el artículo 151 del Código Fiscal de la Federación, que establece la facultad de la autoridad hacendaria de requerir las contribuciones exigibles, no viola la garantía de audiencia, ya que se trata de un acto en materia impositiva a través del cual se exigen las contribuciones a los gobernados.

NOVENA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO: VI, SEPTIEMBRE DE 1997. TESIS: 2a. CVII/97. PÁGINA: 409."

Para la mejor comprensión de esta interpretación, consideramos pertinente transcribir el contenido de la jurisprudencia J/79, en la cual se fundó esta Sala para hacer la declaración referida:

"AUDIENCIA, GARANTÍA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA. Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.
SÉPTIMA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: 66, PRIMERA PARTE. PÁGINA: 77."

Creemos que esta jurisprudencia ha sido malinterpretada y se le ha dado una aplicación a conceptos en que no tiene cabida. En efecto, los términos en que se encuentra redactado el rubro permite tal extensión a instituciones diversas de las que se comprenden en dicha interpretación dado el uso de los vocablos "materia impositiva"; sin embargo, el contenido de la referida tesis limita su empleo a la determinación de las contribuciones, es decir, al momento en el cual la autoridad administrativa precisa el monto de las contribuciones generadas, tal como podemos colegir de su transcripción. En este orden de ideas, estimamos que la referida jurisprudencia en que se apoyó la Segunda Sala del Máximo Tribunal para declarar la constitucionalidad del artículo 151 del código impositivo resulta inaplicable al caso en concreto.

Posteriormente, la Segunda Sala del Máximo Tribunal enmendó su error al emitir la tesis aislada de la cual damos cuenta enseguida:

"AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS. Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal

publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", se advierte que en ellas se sostuvo, que en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos. En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público, que regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4º, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.

NOVENA ÉPOCA. SEGUNDA SALA. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO XVI, JULIO DE 2002. TESIS: 2a. LXXII/2002. PÁGINA 446."

Mediante esta tesis, la Sala Administrativa y Laboral de la Corte acotó el campo de aplicación la tesis de jurisprudencia mencionada con antelación, circunscribiéndola a la determinación y cobranza de los créditos fiscales por concepto de contribuciones y sus accesorios.

En conclusión, el Poder Judicial sostiene la constitucionalidad del cobro de los créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución a través de los lineamientos contenidos en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, indicando que su ejercicio por parte de la autoridad

administrativa no vulnera las garantías de audiencia previa, de competencia, de prohibición de la justicia por propia mano y de proscripción de la confiscación. Bien es cierto que existieron criterios de la Segunda Sala y de diversos Tribunales Colegiados de Circuito que se contrapusieron a la tesis de la Corte, sin embargo, éstos no prevalecieron ante la observancia obligatoria de la jurisprudencia del Alto Tribunal.

Creemos que el criterio de la Corte resulta desatinado en virtud de la incompetencia del Poder Ejecutivo para realizar el cobro forzoso de los créditos fiscales, la cual se deriva de la falta de atribuciones en su favor dentro del texto constitucional para privar de sus posesiones, propiedades o derechos a los gobernados con motivo del incumplimiento de la obligación tributaria de índole sustantivo y del desacato de diversos actos de autoridad que fincan créditos fiscales a su cargo; e incluso, nos atrevemos a afirmar que a través de sus resoluciones e interpretaciones, los tribunales del Poder Judicial han favorecido al Ejecutivo en detrimento de los derechos constitucionales de los gobernados.

4.1.3 POSTURA DE LA DOCTRINA.

Respecto de la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo, la doctrina se encuentra dividida. Ello es así en virtud de que existen opiniones que sostienen el apego del cobro administrativo de los créditos fiscales a la Norma Fundamental, como también vertientes que alegan su inconstitucionalidad dada la conculcación de diversas garantías individuales de los gobernados. Considerando lo anterior, nuestra mención de las posturas de la doctrina en primer termino se referirá a los argumentos que apoyan la constitucionalidad del procedimiento, y en un momento posterior, nos enfocaremos a las teorías que señalan su inconstitucionalidad.

4.1.3.1 ARGUMENTOS EN FAVOR DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

En lo conducente a los criterios que sostienen que el procedimiento motivo de nuestra investigación se encuentra conforme a los lineamientos precisados en el texto constitucional debemos señalar que son el reflejo del pensamiento de Ignacio Vallarta, pues la mayoría de los tratadistas adoptan la tesis del ilustre jurista del siglo XIX sin abundar en razonamientos que justifiquen la constitucionalidad del citado procedimiento. Por tal motivo, nos reservamos la mención de las ideas que han sido reseñadas en apartados anteriores y analizaremos las opiniones de los tratadistas que aportan argumentos distintos de los expresados por Vallarta.

Gabino Fraga consideró la problemática del procedimiento ejecutivo en materia administrativa en la posible contravención a la garantía de audiencia consignada en el artículo 14 de la Carta Magna, de cuyo contenido se reserva a la competencia del Poder Judicial los actos que tengan por fin la privación de alguno de los derechos tutelados por aquel numeral, siendo que en el caso del procedimiento en cita la autoridad administrativa fiscal es quien realiza tal privación a efecto de satisfacer un crédito fiscal insoluto.

Este tratadista –plenamente convencido de que sea el Poder Ejecutivo quien tenga la facultad de hacer efectivos los impuestos– analizó cada una de las etapas que integran este procedimiento: liquidación del adeudo, requerimiento de pago, embargo de bienes, remate y aplicación de bienes, precisando que por su naturaleza no pueden asumir la forma judicial. Culminó su estudio en la aplicación de bienes donde tiene verificativo tal detrimento en el patrimonio de los administrados. Al respecto, resolvió la contradicción entre la reserva de los actos privativos al conocimiento del Poder Judicial conforme al artículo 14 constitucional y la facultad de ejecutar las leyes conferida al Poder Ejecutivo por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política, al tenor de los siguientes argumentos:

"... sólo queda la aplicación de bienes en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del causante.

En ese particular, hay que convenir en que aunque la privación no constituye un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, el sistema adoptado por la Constitución sí ha puesto bajo la salvaguarda de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privada ninguna persona sin que aquéllos intervengan.

Hasta este momento, pues, del procedimiento, surge el conflicto, entre el artículo 14 constitucional y el artículo 89, fracción I, que faculta al Ejecutivo para ejecutar las leyes y para proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, y en la duda, este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones. La Suprema Corte de Justicia ha declarado que "el uso de la facultad económico-coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional."¹⁷

Para el tratadista Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, la *ratio iure* del Procedimiento Administrativo de Ejecución radica en la ejecutoriedad del acto administrativo, partiendo de esta idea el autor en cita afirma que la resolución por medio de la cual se determina un crédito fiscal –al ser un acto administrativo fiscal válido en virtud de la presunción de legalidad que lo inviste y eficaz en razón de que fue notificado al particular– debe producir sus efectos aun en contra de la voluntad de éste, permitiendo que el fisco obtenga el importe del crédito fiscal adeudado mediante una serie de actos unilaterales y oficiosos que integran el procedimiento de cobro compelido de los adeudos fiscales.¹⁸

Para el constitucionalista Ignacio Burgoa Orihuela, el juicio del que habla el artículo 14 de la Norma Fundamental puede desenvolverse ante autoridades materialmente administrativas en caso de que el objeto de la privación se destine a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra a subordinación, lo cual coincide con la esencia del procedimiento económico coactivo. Además, considera al cobro de los tributos como una excepción a la garantía de audiencia; en efecto, afirma que la determinación y cobro del impuesto no significa un acto privativo puesto que representan una obligación de dar a cargo de los contribuyentes. Sin embargo,

¹⁷ Op. cit., página 339.

¹⁸ Principios de Derecho Tributario, cuarta edición, Limusa, México, 2003, página 165.

si tales prestaciones no se realizan, la autoridad ejercerá su facultad económico coactiva, la cual culmina con un acto notoriamente privativo, la aplicación de bienes, indicando al respecto que:

"Tales actos sí revisten el carácter de actos de privación, pues mediante ellos se reduce o merma la esfera jurídica del sujeto contra quien se hubiese ejecutado. Por esta causa, antes de que se efectúen si debe otorgarse al causante que haya incurrido en impago de las prestaciones fiscales, las oportunidades defensivas y probatorias en que radica la esencia de la garantía de audiencia, sin que esto deba ser observable con antelación al señalamiento del tributo y a su cobro, con el cual se inicia el desempeño de la citada facultad."¹⁹

El autor citado sostiene la constitucionalidad de este procedimiento en virtud del apoyo que encuentra en el segundo párrafo del artículo 22 de la Carta Magna, que permite la aplicación total o parcial de bienes para el pago de impuestos y multas, en tal tenor afirma:

"... también están permitidas la aplicación de los bienes de una persona a 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 administrativas están provistas de la llamada facultad económico- coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas)."²⁰

El criterio de Burgoa se robustece con la opinión del autor Aguilar y Caballero, quien además de fundar el procedimiento económico coactivo en el artículo 22, párrafo segundo, de la Constitución, extiende su aplicación al cobro de deudas por concepto de accesorios como lo son los recargos y gastos de ejecución, tal como lo colegimos de su siguiente razonamiento:

"... el segundo párrafo del referido artículo precisa que no se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por autoridad judicial, para el pago de los impuestos o multas; estableciendo de esta forma el principio

¹⁹ Las Garantías Individuales, trigésimo tercera edición, Porrúa, México, 2001, página 561.

²⁰ Ibidem, página 663.

ECONÓMICO-COACTIVO, que consiste en la facultad que al Poder Público le asiste para secuestrar bienes bastantes del causante remiso para garantizar el interés fiscal –consistente en el crédito principal, como el impuesto o la multa, y los accesorios, como los recargos, gastos de ejecución, etc.– ... Sólo que el texto dice que es la Autoridad Judicial a quien compete el ejercicio de dicha facultad, y sin embargo es la Autoridad Administrativa la que ejerce a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...²¹

4.1.3.2 ARGUMENTOS EN CONTRA DE LA CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Las opiniones de los tratadistas en este aspecto no han sido unánimes en virtud de que alegan diversas violaciones al texto constitucional, sin que exista uniformidad en sus teorías. No obstante, en este apartado nos referiremos a los principales argumentos sostenidos en contra de la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo.

La contraposición al apego del procedimiento ejecutivo en materia fiscal a la Carta Magna tiene su origen en el siglo XIX, particularmente en la misma época del jurista Ignacio Vallarta, donde el tratadista Rodríguez de San Miguel objetó la concesión de la atribución de cobro a los empleados administrativos sin menester de acudir a un órgano imparcial, la cual se confirió mediante la ley de 20 de enero de 1837, despojando de esta función a las juntas de intendentes, quienes a través de un juicio realizaban el cobro de las contribuciones adeudadas previa "demanda" de las autoridades administrativas. Respecto de la referida ley de 1837 señaló:

"Sería de desear que se derogase, pues sus principios son muy repugnantes con el actual sistema, en que es tan esencial la división de poderes. Aun en el monárquico fue muy distinta la inteligencia que se dio á las facultades económico-coactivas en la Cédula de 20 de Noviembre de 1796... Cuando se declararon las facultades coactivas en 1837, dije... que no eran una novedad extravagante, porque no me esperé que se les diera la inteligencia que se les ha dado ... pero

²¹ Cit. por SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, décimo segunda, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2000, página 59.

cuando he visto los casos prácticos, he creído (*sic*) indispensable que se declaren reducidos a la inteligencia que se les dio en el bando de 1798."²²

Actualmente, para el jurista Gregorio Sánchez León, el ejercicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución por parte de la autoridad administrativa resulta atinado toda vez que tiene su fundamento en el artículo 22 constitucional. Aunado a ello, estima que el término "procedimiento" es sinónimo del vocablo "juicio", por lo que reputa satisfecha la garantía individual de juicio previo en el procedimiento económico coactivo. Empero, considera que en la secuela procedimental del cobro de los créditos fiscales no se observa el derecho público-subjetivo contenido en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional: la garantía de audiencia. En tal consideración apunta:

"Pero no obstante que por la existencia legal del procedimiento administrativo de ejecución se cumple con la garantía individual de juicio previo al acto de privación; debe decirse que dentro del procedimiento administrativo de ejecución no se observa la garantía de audiencia, como se puede estudiar al analizar los artículos del 145 al 196 del Código Fiscal que lo regulan, ya que en ningún momento del procedimiento se otorga al particular el derecho de alegar en su favor y mucho menos se prevé una resolución que dé fin al procedimiento en el cual se decida sobre las cuestiones debatidas, puesto que como se sabe perfectamente no existe debate, queriendo el legislador salvar su omisión estableciendo recursos administrativos en el Título V, capítulo I del Código Fiscal, contra toda técnica jurídica para impugnar el procedimiento administrativo de ejecución cuya secuela procedimental es inconstitucional, por hacer a un lado los más elementales principios de justicia ya que además de que el Estado es juez y parte, se le niega al particular todo derecho a defensa."²³

Para este fiscalista, resulta inconstitucional el hecho de que el particular no sea escuchado dentro del procedimiento de cobro coactivo, dejando de observarse los requisitos que la garantía de audiencia impone en un juicio: ofrecer y desahogar pruebas, así como también alegar. Asimismo, considera incorrecto que se escuche al gobernado fuera del procedimiento a través del

²² Cit. por VALLARTA, Ignacio Luis, Estudio sobre la constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva, página 9.

²³ Derecho Fiscal Mexicano, páginas 63-64.

recurso de revisión contra actos de las autoridades fiscales. En su opinión, lo correcto sería observar el derecho de audiencia en el procedimiento que nos ocupa al tenor de su consideración siguiente: "... en tratándose del procedimiento administrativo de ejecución debiera ser que al notificársele al deudor el requerimiento de pago se le previniera para que pagará y de no estar ajustado a derecho el crédito, para que "contestará el requerimiento y compareciera al procedimiento"..."²⁴

Finaliza su estudio precisando que ningún cuerpo normativo que regule un procedimiento administrativo debe restringir la garantía de audiencia de los gobernados frente a cualquier acto de autoridad que implique la privación de alguno de sus derechos más elementales, lo cual manifiesta en el tenor siguiente:

"... ningún ordenamiento jurídico que regule un procedimiento administrativo puede omitir el derecho constitucional del particular de ser oído no obstante las modalidades propias que pueda dársele por el Derecho Procesal Administrativo, por lo que si existen diversidad de procesos y procedimientos administrativos, con peculiaridades propias y especiales en sus diversos actos procesales y procedimentales y que si también debe existir celeridad y simplificación en los procedimientos fiscales, no por ello se debe conculcar la garantía de audiencia que es uno de los más caros derechos del hombre, sino por el contrario armonizar dicha garantía de audiencia con las modalidades propias de los diversos procedimientos administrativos, que son de elevado interés público, lo cual se ha hecho en nuestra legislación a excepción del procedimiento administrativo de ejecución."²⁵

Por su parte, el tratadista Emilio Margáin Manautou critica la tesis de Ignacio Burgoa –para quien el fundamento constitucional del procedimiento económico coactivo se encuentra en el párrafo segundo del artículo 22 de la Norma Fundamental–, indicando que este procedimiento no puede ser considerado como confiscación. Asimismo, considera que el procedimiento en cita: "... sí viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 constitucional y

²⁴ Ibidem, página 65.

²⁵ Ibidem, páginas 65-66.

su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al poder público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.”²⁶

Para el autor Raúl Rodríguez Lobato, las ideas de Vallarta y Fraga justifican la existencia de la facultad económico-coactiva y, en su caso, su ejercicio a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, empero, no brindan el fundamento constitucional del mismo, por lo que, refiriéndose a las tesis que sustentan la constitucionalidad de este procedimiento, señala:

“... tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento constitucional y es que la ley fundamental mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y a la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva del Estado.”²⁷

Sobre la opinión de Burgoa, en relación a la previsión del procedimiento económico coactivo por el artículo 22 de la Norma Fundamental, Rodríguez Lobato aclara que atendiendo al contenido literal del referido numeral no se considera como confiscación la aplicación de bienes, total o parcial, realizada por la autoridad judicial para el pago de impuestos o multas, sin que del contenido textual de dicho precepto se dé margen para la actuación de autoridad distinta, como lo es la administrativa.

En opinión del autor Rigoberto Reyes Altamirano, el procedimiento en cita es inconstitucional en virtud de que contraviene los siguientes preceptos de la Carta Magna:

- “- 14, en virtud de que, sin seguirse un juicio planteado ante la autoridad judicial, se sustraen bienes del contribuyente por adeudos fiscales.
- 17, toda vez que es la autoridad administrativa la que determina el crédito fiscal, lo notifica y lo cobra, sin intervención de otra autoridad.

²⁶ Introducción al estudio del Derecho Tributario mexicano, décimo tercera edición, Porrúa, México, 1997, página 199.

²⁷ Derecho Fiscal, segunda edición, Oxford University Press, México, 2001, página 239.

- 22, en atención a que es la autoridad administrativa –y no la judicial–, una vez concluido el procedimiento administrativo de ejecución, la que se apodera de los bienes del contribuyente para el pago de impuestos y multas.
- 41, considerando que no se respeta la división de poderes entre el Ejecutivo y el Judicial.”²⁸

Además, considera que se ha desviado el uso de la facultad económico-coactiva, al permitirse la incoación del Procedimiento Administrativo de Ejecución por parte de entes diversos a la Administración Pública Centralizada –organismos desconcentrados y descentralizados– para el cobro de ingresos distintos a las contribuciones, tal es el caso de los aprovechamientos. En mérito de lo anterior argumenta: “Cuando Ignacio L. Vallarta justificó el ejercicio de la facultad a la que nos referimos, lo hizo pensando en la prontitud con que deben recaudarse las contribuciones por la Administración Pública, es decir, nunca contempló la aplicación de ésta por un órgano desconcentrado o descentralizado para el cobro de ingresos distintos a las contribuciones.”²⁹

Asimismo, para este autor, el cobro forzoso de las contribuciones es una facultad perteneciente a la autoridad judicial, razón por la cual –considerando la concesión de dicha atribución a la autoridad administrativa desde el siglo XIX– exclama: “Tiempo es de que esta función retorne al Poder Judicial, no como revancha ni capricho, sino como una forma republicana y democrática de respetar la separación de poderes.”³⁰

Considerando los razonamientos anteriores, podemos observar que para este sector de la doctrina el procedimiento económico coactivo es contrario al texto constitucional por diversos motivos; sin embargo, creemos que los argumentos aportados por estos tratadistas son insuficientes y no contemplan el verdadero aspecto inconstitucional de este procedimiento: la incompetencia del Poder Ejecutivo para privar de sus propiedades, posesiones o derechos a los

²⁸ Diccionario de Términos Fiscales, Tomo I, A-H, tercera edición, Tax Editores Unidos, México, 2002, páginas 410-411.

²⁹ *Ibidem*, página 413.

³⁰ *Idem*.

gobernados con motivo del cobro de los créditos fiscales adeudados, respecto de la cual abundaremos párrafos adelante.

4.2 LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL.

Hemos reservado el estudio de esta característica del Estado de derecho hasta este momento de nuestra investigación, con la finalidad de tenerla presente al abordar el tema relativo a la inconstitucionalidad del procedimiento económico coactivo. En efecto, creemos conveniente analizar la supremacía constitucional en forma previa al citado tema de la inconstitucionalidad del cobro coactivo, pues una vez precisado este atributo de la Ley Fundamental podremos comprender la noción de inconstitucionalidad de cualquier acto de las autoridades del Estado.

La característica de la Constitución como ordenamiento supremo tiene su antecedente más remoto en el pueblo romano, donde se hablaba de una norma que regulaba las supremas magistraturas. Posteriormente, en el siglo XVII los juristas ingleses Richard Hooker y Edward Coke destacaron este atributo de la Constitución. Hooker concibió a este cuerpo normativo como el alma del cuerpo político, de ello se desprende su preeminencia frente al resto del orden jurídico.³¹ Para Coke, la supremacía constitucional se manifiesta: "... cuando una ley del Parlamento es contraria al Derecho común y a la razón, o repugnante, o imposible de ser aplicada, el *common law* la limita e impone su invalidez..."³²

Sin duda, el pensamiento del jurista austriaco Hans Kelsen es preciso en este tema al señalar que un sistema jurídico es una construcción escalonada en

³¹ Cit. por FRIEDRICH, Carl Joachim, La filosofía del Derecho, Fondo de Cultura Económica, México, 1964, página 115.

³² Cit. por ARELLANO GARCÍA Carlos, La supremacía constitucional en 75° aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Porrúa, México, 1992, página 1.

diversos grados de normas jurídicas, en cuyo estrato superior se ubica la Constitución. Respecto de la supremacía de este ordenamiento expresó: "La Constitución es la base indispensable de las normas jurídicas que regulan la conducta recíproca de los miembros de la colectividad estatal... es decir, la Constitución es, en suma, el asiento fundamental del orden estatal."³³

Aunado a ello, desarrolló la teoría de la regularidad, conforme a la cual, la Norma Fundamental representa el principio de creación del derecho frente a las normas restantes –leyes y reglamentos–, correspondiéndole a las normas inferiores el calificativo de actos de aplicación del derecho frente al texto constitucional. Dicha teoría también supone la adecuación de los ordenamientos de grado inferior respecto de las directrices contenidas en las normas de grado superior, por lo que nos es permisible afirmar que los reglamentos y las leyes deben subordinarse a los imperativos contenidos en la Norma Fundamental, en el entendido de que ésta representa el máximo ordenamiento en nuestro sistema jurídico.

Bajo la misma consideración, reputamos acertado el argumento del jurista Eduardo García Máynez al haber indicado que en todo orden normativo existen diferentes grados de normas, de entre los cuales la Constitución se encuentra en la cúspide; mereciéndole el siguiente comentario: "La norma suprema no es un acto, pues, como su nombre lo indica, es un principio límite, es decir, una norma sobre la que no existe ningún precepto de superior jerarquía."³⁴ En este orden, al señalar la supremacía de la Constitución queda imbibida la idea de que ninguna norma o acto puede estar por encima de ella. Esta tesis ha sido consagrada en las palabras del jurista mexicano del siglo XIX, José María Iglesias: "*Super constitutionem, nihil; sub constitutionem, omnia*" ("Sobre la Constitución, nada; bajo la Constitución, todo").

³³ La garantía jurisdiccional de la Constitución (La justicia constitucional), Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2001, página 21.

³⁴ Introducción al estudio del Derecho, cuadragésimo octava edición, Porrúa, México, 1996, página 85.

La supremacía constitucional no se circunscribe a la ubicación de la Carta Magna en la cima del orden jurídico de un Estado, sino que además impone la obligación a los órganos estatales de regir su conducta conforme a sus lineamientos, expresándonos en otras palabras, que la actuación de los referidos representantes del *imperium* estatal queda subordinada al texto constitucional, garantizándose así la armonía y paz social. Toda vez que sería cuestionable la existencia de un ordenamiento jurídico-normativo supremo cuya observancia fuese optativa para las autoridades que de él emanan. En tal consideración, nos es dable decir que la supremacía constitucional implica la obligatoriedad de los mandamientos contenidos en el texto de la Norma Fundamental, constriniendo a las autoridades a su observancia.

Para el constitucionalista Ignacio Burgoa, la supremacía constitucional guarda íntima relación con el principio de fundamentalidad en virtud de que la primer cualidad significa la ubicación de la Carta Magna en la cumbre del orden jurídico, en tanto que la segunda característica implica su edificación como la fuente formal de validez de las restantes normas jurídicas, tal como lo apreciamos de su siguiente comentario:

"Fundamentalidad y supremacía, por ende, son dos conceptos inseparables que denotan dos cualidades concurrentes en toda Constitución jurídico-positiva, o sea que ésta es suprema por ser fundamental y es fundamental porque es suprema. En efecto, si la Constitución no estuviese investida de supremacía, dejaría de ser el fundamento de la estructura jurídica del Estado ante la posibilidad de que las normas secundarias pudiesen contrariarlas sin carecer de validez formal. A la inversa, el principio de supremacía constitucional se explica lógicamente por el carácter de "ley fundamental" que ostenta también la Constitución, ya que sin él no habría razón para que fuese suprema."³⁵

En síntesis, podemos reseñar a la supremacía constitucional como el atributo esencial del citado cuerpo normativo que le ubica en la cúspide del orden jurídico de cualquier Estado, distinguiéndolo de las restantes normas

³⁵ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, quinta edición, Porrúa, México, 1997, página 91.

jurídicas que integran el Derecho vigente como lo son las leyes, los tratados internacionales y los reglamentos. Dicha cualidad se revela además en el principio regulador de la normatividad jurídica, pues señala la forma en que se elaboran las normas y delimita su contenido al impedir que sea contrario al propio texto constitucional. También se manifiesta en la obligatoriedad de sus mandatos para las autoridades estatales, quienes deben ceñir su actuación a los prescripciones de la Norma Fundamental, en el entendido de que ante la inobservancia de tales imperativos, sus actos serán declarados nulos.

Esta idea fue acogida por los constituyentes de 1917, quienes la plasmaron en el artículo 133 de la Carta Magna, que inicialmente indicó:

"Artículo 133.- Esta Constitución, las Leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados hechos y que se hicieren por el Presidente de la República, con aprobación del Congreso, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, Leyes y Tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados."

Cabe señalar que este precepto fue reformado mediante decreto de fecha 17 de enero de 1934 en aras de precisar la terminología empleada en su redacción. Motivo por el cual se indicó que los tratados internacionales debían ser "celebrados" por el titular del Ejecutivo, ya no "hechos" como anteriormente se mencionaba; así como también que los mismos debían ser aprobados por el Senado, ya no por el Congreso de la Unión en su integridad, pues a aquella Cámara le compete lo relativo a la política exterior de nuestro país. De tal forma que el numeral en comento actualmente indica:

"Artículo 133.- Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados."

Del contenido literal de este numeral, apreciamos dos partes: la primera relativa a la jerarquía normativa en nuestro país y la segunda referente a la obligatoriedad de los lineamientos contenidos en el conjunto de normas que el Constituyente denomina "Ley Suprema de la Unión". Siendo de nuestro particular interés la parte inicial del precepto de mérito.

La primera parte del artículo en comento consagra la jerarquía normativa de nuestro Derecho, indicando que la Constitución se ubica en la cima del orden jurídico mexicano, pues aun cuando integre junto a las leyes federales y tratados internacionales la denominada "Ley Suprema de la Unión", su preeminencia frente a estos cuerpos jurídicos se manifiesta al disponer respecto de las leyes que deberán emanar de la Constitución, y en cuanto a los tratados tendrán que estar de acuerdo con la misma. En tales términos entendemos la supremacía de la Constitución en el Derecho vigente mexicano. Participa de esta idea el constitucionalista Felipe Tena Ramírez, quien indicó:

"Aunque la expresión literal del texto autoriza a pensar a primera vista que no es sólo la Constitución la ley suprema, sino también las leyes del Congreso de la Unión y los tratados, despréndese sin embargo del propio texto que la Constitución es superior a las leyes federales, porque éstas para formar parte de la ley suprema deben "emanar" de aquélla, esto es, deben tener su fuente en la Constitución; lo mismo en cuanto a los tratados, que necesitan estar de acuerdo con la Constitución."³⁶

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado la supremacía de la Constitución Política al haber indicado que representa la Ley Suprema de la Nación, cuya obediencia debe ser absoluta e inexcusable para las autoridades del Estado. Lo cual se contiene en la tesis que citamos a continuación:

"CONSTITUCIÓN FEDERAL. Es la Ley Suprema de la Nación y debe ser obedecida sin obstáculos ni observaciones.
QUINTA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO II. PÁGINA 1558."

³⁶ Derecho Constitucional Mexicano, trigésimo cuarta edición, Porrúa, México, 2001, página 18.

En tal consideración se encuentra consagrada la supremacía constitucional en nuestro Derecho patrio, que, en merito de la brevedad, nos limitamos a señalar que la Carta Magna se establece como el ordenamiento jurídico rector de la actividad estatal, indicando la competencia de los Poderes de la Unión y de los organismos creados bajo su amparo, denominados por los tratadistas del Derecho constitucional como organismos constitucionales autónomos. Además de regular la validez normativa de las leyes, tratados y demás ordenamientos jurídicos al no permitir que contravengan alguno de sus lineamientos. Así como también enumerar los requisitos fundamentales que deben observar los actos de autoridad para ocasionar una afectación válida en la esfera jurídica de los gobernados.

4.3 NOCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD.

Mencionamos en el tema precedente que la Constitución representa la norma máxima en el orden jurídico de un país. Esta característica deviene en una condicionante respecto de las normas de grado inferior así como de los actos de los representantes del *imperium* del Estado, los cuales deben apegarse a sus lineamientos. Lo anterior es así en virtud de que la propia Norma Fundamental ordena cómo deben producirse las leyes, celebrarse los tratados internacionales y expedirse los reglamentos, así como también regula su contenido al establecer principios que deben observar; de igual forma prevé determinados requisitos y condiciones para la actuación de las autoridades.

La observancia de los mandamientos constitucionales por parte de la ley o el acto de autoridad en cuestión, nos permite hablar de su constitucionalidad, calificativo que implica su apego a la Carta Magna en sus aspectos formal y material. El primer aspecto significa la observancia de los lineamientos constitucionales referentes al procedimiento de producción de la ley o acto. El segundo de ellos conlleva la regularidad del contenido del acto o de la ley a los

imperativos constitucionales, bien sea a los consignados en el aspecto dogmático o en el diverso orgánico de la Ley Suprema.

En resumen, podemos referirnos a la constitucionalidad como la condicionante indispensable en todo Estado de derecho que ordena la subordinación de los actos de autoridad en *lato sensu* a la Constitución. Expresado en las palabras del jurista Ignacio Burgoa: "... el principio de constitucionalidad implica que todas las autoridades del Estado deben someter su conducta a los mandatos de la Ley Fundamental a pesar de las disposiciones legales que en contrario existan..."³⁷

Expuesto lo anterior, podemos dar una somera noción de lo que implica el término "inconstitucionalidad". Examinando la gramática de esta palabra, podemos advertir que el prefijo "in" que la compone, denota negación, por lo tanto, explicado por antonomasia al sustantivo "constitucionalidad", el término "inconstitucionalidad" significa la característica de cualquier acto de autoridad que se encuentra en contraposición a la Norma Fundamental, es decir, contraviene sus mandatos, no los observa o acata. En suma, conlleva el quebrantamiento de la letra o del espíritu de la Constitución por cualquier acto de autoridad en *lato sensu*.

Por ende, un acto de autoridad en sentido amplio puede ser contrario al texto constitucional cuando no observa los lineamientos que regulan su producción, ni los relativos a su contenido, es decir, contraviene el referido texto por no haber sido expedido conforme al procedimiento que previene la Norma Fundamental, o bien, porque su ámbito material se encuentra en desacato a los principios contenidos en la propia Constitución, lo cual nos permite hablar de inconstitucionalidad formal y material respectivamente. Esta apreciación se encuentra contenida en el pensamiento del tratadista austriaco Hans Kelsen,

³⁷ Las Garantías Individuales, página 204.

quien, poniendo énfasis en las normas legales, la expuso al tenor de las siguientes palabras:

"... la Constitución dispone, en el fondo, que las leyes no solamente deberán ser elaboradas según el procedimiento que ella prescribe, sino, además, que no podrán contener ninguna disposición que menoscabe la igualdad, la libertad, la propiedad, etcétera. Así la Constitución no es sólo una regla de procedimiento, sino, además una regla de fondo. Por consiguiente, una ley puede ser inconstitucional en razón de una irregularidad de procedimiento en su confección, o en razón de su contenido contraviene los principios o direcciones formulados en la Constitución; es decir, cuando la ley excede los límites que la Constitución señala."³⁸

Para el Doctor Ignacio Burgoa, la inconstitucionalidad puede convertirse en anticonstitucionalidad, cuando la ley o acto en cuestión se encuentran notoriamente opuestos al Código Supremo, tal como lo indica mediante su siguiente razonamiento: "La inconstitucionalidad puede ostentarse como anticonstitucionalidad cuando se trata de leyes o actos de autoridad abiertamente opuestos a dicho ordenamiento supremo, es decir, que adolezcan de dicho vicio por modo indudable, manifiesto y notorio."³⁹ De forma tal que un acto de autoridad, en *lato sensu*, devendrá en anticonstitucional cuando contravenga de forma grave los principios fundamentales de la Constitución Política. Mencionamos como ejemplo a título ilustrativo: la expedición de una ley que suprima las garantías individuales –excepción hecha de la suspensión de garantías consignada en el artículo 29 de la Ley Suprema–.

4.4 INCONSTITUCIONALIDAD DE LA PRIVACIÓN DE BIENES DE LOS GOBERNADOS CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN AL PAGO DE LOS CRÉDITOS FISCALES EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.

Previo a nuestro análisis de la inconstitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, debemos retomar la noción de esta figura que

³⁸ La garantía jurisdiccional de la Constitución (La justicia constitucional), página 23.

³⁹ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, página 234.

permite al fisco cobrar forzosamente los créditos fiscales que le son adeudados. En efecto, a través del procedimiento en cita la Administración Fiscal, de forma oficiosa y unilateral, requiere de pago a sus deudores, quienes si no acreditan haber solventado el importe de los créditos a su cargo, o bien, los finiquitan en el acto del requerimiento, sufrirán un menoscabo en su patrimonio, toda vez que la autoridad hacendaria decretará el embargo sobre sus bienes y una vez satisfechas las formalidades del procedimiento procederá a su venta a través del remate, culminando con su privación mediante la adjudicación respectiva.

Lo anterior constituye una prerrogativa del fisco, pues le permite cobrar coactivamente las prestaciones de índole monetario que no han sido satisfechas por sus deudores sin necesidad de acudir a la autoridad judicial mediante un proceso, con la finalidad de que condene al *debitor* a que cubra el importe de los créditos fiscales adeudados. De tal forma, este procedimiento permite que las cantidades adeudadas por concepto de créditos fiscales ingresen a la hacienda pública sin sufrir las dilaciones y trabas de un juicio. Es así como el gobierno asegura el sostenimiento del Estado al permitir la cobranza de los diferentes conceptos que integran los créditos fiscales, como lo son los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y aprovechamientos.

En lo referente a esta observación, el tratadista Emilio Margáin Manautou menciona: "El procedimiento económico-coactivo es uno de los particularismos del Derecho Tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento."⁴⁰ En tal consideración, reconocemos la importancia e idoneidad de este medio de cobro conferido al Poder Ejecutivo; sin embargo, reiteramos que esta conveniencia no se traduce en la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de

⁴⁰ Op. cit., página 198.

Ejecución, pues estimamos que carece de fundamento constitucional, e incluso conculca diferentes prerrogativas de los gobernados, lo cual nos autoriza a hablar de su inconstitucionalidad.

Por ende, expresamos nuestro desacuerdo con los argumentos sostenidos por diversos doctrinarios en relación a la constitucionalidad del citado procedimiento, puesto que no brindan el precepto constitucional que lo consagre, ni tampoco el diverso que lo confiera a la competencia del Poder Ejecutivo; sólo se limitan a reafirmar su idoneidad a través de razonamientos carentes de apoyo en el texto constitucional. De igual manera, la postura del Poder Judicial de la Federación hacia el apego del procedimiento a la Carta Magna es criticable, pues, válganos la insistencia, no existe precepto constitucional alguno que autorice su procedencia para el cobro de los créditos fiscales, permitiendo que la Administración Fiscal prive de sus bienes a los administrados en aras de cubrir las cantidades adeudadas por tales conceptos.

Bástenos examinar estas teorías para corroborar su incapacidad e ineficacia para sostener la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

En primer lugar, creemos que el pensamiento de Ignacio Vallarta sólo demostró la necesidad de que el Poder Ejecutivo cuente con la facultad de cobro coactivo de las contribuciones dentro de su competencia, empero no brindó el fundamento constitucional de dicha atribución. Pues no obstante haya considerado a la obligación jurídico-tributaria como un deber de índole político, exponiendo la necesidad de la existencia de un medio compulsivo a través del cual se haga efectivo su cumplimiento sin necesidad de acudir a los tribunales y señalando la idoneidad de su concesión al Ejecutivo con la finalidad de percibir de forma rápida las cantidades adeudadas, ello no significó la constitucionalidad del procedimiento ejecutivo en materia fiscal.

Sobre todo si consideramos que los artículos 31, fracción III, y 33 de la Carta Magna de 1857 señalaron el deber de los nacionales y extranjeros para contribuir al gasto público, respectivamente, sin conferir atribución alguna al Poder Ejecutivo para obtener el pago forzado de las cantidades derivadas de este concepto mediante el embargo de bienes de los sujetos pasivos de la obligación tributaria y su ulterior venta para la satisfacción de tales deudas. Tal como lo podemos apreciar del contenido textual de estos preceptos:

"Artículo 31.- Es obligación de todo mexicano:

...

III.- Contribuir para los gastos públicos, así de la federación como del Estado y municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

"Artículo 33.- Son extranjeros (*sic*) los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30... Tienen obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera que dispongan las leyes..."

Además, el pensamiento de este tratadista ha sido tergiversado por el legislador contemporáneo al extender la procedencia del Procedimiento Administrativo de Ejecución para el cobro de conceptos diferentes al de la obligación tributaria, de tal forma que actualmente es utilizado para reclamar adeudos provenientes de ingresos diferentes a las contribuciones, siendo el ejemplo más claro los aprovechamientos. Lo cual en ningún momento consintió Vallarta, pues para este jurista la constitucionalidad del procedimiento obedeció a la necesidad de hacer efectivo un mandato constitucional –como lo es el deber contributivo– ante el incumplimiento de los gobernados, sin que hubiese legitimado su empleo para la cobranza de deudas diversas al impago de los tributos.⁴¹

Por lo que respecta a la opinión del Doctor Luis Humberto Delgadillo⁴², creemos que resulta inapropiada para demostrar el apego a la Constitución del citado procedimiento, pues si bien es cierto que la presunción de legalidad y el

⁴¹ Supra, página 10.

⁴² Supra, página 24.

principio de ejecutoriedad del acto administrativo se encuentran presentes en el procedimiento económico coactivo, también lo es que tales características no le eximen de la observancia de los lineamientos constitucionales en virtud de que ningún acto de autoridad puede desacatarlos o desobedecerlos.

Sobre todo si consideramos que esta figura jurídico-fiscal culmina con la privación definitiva de bienes de los gobernados con la finalidad de aplicar el importe de su producto a la satisfacción de una obligación fiscal sustantiva y que acorde con la Carta Magna todo acto de autoridad debe provenir de órgano competente. Siendo que el Poder Ejecutivo carece, conforme al propio texto constitucional, de la potestad para privar de bienes a los gobernados en aras de satisfacer un crédito fiscal, motivo por el cual el Procedimiento Administrativo de Ejecución deviene en inconstitucional dada la incompetencia del referido poder para realizar actos de índole privativo.

Referente a la postura de los autores Ignacio Burgoa Orihuela y Aguilar y Caballero⁴³, quienes señalan como fundamento del procedimiento de cobro coactivo de las contribuciones al artículo 22 constitucional, debemos desestimar su opinión en atención a que del contenido textual del referido precepto no se desprende facultad alguna hacia el Poder Ejecutivo, pues el mismo señala que la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas compete al Poder Judicial –supuesto en el cual no se considerará confiscación– sin dar margen a interpretación alguna que la haga extensiva a otra autoridad. Para confirmar nuestro comentario, estimamos pertinente transcribir el segundo párrafo del numeral en comento:

"Artículo 22.- ...

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

⁴³ Supra, páginas 24-25.

Finalmente, nos merece especial atención la opinión del tratadista Gabino Fraga, en virtud de que fundamenta el cobro coactivo de los créditos fiscales en la facultad del Poder Ejecutivo para ejecutar las leyes del Congreso de la Unión, contenida en el artículo 89, fracción I, de la Ley Suprema, motivo por el cual nos reservamos su estudio para momentos posteriores, al referirnos a la incompetencia del Ejecutivo para privar de sus bienes a los gobernados en aras de solventar un crédito fiscal insoluto.

Por otro lado, creemos que los argumentos de los diferentes doctrinarios que señalan la inconstitucionalidad del procedimiento económico coactivo no reflejan su verdadero aspecto inconstitucional, el cual a nuestro ver lo es la incompetencia del Poder Ejecutivo para privar de bienes a los gobernados con la finalidad de cubrir los créditos fiscales insolutos, es decir, para emitir actos de índole privativo cuyo objeto de afectación versa sobre el patrimonio de los gobernados y persigue como propósito fundamental la satisfacción de una deuda de índole fiscal. Coincidimos en esta observación con el comentario del Licenciado Raúl Rodríguez Lobato, quien resalta la ausencia de dicha atribución en nuestro texto constitucional.⁴⁴

Asimismo, consideramos que la postura del Poder Judicial en relación a la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución deviene en infundada para sostener su apego a la Ley Suprema, en virtud de la falta de argumentación jurídica de sus interpretaciones. En efecto, nos es suficiente analizar el contenido de las tesis respectivas para corroborar esta opinión. Dada la brevedad del presente trabajo y considerando la necesidad de evitar las repeticiones innecesarias, nos remitimos a la cita de las tesis aisladas y de jurisprudencia transcritas con antelación, limitándonos a expresar nuestra crítica en las siguientes líneas.

⁴⁴ Supra, página 33.

En lo conducente a la tesis de jurisprudencia visible con el rubro "FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA", emitida por el Máximo Tribunal, a través de la cual precisa que dicha potestad no se encuentra en pugna con el artículo 14 constitucional, estimamos que dicho criterio carece de los razonamientos lógico-jurídicos que apoyen la opinión del Alto Tribunal, pues no es suficiente su afirmación categórica en tal sentido sino que resulta indispensable la expresión de los argumentos que así lo justifiquen. En otras palabras, en la jurisprudencia referida no se indican los motivos por los cuales esta atribución no contraviene dicho precepto, explicando el porqué no infringe las distintas garantías que comprende, así como tampoco se desprenden las razones que le den sustento a la potestad de cobro y por ende, al procedimiento ejecutivo en materia fiscal.

Mismo comentario nos merece la jurisprudencia de la Corte, visible también con el rubro "FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA", que indica que la potestad de cobro coactivo de los adeudos fiscales no se antepone a los artículos 14 y 22 constitucionales, en virtud de que en lo referente al primer numeral reitera el razonamiento enunciado en la tesis anterior; y en cuanto al segundo precepto, el Tribunal Pleno se aventura a indicar que la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas a la cual aludió el constituyente fue la relativa a la autoridad administrativa, debido a que es quien tiene la facultad para cobrar las cantidades provenientes de tales conceptos, embargar bienes de los deudores del fisco para rematarlos y aplicar su monto al pago respectivo, olvidando que del contenido literal del artículo en comento se desprende que dicha atribución ha sido reservada en forma exclusiva al Poder Judicial, sin dar margen a una interpretación que la haga extensiva a otra autoridad estatal.

No pasamos desapercibidos los razonamientos de la Corte expuestos en las ejecutorias de que hemos dado cuenta en un apartado anterior de este trabajo de investigación, siendo por lo tanto necesario hacer el comentario respectivo. En primer lugar, nos referimos a la ejecutoria dictada en el juicio

instaurado por la Sucesión de Luz Fenochio, donde el Máximo Tribunal justificó la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo apoyándose en la naturaleza del impuesto, una obligación público subjetiva, concluyendo que su cobro a través de disposiciones administrativas unilaterales y ejecutorias sin menester de acudir a los tribunales denota una clara manifestación de la soberanía del Estado.

Argumento con el cual no coincidimos en virtud de nuestro siguiente razonamiento: bien es cierto que el cobro coactivo de las contribuciones y en general de los créditos fiscales es una clara manifestación del *imperium* del Estado –recordemos que todo acto de autoridad lo es–. Sin embargo, al tratarse de un acto emitido dentro de la relación de Derecho Público, es decir, en un vínculo de supra a subordinación entre el Estado y los particulares, resulta imperativo que el agente gubernamental observe los lineamientos contenidos en la Constitución, ostentando así el requisito de constitucionalidad ineludible en el Estado de derecho. De no acontecer así, dicho acto devendrá en inconstitucional, siendo nulo por contrariar el texto del máximo ordenamiento jurídico.

Aplicando estas ideas al Procedimiento Administrativo de Ejecución, observamos que tal medio de cobro contraviene los lineamientos contenidos en la Carta Magna, toda vez que carece de sustento constitucional dada la incompetencia del Poder Ejecutivo para realizarlo, causando la privación de las propiedades de los deudores del fisco; e incluso, conculca las garantías consagradas en los artículos 14 y 22 de la Norma Fundamental, que reservan al conocimiento de los tribunales los actos que tengan por fin mermar la esfera jurídica de los gobernados, confiriendo al Poder Judicial la potestad para aplicar sus bienes al pago de los impuestos y las multas insolutas, deviniendo así en un acto eminentemente inconstitucional dada la contradicción apuntada.

No es intrascendente a los fines que perseguimos en la presente investigación, señalar que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra la obligación tributaria de los gobernados, sin que de su contenido se desprenda la existencia de algún medio de cobro coactivo a través del cual se pueda exigir el debido cumplimiento de tal deber. Lo cual desvirtúa completamente las opiniones de la Corte y de un sector de la doctrina, quienes señalan al precepto en cita como fundamento del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues es de reiterar que de su contenido no se desglosa potestad alguna en favor del Poder Ejecutivo para efectuar la cobranza de los créditos fiscales y realizar la consecuente privación de bienes de los gobernados.

Resulta necesario ocuparnos de la ejecutoria pronunciada en el juicio de Felipe Barros, en la cual, el Máximo Tribunal justificó la constitucionalidad de la ley que regula el Procedimiento Administrativo de Ejecución, apoyándose en la facultad del Poder Legislativo para expedir leyes que consignent este medio de cobro, la cual fundamenta en el artículo 73 constitucional, fracciones VII y la entonces XXXI, actualmente la XXX, que facultan al Congreso para establecer contribuciones y expedir las leyes necesarias para hacer efectivas las demás atribuciones que le confiere la Carta Magna. En consecuencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación al reconocer la constitucionalidad de la norma legal en cuestión, implícitamente admite el apego del procedimiento al Máximo Ordenamiento.

Encontramos erróneo este razonamiento en virtud de que ninguna ley, ni tampoco dicho procedimiento administrativo pueden anteponerse a los mandatos de la Constitución, pues debemos recordar que representa la Ley Suprema de la Unión, cualidad que conlleva la necesidad de que todo acto de autoridad en *lato sensu* se sujete a lo dispuesto en ella. De tal modo que si aquélla omite conferir determinada atribución en favor del Poder Ejecutivo, como lo es la posibilidad de realizar actos de índole privativo en detrimento de

los gobernados, ninguna norma secundaria puede efectuar dicha concesión en pro de éste.

En este orden de ideas, debemos examinar el contenido de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional y los derechos público-subjetivos consignados en los numerales 14, 16 y 22 para poder emitir nuestro comentario en relación a la ejecutoria en cita. En mérito de la claridad, transcribimos las referidas fracciones del artículo 73 constitucional con la finalidad de dar cuenta de la interpretación de la Suprema Corte:

"Artículo 73.- El Congreso tiene facultad para:

...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;

...

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión."

Conforme a las citadas fracciones, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para imponer contribuciones y para expedir las leyes que estime necesarias para hacer efectivas sus demás facultades así como también las conferidas por la Carta Magna a los Poderes de la Unión. Sin embargo, es sabido que dichas leyes no pueden contrariar los lineamientos de la Norma Fundamental, ni conculcar las prerrogativas de los gobernados.

Ante esta observación, debemos reiterar la incompetencia del Poder Ejecutivo para efectuar el cobro compelido de los créditos fiscales y retomar el contenido de los artículos 14 y 22 constitucionales que ponen bajo la salvaguarda de los tribunales los actos que tengan por fin producir la privación de alguno de los derechos de los gobernados y de aplicar sus bienes para el pago de los impuestos y multas, frente a lo cual ninguna ley del Congreso puede contrariar. De modo tal que podemos concluir que tanto el procedimiento económico coactivo como la ley que lo consagra –Código Fiscal de la

Federación– son inconstitucionales pues implican la privación de bienes de los gobernados por parte del Poder Ejecutivo, sin que conforme al texto constitucional tenga competencia para ello, anteponiéndose a las citadas garantías constitucionales.

Refiriéndose a la ejecutoria de marras, el tratadista Emilio Margáin Manautou comenta:

"Decir que dentro de la facultad que tiene el Congreso de la Unión para crear contribuciones está también la de expedir leyes que las hagan efectivas, es sostener igualmente que no serán inconstitucionales las leyes que, violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad al procedimiento económico coactivo."⁴⁵

Argumento con el cual coincidimos en su integridad debido a la certeza y exactitud de las palabras de Margáin Manautou, quien enfatiza un imperativo inexcusable en todo régimen jurídico como lo es el respeto a las garantías de los gobernados por parte del Estado y de sus autoridades, poniendo de relieve que ninguna ley puede contradecirlas, aun cuando reglamente una "supuesta" facultad de los Poderes de la Unión, permitiendo su eficacia en el orden social. Consentir la conculcación de los derechos público-subjetivos bajo este sofisma o razonamiento falaz significaría la desaparición del Estado de derecho en razón de la nugatoriedad de las garantías de los gobernados ante las leyes del Congreso que reglamenten las atribuciones de los órganos estatales.

Ahora bien, no pasamos desapercibido que la citada fracción XXX del artículo 73 constitucional consagra un facultad denominada por los tratadistas de Derecho constitucional como "implícita", la cual conlleva la posibilidad que tiene el Congreso de la Unión para concederse a sí mismo o a los Poderes Ejecutivo y Judicial las atribuciones necesarias para hacer efectivas sus

⁴⁵ Op. cit., página 199.

facultades expresas, es decir, aquellas que la norma constitucional les confiere explícitamente. Refiriéndose a esta facultad implícita del Poder Legislativo, el jurista Ignacio Burgoa Orihuela expresa:

"El ejercicio de las facultades implícitas por parte del Congreso de la Unión amplía considerablemente su competencia legislativa, pues merced a ella no sólo puede expedir leyes que tiendan a hacer efectivas sus atribuciones constitucionales de cualquier índole, sino también las que se establecen por la Ley Suprema en favor de los órganos administrativos y judiciales federales. De ello se infiere que toda facultad u obligación que pertenezca a dichos órganos puede ser materia de normación por el citado Congreso mediante leyes federales..."⁴⁶

Ello cobra relevancia si consideramos que el Poder Ejecutivo carece de potestad, conforme al texto de la Carta Magna, para efectuar el cobro forzoso de los créditos fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, privando de sus propiedades a los gobernados que no los hayan enterado.

De modo tal que podemos arribar a la conclusión de que ante la falta de atribución expresa del Ejecutivo para tal menester, resulta inconstitucional el hecho de que una ley del Congreso expedida con fundamento en la fracción en cita otorgue al poder administrativo la potestad de efectuar la cobranza de los créditos del erario público si conforme a la letra y espíritu de la Constitución, carece de ella. Dicho en otra terminología, el Legislativo no puede, mediante su facultad implícita, conferir atribución de cobro y privación alguna al Ejecutivo si éste no la tiene consignada expresamente en su favor conforme a la Ley Suprema; es decir, el Legislativo no puede expedir una ley que haga efectiva una potestad con la cual el Ejecutivo no cuenta constitucionalmente.

En épocas recientes, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha indicado que el Procedimiento Administrativo de Ejecución no es contrario a la garantía de audiencia previa prevista en el artículo 14 constitucional, en virtud de que esta prerrogativa no opera en el caso del cobro

⁴⁶ Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo, página 167.

compelido de las contribuciones, pues el sujetar a un juicio o proceso a toda aquella oposición al pago de las mismas implicaría la desaparición del orden social.

Dicho criterio se contiene en las tesis aisladas cuyos rubros rezan "CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 151 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE REGULA EL REQUERIMIENTO DE SU PAGO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE AUDIENCIA." y "AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA UNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS."

Consideramos que este razonamiento carece de sustento, toda vez que atendiendo al contenido literal del artículo 14 constitucional y a su sana interpretación, se colige que los actos que tengan como finalidad la privación de algún derecho de los gobernados se encuentran reservados al conocimiento del Poder Judicial, motivo por el cual, al ser privados de ellos por autoridad distinta como lo es el Poder Ejecutivo sin que exista excepción alguna a este imperativo contemplada dentro de la Carta Magna, o bien, la previsión expresa de la potestad de cobro conferida al Ejecutivo en dicho ordenamiento, sí se transgrede el contenido del referido artículo.

Igualmente, estimamos que los criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados de Circuito reflejan su carencia de argumentación para sostener la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo. Su razonamiento de mayor peso radica en la obligación público-subjetiva de indole contributivo, en la cual fundamentan este cobro compelido; no obstante, opinamos que ante la ausencia de un procedimiento consagrado en la Carta Magna para hacer efectiva esta obligación y conferido expresamente al Poder Ejecutivo, no podemos hablar de la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de

Ejecución, sino por el contrario, nos es permisible hablar de su latente inconstitucionalidad dada la contravención a diferentes garantías individuales.

Incluso, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito sostiene que la "invariante tradición jurídica" hace inaplicables las prerrogativas contenidas en los artículos 14, 16, 17 y 22 constitucionales en tratándose del cobro de los créditos fiscales. Lo cual podemos advertir del contenido del precedente cuyo rubro reza "FACULTAD ECONÓMICO COACTIVA, CONSTITUCIONALIDAD DE LA.", citado en momentos anteriores del presente capítulo.

Reputamos incorrecta tal postura, pues ninguna "tradición" puede desconocer los mandamientos constitucionales. Lo cual nos obliga a expresar nuestro punto de vista, cuya idea principal repudia el absurdo de ponderar a las denominadas "tradiciones jurídicas" por encima de las prescripciones de la Carta Magna, pues el hacerlo implica la inobservancia de un aspecto fundamental del Estado de derecho como lo es la supremacía constitucional, permitiendo que la voluntad de cualquier autoridad se sitúe en un plano superior a los imperativos del Poder Constituyente.

Expuesta nuestra crítica a las teorías que apoyan la constitucionalidad del procedimiento de cobro coactivo, nos es preciso plantear nuestros argumentos en lo concerniente a su inconstitucionalidad en virtud de la incompetencia del Poder Ejecutivo para privar de sus propiedades, bienes o derechos a los gobernados, independientemente de que se trate de su aplicación para el pago de los créditos fiscales insolutos, bien sea de los provenientes de la obligación jurídico-tributaria o de algunos ingresos no tributarios, como lo es el caso de los aprovechamientos.

En tal virtud, estimamos pertinente iniciar nuestro estudio con una noción del acto privativo –toda vez que con un acto de esta índole culmina el

Procedimiento Administrativo de Ejecución, específicamente la aplicación al pago de los créditos fiscales insolutos-, para posteriormente referirnos a la competencia constitucional, delimitando la propia del Poder Ejecutivo con la finalidad de colegir que la potestad de privar de bienes a los gobernados con motivo del cobro de los créditos fiscales no se encuentra conferida en su favor por el texto constitucional.

El acto de índole privativo se caracteriza por la sustracción de algún bien o derecho de la esfera jurídica del gobernado en forma definitiva y permanente. Es decir, tal sustracción no deviene en temporal, ni admite la posibilidad de que el objeto materia del acto regrese al patrimonio del gobernado. En estos términos se han pronunciado la doctrina y la jurisprudencia. Tal como lo apreciamos del comentario del jurista Ignacio Burgoa Orihuela, para quien el acto privativo implica un menoscabo en el ámbito jurídico del gobernado, matizado por las finalidades última, definitiva y natural que conlleva. En efecto, para este tratadista la privación consiste en:

"... la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de un bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como la impedición para ejercitar algún derecho."⁴⁷

Asimismo, este autor aclara que no cualquier privación se encuentra tutelada por la Carta Magna, sino solamente aquella que cobija las características que hemos apuntado, motivo por el cual señala:

"Pero no basta que un acto de autoridad produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquél se reputa acto de privación en los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto."⁴⁸

⁴⁷ Las Garantías Individuales, página 538.

⁴⁸ Idem.

En términos similares se han expresado los tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación. Para el Tribunal Colegiado en Materia Penal del Séptimo Circuito, el acto privativo que ostenta las cualidades indicadas se encuentra protegido por el artículo 14 constitucional, lo cual apreciamos en la siguiente tesis aislada:

"ACTOS DE PRIVACIÓN A LOS QUE SE REFIERE EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL. SU NATURALEZA. El artículo 14 constitucional rige, según su texto, para actos de privación, debiéndose entender por tales los que tienen por fin último, definitivo y natural la disminución de la esfera jurídica del gobernado.
OCTAVA ÉPOCA. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SÉPTIMO CIRCUITO. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. TOMO: XII-AGOSTO. PÁGINA: 323."

Asimismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación concibe al acto privativo como aquél que implica la sustracción de algún bien o derecho de la esfera patrimonial del gobernado en forma definitiva distinguiéndolo del diverso de molestia, el cual representa una restricción temporal. Tal como lo apreciamos de la siguiente jurisprudencia, misma que en mérito de la brevedad transcribimos resumidamente:

"ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN... Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.
NOVENA ÉPOCA. PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN Y SU GACETA. TOMO: IV, JULIO DE 1996. TESIS: P./J. 40/1996. PÁGINA: 5."

En este orden, advertimos que la aplicación de los bienes embargados efectuada en el Procedimiento Administrativo de Ejecución constituye un acto eminentemente privativo en virtud de que ostenta las cualidades del fin último, definitivo y natural a los cuales nos hemos referido. Ello implica que los bienes adquiridos en el remate, enajenados directamente o adjudicados en favor del

fisco son sustraídos de la esfera jurídica del gobernado en forma permanente, sin que sea admisible su devolución a éste. En consecuencia, nos es dable decir que a través de este procedimiento el Poder Ejecutivo realiza la privación de bienes de los gobernados con la finalidad de solventar el importe los créditos fiscales insolutos.

Expuesto lo anterior, es preciso referirnos a la competencia constitucional, siendo necesario recordar la connotación jurídica del término "competencia", la cual es definida como: "... una idoneidad atribuida a un órgano de autoridad para conocer o llevar a cabo determinadas funciones o actos jurídicos."⁴⁹ Para el Doctor Ignacio Burgoa representa un requisito ineludible para la realización de las funciones del Estado, permitiendo que su actuación sea válida y eficaz al desarrollarse dentro del ámbito de acción que el orden jurídico les reconoce a cada una de las autoridades que integran el gobierno del Estado.⁵⁰ En resumen, podemos concluir que la competencia consiste en la suma de facultades que el orden jurídico confiere en favor de las autoridades del Estado, permitiéndoles desempeñar las tareas propias de su función.

En lo conducente a la competencia constitucional, también conocida como "originaria", debemos partir de un aspecto fundamental de la Ley Suprema como lo es su apartado orgánico, mediante el cual estructura al Estado, consagrando el principio de división de poderes y señalando el cúmulo de facultades que a cada uno de los órganos depositarios de las funciones estatales les corresponden.

En este orden de ideas, definimos a la competencia constitucional como el conjunto de facultades conferidas por la Carta Magna en favor de los poderes constituidos, dotándolos de los medios necesarios para realizar sus funciones respectivas, en el entendido de que ante la ausencia de atribución alguna

⁴⁹ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo II, C, Editorial Porrúa, México, 2002, página 295.

⁵⁰ *Las Garantías Individuales*, página 77.

dentro del texto constitucional, el poder u órgano respectivo se encuentra imposibilitado para actuar. Coincidente con nuestra opinión, el investigador Jorge Carpizo McGregor señala: "Cada rama del Poder –los poderes constituidos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial– es creada por la propia Constitución, la que les señala expresamente sus facultades, su competencia; lo que no se les atribuye no lo podrán ejercer."⁵¹

Ante la necesidad de salvaguardar la esfera jurídica de los gobernados de la actuación arbitraria de las autoridades, se ha exigido que cualquier acto emanado de ellas y tendiente a afectarlos en su esfera jurídica sea emitido por autoridad competente, entendiéndose por ésta la que cuenta dentro de su órbita de facultades con los atributos necesarios para realizarlo, llevarlo a cabo. Esta exigencia ha sido establecida como garantía constitucional, confiriendo al gobernado el derecho de exigir que toda orden de autoridad dirigida a su núcleo de derechos emane del órgano estatal en cuyo favor el orden jurídico confiere la atribución respectiva. Tal prerrogativa se encuentra contenida en el párrafo primero del artículo 16 constitucional.

El contenido de esta prerrogativa conlleva una obligación formal de las autoridades como sujetos pasivos de la relación de supra a subordinación en la cual se desenvuelven las garantías individuales, misma que se traduce medularmente en un hacer, es decir, el agente estatal debe observar ciertos requisitos de índole positivo en su actuación. Dicha exigencia constituye la imperiosidad de que todo acto de autoridad, sea de molestia o privativo, deba proceder del órgano o agente del gobierno que tiene dentro de su cúmulo de facultades la posibilidad de llevarlo a cabo. Referida tal obligación a la competencia constitucional significa la imperiosidad de que todo acto de autoridad tenga sustento en una atribución consignada expresamente dentro del texto de la Norma Fundamental en favor de determinado poder.

⁵¹ Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo VIII, página 29.

Consecuentemente, el acto de autoridad emitido por un agente estatal incompetente, es decir, aquel que no tiene la atribución para realizarlo, ostenta indudablemente un vicio de inconstitucionalidad, siendo nulo a la luz del orden jurídico por soslayar un derecho público-subjetivo del gobernado. Apoyamos este razonamiento en la opinión de Ignacio Burgoa Orihuela, quien expresa:

"... la garantía de la competencia autoritaria a que se refiere el artículo 16 constitucional, concierne al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto."⁵²

En síntesis, la Constitución Política como la ley fundamental y suprema del Estado crea distintos poderes en quienes encomienda las funciones legislativa, ejecutiva y judicial, otorgándoles determinadas facultades que les permiten desarrollar su encomienda, las cuales constituyen su competencia. Al mismo tiempo, establece como exigencia que todo acto de autoridad provenga del ente u órgano estatal competente. Expresándonos en otras palabras, para que un acto emitido por una autoridad en ejercicio del *imperium* estatal sea considerado en apego a la Carta Magna, resulta imperativo que quien lo ordenó posea las atribuciones necesarias para realizarlo, instituyendo de esta forma una prerrogativa del gobernado.

Ahora bien, nuestros propósitos en el presente tema consisten en determinar si el Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene sustento en la Carta Magna y si se ubica dentro de la competencia del Poder Ejecutivo, considerando que a través del mismo se priva de sus bienes a los deudores del fisco; por lo que al tratarse de un acto eminentemente privativo en virtud de la merma causada a uno de los derechos elementales del gobernado como es la propiedad, resulta imperativo e imprescindible que tal atribución se encuentre

⁵² Las Garantías Individuales, página 601.

expresamente consagrada en la Ley Suprema, amén de formar parte de la competencia del Ejecutivo mediante la concesión en su favor de tal potestad.

En este orden, debemos señalar que la Constitución Política dispone que todo acto de privación debe provenir esencialmente de los tribunales integrantes del Poder Judicial, en cuyo favor el constituyente originario ha depositado la atribución de privar de sus bienes y derechos a los gobernados mediante juicio previo en el cual se observen las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las normas legales expedidas con antelación al hecho del que se conoce. Tal regla la apreciamos en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional que indica:

"Artículo 14.- ...

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

Interpretando literalmente este numeral apreciamos que la generalidad de los actos privativos deben provenir de los tribunales judiciales, aunque cabe señalar que de acuerdo con la explicación de la Suprema Corte de Justicia, esta facultad también corresponde a los tribunales administrativos, es decir, a los órganos jurisdiccionales que se encuentran ubicados dentro de la estructura del Poder Ejecutivo, como lo son el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el Tribunal Superior Agrario, el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje, así como las Juntas Federales de Conciliación y Arbitraje. Toda vez que en estos órganos el Constituyente ha depositado de forma casi exclusiva la realización de actos que impliquen la merma indicada.

Realizado el comentario anterior, debemos señalar que la prescripción contenida en el precepto en cita constituye un principio general que podemos señalar como de "reserva de los actos privativos al conocimiento del Poder Judicial y de los tribunales administrativos". Este imperativo constitucional

representa un serio obstáculo a la actuación del Poder Ejecutivo, quien se encuentra impedido para llevar a cabo tales privaciones en la ejecución de sus resoluciones. La problemática que ello representa ha sido reconocida por el tratadista Gabino Fraga al estudiar lo referente a la ejecución del acto administrativo y el respeto de la garantía de competencia, exponiéndola en el tenor siguiente:

“En nuestro sistema legal, la acción directa de la autoridad administrativa para ejecutar sus propias resoluciones no puede admitirse lisa y llanamente, pues a falta de una disposición constitucional que expresamente la reconozca, su procedencia dependerá de la compatibilidad que guarde con el sistema general de la Constitución y con algunos de sus preceptos especiales que aparentemente la rechazan.

...

Esa misma resolución es la que deriva del artículo 16 constitucional, puesto que al referirse a que nadie puede ser molestado en su persona ni en sus bienes, sino mediante orden de autoridad competente, se está refiriendo a la competencia que constitucionalmente se ha atribuido a cada uno de los Poderes, de donde resulta que el problema queda reducido a determinar si la facultad de que se trate está o no dentro de la esfera de acción atribuida al Poder Ejecutivo.”⁵³

En este orden de ideas, los actos privativos emanados del Ejecutivo requieren para su plena existencia encontrarse comprendidos en el texto constitucional, es decir, debe ser el propio ordenamiento supremo el que prevea las excepciones a la regla, permitiendo la privación de bienes por parte de la autoridad administrativa; o bien, en su defecto, acorde con la opinión de Fraga, ser compatible con los lineamientos de la Carta Magna. No obstante, disentimos de esta última postura del tratadista toda vez que al tratarse de un acto de esta magnitud requiere encontrarse plenamente consagrado en la Constitución a través de la concesión de la facultad respectiva en favor del Poder Ejecutivo, respetando la garantía de competencia que hemos tratado con anterioridad.

Frente a lo cual, el Poder Ejecutivo debe contar con la atribución expresa para privar de sus bienes o derechos a los gobernados, indicándose en el

⁵³ Op. cit., página 283.

propio texto fundamental los motivos o causas por los cuales podrá tener verificativo tal acontecimiento, constituyendo así una excepción a la regla. Observándose inexcusablemente el principio que enuncia lo siguiente: "*exceptio est strictissimae interpretationis*" (la excepción es una interpretación estricta). Expresado en las palabras del autor José Ovalle Favela la privación realizada por el poder administrativo:

"... constituye una excepción frente a la regla general contenida en el párrafo segundo del art. 14, de que tales actos sólo pueden ser ordenados por tribunales, y es una excepción también frente al principio de división de poderes reconocida en el art. 49 de la Constitución, es evidente que cada excepción sólo se puede sustentar en una previsión expresa de la propia Constitución que faculte a dichas autoridades para ordenar sus actos de privación, pues de lo contrario estos últimos resultan inconstitucionales."⁵⁴

Ante esta situación, el Poder Constituyente ha consignado determinadas excepciones a la regla. Bástenos citar como ejemplos de ello a la expropiación por causa de utilidad pública y la revisión de las concesiones que hayan traído como consecuencia el acaparamiento de las tierras, aguas y demás riquezas naturales y su consecuente ejecución; atribuciones que encuentran su fundamento en el artículo 27 constitucional, párrafo segundo y fracción XVIII, respectivamente. Siendo que ambas actuaciones son realizadas por la autoridad administrativa.

En lo referente a la facultad del poder administrativo para realizar el cobro coactivo de las contribuciones y demás créditos fiscales a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, observamos que la Carta Magna es omisa en conferir dicha atribución al Ejecutivo, de modo tal que deviene en incompetente para privar de bienes y derechos a los gobernados con motivo del pago forzado de las cantidades enunciadas. Derivado de lo anterior, este Poder conculca la garantía de competencia comprendida en el primer párrafo del

⁵⁴ Garantías constitucionales del proceso, segunda edición, Oxford University Press, México, 2002, página 117.

artículo 16 constitucional al incoar el procedimiento económico coactivo sin tener reconocida dicha atribución dentro de su competencia constitucional.

En efecto, nos es suficiente realizar una simple lectura del artículo 89 constitucional para corroborar tal aseveración, en virtud de que este precepto enumera, en su mayoría, las atribuciones del Poder Ejecutivo, entre las cuales no figura la potestad de privar de bienes o derechos a los gobernados en aras de cubrir los créditos fiscales insolutos. Considerando tal menester transcribimos en su integridad dicho numeral:

“Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

II.- Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, y nombrar y remover libremente a los demás empleados de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes;

III.- Nombrar los ministros, agentes diplomáticos y cónsules generales, con aprobación del Senado;

IV.- Nombrar, con aprobación del Senado, los Coroneles y demás oficiales superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales y los empleados superiores de Hacienda;

V.- Nombrar a los demás oficiales del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales, con arreglo a las leyes;

VI.- Disponer de la fuerza armada permanente o sea del ejército terrestre, de la marina de guerra, para la seguridad interior y defensa exterior de la Federación;

VII.- Disponer de la Guardia Nacional para los mismos objetos, en los términos que previene la fracción IV del artículo 76;

VIII.- Declarar la guerra en nombre de los Estados Unidos Mexicanos, previa ley del Congreso de la Unión;

IX.- Designar, con ratificación del Senado, al Procurador General de la República;

X.- Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de las controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;

XI.- Convocar al Congreso a sesiones extraordinarias cuando lo acuerde la Comisión Permanente;

- XII.- Facilitar al Poder Judicial los auxilios que necesite para el ejercicio expedito de sus funciones;
- XIII.- Habilitar toda clase de puertos, establecer aduanas marítimas y fronterizas, y designar su ubicación;
- XIV.- Conceder, conforme a las leyes, indultos a los reos sentenciados por delitos de competencia de los tribunales federales y a los sentenciados por delitos del orden común en el Distrito Federal;
- XV.- Conceder privilegios exclusivos por tiempo limitado, con arreglo a la ley respectiva, a los descubridores, inventores o perfeccionadores de algún ramo de la industria;
- XVI.- Cuando la Cámara de Senadores no esté en sesiones, el Presidente de la República podrá hacer los nombramientos de que hablan las fracciones III, IV y IX, con aprobación de la Comisión Permanente;
- XVII.- (Se deroga);
- XVIII.- Presentar a consideración del Senado, la terna para la designación de Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y someter sus licencias y renunciaciones a la aprobación del mismo Senado;
- XIX.- (Se deroga);
- XX.- Las demás que le confiere expresamente esta Constitución."

De cuyo contenido advertimos el cúmulo de facultades con las cuales cuenta el Poder Ejecutivo, mismas que le son asignadas en forma expresa por el constituyente originario con la finalidad de que pueda realizar su función. Tales potestades son objeto de estudio para la doctrina del Derecho constitucional, misma que las ha clasificado en facultades de nombramiento, de remoción, de defensa y seguridad nacional, en materia diplomática, de "relación política", en relación con la justicia y generales de administración, que sumadas a las diversas de expulsión del territorio nacional de los extranjeros perniciosos, de expropiación por causa de utilidad pública, en materia agraria, de iniciativa de leyes, de su veto y promulgación, así como en el ámbito de comercio exterior – expresamente consignadas en diversos preceptos de la Norma Fundamental– integran la competencia constitucional del Poder Ejecutivo.

Consecuentemente, al no encontrarse prevista la facultad de cobro coactivo de los créditos fiscales en el citado precepto, ni estar consignada expresamente en cualquier otro numeral de la Carta Magna en favor del Poder Ejecutivo, se hace manifiesta su incompetencia para realizar la referida actividad, que reviste como distintivo la privación de bienes de los gobernados

que no hubiesen pagado o mínimamente garantizado el importe de los créditos fiscales a su cargo. De forma tal que la referida cobranza y su consecuente manifestación a través del procedimiento económico coactivo ostenta un vicio de inconstitucionalidad dada la incompetencia del Ejecutivo y la conculcación a una de las más elementales garantías de seguridad jurídica como lo es la de competencia señalada en el artículo 16 de la Ley Suprema.

No desconocemos el contenido de la fracción I del artículo en comento, que enuncia las diferentes atribuciones del Poder Ejecutivo en relación con las leyes expedidas por el Congreso de la Unión. Estas facultades han sido clasificadas por los tratadistas del Derecho constitucional en facultades para: promulgar y publicar las leyes del Poder Legislativo, ejecutar las mismas en todo lo referente a la función administrativa y reglamentarlas. Siendo de nuestro particular interés la facultad que tiene el Poder Ejecutivo para ejecutar las leyes –válganos la expresión–, en el entendido de que: “La facultad de ejecutar la ley es la función típica o natural del Poder Ejecutivo, precisamente del nombre de la función proviene la denominación del órgano de gobierno.”⁵⁵

Con fundamento en esta atribución, el tratadista Gabino Fraga reconoció la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución en virtud de que se trata de la ejecución de las leyes fiscales, potestad que se encuentra reconocida por la Carta Magna en favor del Poder Ejecutivo, específicamente en el artículo del que damos cuenta, permitiendo que el Estado pueda realizar eficazmente sus funciones.

Creemos que tal aseveración no es suficiente para justificar la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, razón por la que exponemos nuestra opinión al tenor de los siguientes razonamientos: bien es cierto que la realización del procedimiento de mérito implica la ejecución de la ley, dada su previsión en un ordenamiento de talla legal como lo es el Código

⁵⁵ MADRAZO, Jorge, *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, Tomo III, D-E, página 672.

Fiscal de la Federación; no obstante, como lo hemos mencionado en líneas anteriores, las peculiaridades del procedimiento en cita son el cobro de un crédito fiscal insoluto y la privación de bienes del deudor en aras de cubrirlo, siendo que tales atribuciones no forman parte de la competencia reconocida por la Carta Magna al Poder Ejecutivo dada su ausencia notoria respecto del cúmulo de facultades que la integran.

Aunado a ello, consideramos que la facultad contenida en la fracción primera del artículo 89 constitucional no denota una potestad omnímoda, sino una atribución sujeta en todo momento a la compatibilidad que guarde con el texto constitucional. Pues de lo contrario se podría llegar al absurdo de justificar la constitucionalidad de todos los actos arbitrarios realizados por el Poder Ejecutivo, sustentándolos en la referida fracción. En este orden, puntualizamos que acorde con el espíritu de la Constitución, la tutela de los actos privativos ha sido conferida por regla general a los tribunales mediante la tramitación de los juicios respectivos y que las excepciones a este principio deben encontrarse expresamente previstas en el texto constitucional.

Recapitulando, la comodidad o supuesta eficiencia del cobro coactivo de los créditos fiscales mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución por parte de las autoridades tributarias no justifica su contravención a los lineamientos constitucionales, ni la violación de los derechos público-subjetivos de los gobernados. Lo cual queda de manifiesto en la conculcación de la garantía de competencia constitucional, que exige que todo acto de autoridad provenga de órgano competente, es decir, de aquel en cuyo favor el constituyente ha conferido la suma de atribuciones necesarias para realizar dicha actuación.

Empero, la inconstitucionalidad del procedimiento económico coactivo no descansa exclusivamente en la incompetencia del Poder Ejecutivo para

realizarlo, sino también en la transgresión o contradicción al contenido de los artículos 22 y 79 constitucionales.

Hemos señalado que para un sector de la doctrina, específicamente para el Doctor Ignacio Burgoa y el autor Aguilar y Caballero, la potestad de cobro materializada a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución tiene su fundamento en el artículo 22 de la Norma Fundamental. Pese al razonamiento mediante el cual manifestamos nuestro desacuerdo a tal postura, estimamos conveniente abordar nuevamente la cuestión. Por tal motivo transcribimos a continuación el párrafo segundo del citado precepto, que dispone:

"Artículo 22.- ...

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

De cuyo contenido observamos que la aplicación total o parcial de bienes de los gobernados para el pago de impuestos y multas concierne de forma exclusiva al Poder Judicial, pues de su lectura integral no se advierte la injerencia de autoridad diversa. Expresado en otras palabras, ninguna autoridad que no sea la judicial puede llevar a cabo la privación de bienes con motivo del pago de impuestos y multas. Por lo que es correcto precisar que esta prerrogativa del particular se revela en la exigencia de que todo acto enderezado en contra suya con motivo de la referida aplicación deba provenir de la autoridad judicial, eliminando así la posibilidad de que otro órgano o poder lo lleve a cabo; en caso contrario, dicho acto será inconstitucional por contravenir la garantía de competencia constitucional.

La errónea interpretación que se le ha dado a este numeral, alejándolo de su verdadero sentido, es sumamente criticable, pues diversas interpretaciones realizadas por los Tribunales integrantes del Poder Judicial y por prestigiados doctrinarios, atribuyen la potestad para cobrar los impuestos y

multas a una autoridad diversa –Poder Ejecutivo– de la indicada por la Constitución –Poder Judicial–. Este comentario se robustece con el razonamiento del jurista del siglo XIX Miguel Mejía, quien refiriéndose a la indebida interpretación de los preceptos constitucionales señaló:

"En primer lugar, ¿quién nos autoriza a investigar la intención del legislador, cuando los términos de la ley son claros, precisos y terminantes, y no dan ni pretexto para dudar de ella? Nadie, si no es el prurito de invadir atribuciones ajenas, de asaltar el poder público y de legislar, sustituyendo nuestras propias extraviadas opiniones a los preceptos de la ley. La primera regla de interpretación, la que está sobre todas y a la que deben subalternarse todas, es la condensada en estos términos: *cum in verbis nulla ambiguitas est, non debet admitti voluntatis quaestio* (cuando en los términos de una ley no hay ninguna ambigüedad, u oscuridad, no debe inquirirse la voluntad ó la intención del legislador); *ubi verba non sunt ambigua, non est locus interpretatione* (donde las palabras no son dudosas no hay lugar á la interpretación)...

... ¿quién nos autoriza para meternos a investigar otra intención, otra voluntad, otro espíritu distinto del manifestado claramente por el legislador? Proceder así no es interpretar la ley, sino defraudarla, insultando a la vez el buen sentido, pues nada hay que indigne tanto como el empeño con que se pretende convencernos de que la ley no dice lo que todo mundo ve en ella; de que no contiene la garantía que claramente establece.

Así, pues el que no quiera hacerse sospechoso de tratar de burlar los propósitos del legislador constituyente, no debe provocar ninguna discusión sobre el espíritu de tal o cual texto constitucional bastante claro en su redacción."⁵⁶

Aunado a ello, la potestad de cobro reservada al Poder judicial y expresamente consignada en la Constitución Política, se limita a los ingresos provenientes de los impuestos y multas, deviniendo como consecuencia un vicio más del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues no obstante la incompetencia del Poder Ejecutivo para privar de sus bienes y derechos a los gobernados con motivo del pago compelido de tales adeudos, realiza además la cobranza de cantidades provenientes de conceptos diferentes a los enunciados dada la diversidad de ingresos que comprenden los créditos fiscales, lo cual deviene en inconstitucional pues aun cuando dicho poder ejerce una atribución

⁵⁶ Errores constitucionales, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1997, páginas 176-180.

que no le pertenece, se excede de los límites que la Carta Magna señala para la aplicación de bienes realizada por el Poder Judicial.

No pasamos desapercibido que el artículo 79 constitucional, párrafo *in fine*, menciona la facultad del Ejecutivo para cobrar mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución las cantidades provenientes de las indemnizaciones y sanciones impuestas por la entidad de fiscalización superior de la Federación con motivo de los daños y perjuicios causados a la Hacienda Pública o a los entes públicos federales. Tal como lo colegimos de su contenido:

"Artículo 79.- La entidad de fiscalización superior de la Federación de la Cámara de Diputados...

Esta entidad de fiscalización superior de la Federación tendrá a su cargo:

...

IV.- Determinar los daños y perjuicios que afecten a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales y fincar directamente a los responsables las indemnizaciones y sanciones pecuniarias correspondientes...

...

El Poder Ejecutivo Federal aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias a que se refiere la fracción IV del presente artículo."

Sin embargo, es claro que tal precepto delimita la procedencia de este medio de cobro para la exigencia del pago de las indemnizaciones y sanciones derivadas de los daños y perjuicios al erario público federal o al patrimonio de los organismos públicos por el mal manejo de los fondos y recursos federales, sin que sea válido extender su aplicación para la cobranza de cantidades diferentes, como lo son las contribuciones y multas administrativas, pues es sabido que en un régimen conocido como Estado de derecho existe un principio que reza "la autoridad sólo puede hacer lo que la ley le permite"; por lo que en consecuencia, la autoridad administrativa debe limitarse a exigir el pago de las cantidades enunciadas, sin excederse de la órbita de atribuciones que la propia Constitución le reconoce.

4.5 PROPUESTA DE REFORMA AL ARTÍCULO 22 CONSTITUCIONAL.

Tenemos la firme convicción de que todo trabajo de investigación que demuestre alguna incoherencia en el orden jurídico debe, en la medida de lo posible, aportar soluciones para superar ese problema. Bajo esta óptica, hemos elaborado una propuesta de reforma constitucional que permita dar fundamento al Procedimiento Administrativo de Ejecución, confiriendo expresamente esta atribución en favor del Poder Ejecutivo, pues insistimos, éste carece de facultad para realizarlo dada la reserva de los actos privativos al conocimiento de los tribunales, sin que el cobro coactivo de las deudas fiscales quede comprendido dentro de las salvedades previstas por la Constitución en favor del Poder Ejecutivo.

Cabe indicar que estamos conscientes de la ventaja que representa la existencia de este procedimiento para la recaudación de los créditos fiscales, ya sea de los provenientes de los ingresos tributarios o de los aprovechamientos, en virtud de que permite que la Administración Tributaria efectúe su cobranza sin necesidad de acudir al Poder Judicial mediante un juicio para obtener la autorización respectiva a través de una sentencia condenatoria, donde indudablemente la recolección de tales créditos se obstaculizará debido a las trabas y dilaciones propias de los juicios, imposibilitando la realización de las funciones del Estado dada la ausencia de recursos económicos.

Sin embargo, tal ventaja o idoneidad no implica la constitucionalidad del procedimiento económico coactivo, ni lo exime de la observancia y respeto a los lineamientos de la Carta Magna, particularmente a los derechos público-subjetivos de los gobernados, pues todo acto de autoridad debe subordinarse a lo imperado en la propia Ley Fundamental, sin que sea permisible consentir la inobservancia o contradicción de sus preceptos bajo la falacia de la idoneidad del algún acto de autoridad. En este sentido, reiteramos la incompetencia del Poder Ejecutivo para realizar tal privación en detrimento del patrimonio de los

gobernados, dada la ausencia de facultades expresas e implícitas conferidas en su favor por el texto constitucional y en la violación a determinados preceptos que reservan esta atribución al Poder Judicial.

Considerando lo anterior, creemos que lo viable es consignar expresamente la potestad del cobro coactivo de los créditos fiscales en favor del Poder Ejecutivo a través de la reforma del artículo 22 constitucional, párrafo segundo. En este orden de ideas, nuestra propuesta de reforma al referido artículo consiste en cambiar su redacción, señalando que la aplicación de bienes para el pago de los créditos fiscales compete al Poder Ejecutivo, de tal forma que se elimine la previsión de dicha facultad en favor de la autoridad judicial, lo cual representa un serio obstáculo para la actuación de la autoridad administrativa por el contenido actual del referido precepto, que señala *ad litteram*:

"Artículo 22.- ...

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

Advirtiéndose del precepto en cita, la ausencia de facultad alguna conferida al Poder Ejecutivo para cobrar coactivamente los créditos fiscales; por lo que resulta necesario darle sustento a la potestad de cobro en vía administrativa a través de su previsión expresa en la Constitución. Por ello, creemos atinado consignar dicha potestad en este artículo, pues de mantenerlo intacto y señalarla en otro numeral existirá una antinomia en vista de que dos preceptos constitucionales señalaran la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas por parte de dos autoridades distintas, judicial y administrativa, lo que dará lugar a la inseguridad jurídica de los gobernados, quienes no tendrán certeza de cuál de las dos autoridades será la competente para desarrollar tal función.

Además, consideramos acertado el cambio de los términos "impuestos y multas" a los que actualmente se refiere el numeral en cita en virtud de la limitación propia de estos conceptos –representan sólo una clase de los ingresos tributarios y las sanciones económicas por la infracción de diversas leyes–. Siendo lo ideal señalar que la aplicación de bienes se destinará para el pago de los créditos fiscales insolutos, toda vez que este término representa los recursos que le son adeudados al Estado, entre los cuales se incluyen los ingresos tributarios y los aprovechamientos. Además, la previsión del calificativo "insólutos" genera certidumbre en el sentido de que la cobranza de los créditos fiscales sólo se realizará respecto de aquéllos cuyo plazo para pagarse o garantizarse hubiese fenecido.

Aunado a ello y con la finalidad de evitar el reenvío al Código Fiscal de la Federación para conocer el contenido de los créditos fiscales, consideramos pertinente indicar su origen, por lo cual se hace necesaria la mención de los rubros que integran este concepto, como lo es la obligación jurídico-tributaria, sus accesorios, las indemnizaciones y sanciones impuestas por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales, las multas administrativas y las sanciones económicas impuestas a los gobernados y a los servidores públicos.

Teniendo presentes las observaciones anteriores, proponemos que la reforma de mérito sea en el tenor siguiente:

"Artículo 22.- ...

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito; ni la efectuada por la autoridad administrativa a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución para el pago de los créditos fiscales insolutos, derivados del incumplimiento en el pago de los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos,

contribuciones de mejoras, sus respectivos accesorios, sanciones pecuniarias establecidas por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales, multas administrativas y sanciones económicas ordenadas a los gobernados y a los servidores públicos..."

Lo cual facultará al Poder Ejecutivo para realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución y obtener el pago forzado de los referidos ingresos, purgando el vicio de inconstitucionalidad del que actualmente adolece. En efecto, al reformarse el precepto en comento se permitirá que el procedimiento económico coactivo tenga sustento constitucional así como también que encuentre apoyo su asignación al Poder Ejecutivo, lo que eliminará el vicio de inconstitucionalidad del que actualmente adolece este medio coactivo.

Aunado a ello, los términos en los cuales proponemos la reforma del artículo 22 constitucional permitirá la integración plena del Procedimiento Administrativo de Ejecución como facultad del Poder Ejecutivo en el texto de la Carta Magna. Bástenos reiterar que de realizarse la reforma en el sentido indicado, se consignará una facultad expresa del Poder Ejecutivo, la cual quedará reiterada por la diversa implícita consagrada en la fracción XX del artículo 89 constitucional, que señala como facultades y obligaciones del Presidente de la República aquellas que le sean expresamente conferidas por la Constitución y distintas de las enumeradas por las demás fracciones del artículo de mérito.

Además, la reforma de marras tendrá aceptación por el artículo 73 constitucional, el cual consigna en su fracción XXX la facultad del Congreso de la Unión para expedir las leyes que sean necesarias para hacer efectivas tanto sus propias facultades como también las conferidas por la Constitución Política a los Poderes Ejecutivo y Judicial.

En suma, al consignarse expresamente la potestad de cobro a favor el Poder Ejecutivo se permite su integración plena en el texto constitucional en virtud de su reiteración a través de la facultad implícita o residual señalada en la fracción XX del artículo 89 constitucional. Asimismo, se permite su reglamentación o pormenorización legal a través de la atribución del Poder Legislativo para expedir las leyes necesarias a efecto de permitir la realización de sus facultades y de las conferidas por la Constitución en favor de los demás Poderes.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El régimen del Estado de derecho denota el sometimiento del ente estatal al orden jurídico; el derecho se estatuye como el rector de la actividad del Estado mediante el establecimiento de principios y dogmas que acotan su poder, sujetándolo a los imperativos contenidos en los diferentes ordenamientos que integran el orden jurídico, de entre los cuales la Constitución Política se ubica en la cúspide.

SEGUNDA.- El Estado de derecho tiene vigencia en México en virtud de la existencia de un régimen jurídico que subordina la actividad estatal a sus lineamientos, traduciéndose en la observancia y obligatoriedad del derecho para el Estado, cuyo *imperium* se encuentra limitado mediante la consagración del principio de división de poderes y de los derechos público-subjetivos de los gobernados; además de la presencia de medios jurídicos encaminados al control y medida del poder público, así como también la eliminación de todo margen de discreción en el proceder de las autoridades.

TERCERA.- El principio de legalidad –elemento *sine quanon* del Estado de derecho– exige que todo acto de autoridad proveniente de los órganos que integran el gobierno del Estado se encuentre adecuado a los imperativos contenidos en los cuerpos jurídicos, excluyendo la actuación arbitraria y caprichosa de la autoridad. Tal principio se revela en los requisitos de constitucionalidad y legalidad en *strictu sensu*, los que demandan, respectivamente, la obediencia de los mandatos prescritos en la Carta Magna y el apego a las disposiciones contenidas en la legislación secundaria.

contribuciones, con la finalidad de contribuir al gasto público. En virtud de lo cual se trata de una obligación público-subjetiva, establecida a cargo de los contribuyentes y en favor del ente estatal, cuyo fundamento lo encontramos en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna.

NOVENA.- Los derechos público-subjetivos de los gobernados en materia de contribuciones, consisten en la reserva de su imposición a la ley, en el trato equitativo de la norma hacia los contribuyentes, en la proporcionalidad existente entre la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la referida obligación y las tasas o tarifas de los gravámenes, y, finalmente, en el destino de las cantidades obtenidas por sendos ingresos, al gasto público. Garantías que tienen su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Ley Fundamental.

DÉCIMA.- La facultad económico-coactiva consiste en la potestad abstracta del Estado que le permite realizar oficiosamente y unilateralmente el cobro compelido de los créditos fiscales insolutos, sin menester de someter su pretensión de cobro al conocimiento de los tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación con la finalidad de obtener la resolución condenatoria respectiva.

DÉCIMO PRIMERA.- La competencia tributaria conferida al Poder Ejecutivo denota el cúmulo de atribuciones que le permiten percibir el pago de las contribuciones y demás créditos fiscales, ejercer facultades de fiscalización y vigilancia de los sujetos pasivos de la obligación jurídico-tributaria, realizar tareas de orientación para el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales y cobrar los créditos fiscales insolutos.

DÉCIMO SEGUNDA.- La administración tributaria forma parte de la Administración Pública Federal, integrándose por el órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria, y por los organismos públicos descentralizados, que ostentan

CUARTA.- Las garantías individuales representan el cúmulo de derechos que el Estado, en cumplimiento de su deber de autolimitación, reconoce a sus gobernados, asegurándoles determinadas prerrogativas y libertades ante al ejercicio del poder público, limitando así la actuación del aparato estatal en virtud de que ningún acto de autoridad puede contrariarlas ni contradecirlas.

QUINTA.- El Estado, en razón de su poder soberano, tiene la facultad de imponerle a sus gobernados la obligación de aportarle recursos para su sostenimiento, lo cual constituye su potestad tributaria. Misma que se encuentra sujeta al orden jurídico, primordialmente a las disposiciones contenidas en la Constitución Política, siendo conferida para su ejercicio al Poder Legislativo y circunscrita en su expedición a normas material y formalmente legislativas, según mandato expreso de la Carta Magna.

SEXTA.- Las leyes tributarias se encuentran enmarcadas en el respeto a las garantías individuales, motivo por el cual deben observar los derechos público-subjetivos de igualdad e irretroactividad en su aplicación, dirigiéndose a todos los gobernados ubicados en la misma situación, jurídica o de hecho, sin establecer diferencias entre ellos, quedando además, impedidas para gravar situaciones acaecidas con anterioridad a su entrada en vigencia.

SÉPTIMA.- El Estado obtiene los recursos económicos necesarios para su financiamiento a través del ejercicio de su potestad tributaria, como principal fuente de ingresos, así como también de las contraprestaciones obtenidas por los servicios que presta en sus funciones de derecho privado y de la explotación de sus bienes de dominio privado, de los aprovechamientos y de los allegados por concepto de endeudamiento público, los cuales integran el rubro de los ingresos no tributarios.

OCTAVA.- La obligación jurídico-tributaria implica el deber que tienen los gobernados para aportarle recursos al Estado mediante el pago de sus

también el calificativo de "fiscales autónomos", tales como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el diverso del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores, cuyas funciones esenciales consisten en la aplicación de las leyes propias de la materia y la recaudación de los créditos fiscales, de entre los cuales las aportaciones de seguridad social y las diversas de vivienda corresponden en forma exclusiva a los Institutos Mexicano del Seguro Social y el del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

DÉCIMO TERCERA.- Disentimos de los argumentos sostenidos por un sector del foro jurídico en relación a los organismos fiscales autónomos, el cual objeta su capacidad para realizar funciones como autoridad en materia tributaria en razón de que no forman parte de la Administración Pública Centralizada, pues contrario a su opinión, dichos organismos, no obstante su pertenencia a la Administración Pública Paraestatal, sí forman parte del poder administrativo, de modo tal que ostentan la referida calidad autoritaria en esta materia.

DÉCIMO CUARTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución consiste en el conjunto de actos administrativo-fiscales mediante los cuales el Estado ejerce su facultad económico-coactiva para hacer efectivo un crédito fiscal insoluto, requiriendo el pago de su importe al deudor del erario público, embargando bienes de su propiedad ante su incumplimiento y rematándolos para obtener el monto correspondiente al adeudo fiscal.

DÉCIMO QUINTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución ostenta la característica de ejecutoriedad del acto administrativo, por cuya virtud la actuación de la autoridad fiscal se desarrolla unilateral y oficiosamente, permitiéndole la ejecución de sus resoluciones sin necesidad de una orden judicial, siendo suficiente para la incoación del procedimiento de mérito, la resolución administrativa respectiva, misma que se dirige al deudor fiscal y le exige el pago del crédito insoluto.

DÉCIMO SEXTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución comprende diversas fases, relacionadas entre sí y encaminadas a un objetivo: la satisfacción de un crédito fiscal. De modo tal que, inicia con una resolución ejecutoria como lo es el mandamiento de ejecución, al cual le siguen diversas actuaciones como lo son la diligencia de requerimiento de pago, el embargo de bienes, su avalúo, el remate de los mismos, culminando con la aplicación del producto obtenido al pago de la consabida deuda, pudiendo verificarse o no la figura del abandono de bienes en favor del fisco.

DÉCIMO SÉPTIMA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución culmina con la privación definitiva de los bienes embargados a los gobernados, en virtud de que su aplicación al pago de los créditos fiscales insolutos a través de las figuras del remate, enajenación directa o adjudicación en favor de la hacienda pública, representa la sustracción de los mismos de la esfera jurídica del ejecutado en forma definitiva y permanente.

DÉCIMO OCTAVA.- La supremacía constitucional implica un aspecto fundamental del Estado de derecho, denotando el atributo esencial de la Carta Magna por virtud del cual se sitúa en la cúspide del orden jurídico, distinguiéndose del resto de las normas jurídicas, a las que condiciona en su emisión y contenido; sus imperativos se dirigen a las autoridades del Estado, por lo que todo acto procedente de ellas debe acatarlos. Así lo dispone el artículo 133 constitucional.

DÉCIMO NOVENA.- El término "inconstitucionalidad" hace alusión a un vicio de un acto de autoridad en *lato sensu* que contraviene los lineamientos señalados en el texto constitucional. Siendo que dicha contrariedad puede ser de carácter formal o material, atendiendo a si el acto de autoridad es emitido en contraposición al procedimiento que la Carta Magna previene, o bien, si su ámbito material es contrario a los principios de la Ley Suprema.

VIGÉSIMA.- Disentimos del criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, así como también por diversos doctrinarios, en relación a la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, pues sus argumentos devienen infundados para demostrar el apego del procedimiento de mérito a la Norma Fundamental, toda vez que al carecer de fundamento en el texto constitucional conculca la garantías de los gobernados, específicamente la de competencia prevista por el artículo 16 constitucional.

VIGÉSIMO PRIMERA.- No compartimos los puntos de vista de los autores que objetan la constitucionalidad del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en virtud de que no revelan su verdadero aspecto inconstitucional, como lo es la incompetencia del Poder Ejecutivo para privar de sus bienes a los gobernados con motivo del pago de los créditos fiscales insolutos.

VIGÉSIMO SEGUNDA.- El Poder Legislativo no puede, so pretexto del ejercicio de su facultad normativa implícita –prevista en el artículo 73, fracción XXX, de la Carta Magna–, conferir atribución legal alguna al Poder Ejecutivo, respecto de la cual la Constitución es omisa en establecerla en su favor.

VIGÉSIMO TERCERA.- La facultad del Poder Ejecutivo para ejecutar las leyes –consignada en el artículo 89, fracción I, de la Ley Fundamental– no constituye una potestad ilimitada que le permita efectuar funciones distintas de las que integran su competencia, contrariando los lineamientos de la propia Constitución Política, ni tampoco lo autoriza para transgredir los derechos fundamentales de los gobernados.

VIGÉSIMO CUARTA.- La facultad para privar a los gobernados de sus bienes es reservada en forma exclusiva a la competencia del Poder Judicial, según mandato expreso del artículo 14 de la Constitución, por lo que cualquier menoscabo realizado en su patrimonio por autoridad diversa implica una

excepción a la regla y que requiere para su validez de la previsión expresa en el propio texto constitucional. De otra forma sería inconstitucional.

VIGÉSIMO QUINTA.- La potestad para aplicar el producto de los bienes de los gobernados al pago de impuestos y multas corresponde al Poder Judicial, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, por lo que la aplicación realizada por autoridad diferente, como lo es la efectuada por el Poder Ejecutivo mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución, conculca el derecho público-subjetivo que se desprende del citado precepto.

VIGÉSIMO SEXTA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución deviene en un acto inconstitucional, pues a merced del mismo el Poder Ejecutivo priva de bienes a los gobernados con motivo del cobro coactivo de los adeudos fiscales, sin que –conforme al texto constitucional– cuente con dicha atribución dentro de su competencia. Debido a ello, conculca los derechos público-subjetivos de los gobernados, incumpliendo con el requisito que exige la garantía de seguridad jurídica de competencia constitucional prevista en el artículo 16 de la Norma Fundamental.

VIGÉSIMO SÉPTIMA.- Debe reformarse la Constitución en aras de brindarle fundamento al Procedimiento Administrativo de Ejecución, purgando el vicio de inconstitucionalidad del que adolece. La reforma de mérito debe practicarse al segundo párrafo del artículo 22 constitucional, indicándose que la aplicación total o parcial de los bienes de los gobernados para el pago de los créditos fiscales corresponde al Poder Ejecutivo. Dicha reforma debe precisar lo siguiente:

“Artículo 22.- ...

No se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito; ni la efectuada por la autoridad administrativa a través del Procedimiento

Administrativo de Ejecución para el pago de los créditos fiscales insolutos, derivados del incumplimiento en el pago de los impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, sus respectivos accesorios, sanciones pecuniarias establecidas por los daños y perjuicios ocasionados a la Hacienda Pública Federal o al patrimonio de los entes públicos federales, multas administrativas y sanciones económicas ordenadas a los gobernados y a los servidores públicos...”

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría general del acto administrativo. Quinta edición. Porrúa. México, 1983.

ARELLANO GARCÍA, Carlos. La supremacía constitucional en 75º aniversario de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Porrúa. México, 1992.

ARNÁIZ AMIGO, Aurora. El Estado y sus fundamentos institucionales. Trillas. México, 1995.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional. Décimo tercera edición. Porrúa. México, 2000.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. El Juicio de Amparo. Vigésimo sexta edición. Porrúa. México, 1989.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las garantías individuales. Trigésimo tercera edición. Porrúa. México, 2001.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Cuarta edición. Oxford University Press. México, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Décimo octava edición. Porrúa. México. 1999.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Segunda edición. Limusa - Noriega Editores. México, 2002.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Cuarta edición. Limusa - Noriega Editores. México, 2003.

DÍAZ GONZÁLEZ, Raúl. Temas fiscales selectos. Los procedimientos fiscales. Gasca Sicco. México, 2003.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo. Derecho Civil. Parte general, personas, cosas, negocio jurídico e invalidez. Quinta edición. Porrúa. México, 1996.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos. Trigésimo primera edición. Porrúa. México, 1997.

FRAGA, Gabino. Derecho Administrativo. Trigésimo novena edición. Porrúa. México, 1999.

FRIEDRICH, Carl Joachim. La filosofía del Derecho. (Die philosophie des Rechts in Historischer Perspektive). Traducida por Margarita Álvarez Franco. Fondo de Cultura Económica. México, 1964.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Carlos. Democracia, jueces y control de la administración. Cuarta edición. Civitas. Madrid, 1998.

GARCÍA DEL CORRAL, D. Ildefonso. Cuerpo del Derecho Civil Romano. Primera parte, Instituta-Digesto. Jaime Molines Editor - Editorial Lex Nova. Madrid, 1989.

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. Introducción al estudio del Derecho. Cuadragésimo octava edición. Porrúa. México, 1996.

GONZÁLEZ GONZÁLEZ, María de la Luz. Valores del Estado en el pensamiento político. Segunda edición. Mc Graw Hill. México, 1997.

HALLIVIS PELAYO, Manuel. Tratado de derecho fiscal y administración tributaria. Tax Editores Unidos - Instituto Nacional de Administración Pública. México, 2000.

INSTITUTO FEDERAL ELECTORAL. Los derechos civiles y políticos fundamentales y el sistema federal de gobierno. Serie eslabones de la democracia, tomo 1. Segunda edición. Instituto Federal Electoral. México, 2001.

JARACH, Dino. El hecho imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Revista de Jurisprudencia Argentina. Buenos Aires, 1943.

KELSEN, Hans. La garantía jurisdiccional de la Constitución (la justicia constitucional) (La garantie jurisdictionnelle de la Constitution (La justice constitutionnelle)). Traducido por Rolando Tamayo y Salmerón. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2001.

KELSEN, Hans. Teoría Pura del Derecho (Reine rechtslehre). Traducido por Roberto J. Verlengo. Novena edición. Porrúa. México, 1997.

LUCERO ESPINOZA, Manuel. Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Sexta edición. Porrúa. México, 2000.

MAQUIAVELO, Nicolás. El Príncipe. Colección "Sepan cuantos..." número 152. Décimo séptima edición. Porrúa. México, 1999.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano. Décimo tercera edición. Porrúa. México, 1997.

MEJÍA, Miguel. Errores constitucionales. Universidad Nacional Autónoma de México. México, 1997.

OJEDA PAULLADA, Pedro. Al servicio de la justicia 1995-1997. Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje. México, 1998.

OVALLE FAVELA, José. Garantías constitucionales del proceso. Segunda edición. Oxford University Press. México, 2002.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Segunda edición. Porrúa. México, 1976.

RABASA, Emilio Óscar. Historia de las Constituciones mexicanas. Segunda edición. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2000.

RANGEL SOLÓRZANO, Salvador y LARA SOLÍS, Karla María. Guía del extranjero. Colección Leyes comentadas. Oxford University Press. México, 1999.

REYES REYES, Pablo Enrique. La acción de inconstitucionalidad. Derecho procesal constitucional. Oxford University Press. México, 2000.

ROCHA DÍAZ, Salvador. Estudio de la fracción IV del artículo 31 constitucional y su interpretación jurisprudencial en Estudios Jurídicos en memoria de Alfonso Noriega Cantú. Porrúa. México, 1991.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. Segunda edición. Oxford University Press. México, 2001.

ROUSSEAU, Juan Jacobo. El contrato social o principios de Derecho político. Colección "Sepan cuantos..." número 113. Décimo tercera edición. Porrúa. México, 2002.

RUIZ MORENO, Ángel Guillermo. Nuevo Derecho de la Seguridad Social. Quinta edición. Porrúa. México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Segunda edición. Porrúa. México, 2001.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Décimo segunda edición. Cárdenas editor y distribuidor. México, 2000.

SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. Segundo curso. Vigésima edición. Porrúa. México, 2000.

TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Trigésimo cuarta edición. Porrúa. México, 2001.

TENA RAMÍREZ, Felipe. Leyes Fundamentales de México. 1808-1995. Décimo novena edición. Porrúa. México, 1995.

VALADÉZ, Diego. Problemas del Estado de Derecho. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2002.

VALLARTA, Ignacio Luis. Cuestiones Constitucionales, Tomo III. Librería de Porrúa Hermanos y Compañía. México, 1975.

VALLARTA, Ignacio Luis. Estudio sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva. Imprenta del Gobierno. México, 1885.

BIBLIOGRAFÍA PARA LA ELABORACIÓN DE TESIS

ARELLANO GARCÍA, Carlos. Métodos y técnicas de la investigación jurídica. Segunda edición. Porrúa, México, 2001.

AZÚA REYES, Sergio. Metodología y técnicas de la investigación jurídica. Quinta edición. Porrúa. México, 2003.

LARA SÁENZ, Leoncio. Procesos de Investigación Jurídica. Quinta edición. Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2000.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley de Contribución de mejoras por obras públicas federales de infraestructura hidráulica.

Ley de Ingresos de la Federación.

Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Ley del Seguro Social.

Ley del Servicio de Administración Tributaria.

Ley Federal de Entidades Paraestatales.

Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley Orgánica de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

OTRAS FUENTES

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y Amparo. Quinta edición. Porrúa. México, 1997.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Diccionario de Derecho Fiscal. Oxford University Press. México, 1998.

COLEGIO DE PROFESORES DE DERECHO PROCESAL, FACULTAD DE DERECHO DE LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO. Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 4, Derecho procesal. Harla. México, 1997.

CHÁVEZ CASTILLO, Raúl. Biblioteca Diccionarios Jurídicos Temáticos, Volumen 7, Juicio de Amparo. Harla. México, 1997.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS. Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomos I, A-B; II, C; III, D-E; IV, F-L; V, M-P; VI, Q-Z; VIII, Derecho Constitucional, Derecho Administrativo. Porrúa - Universidad Nacional Autónoma de México. México, 2002.

PALLARES, Eduardo. Diccionario Teórico y Práctico del Juicio de Amparo. Quinta edición. Porrúa. México, 1982.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto. Diccionario de términos fiscales, Tomos I, A-H, y II, I-Z. Tercera edición. Tax Editores Unidos. México, 2001.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Amparo contra el procedimiento de reformas a la Constitución. Serie debates del Pleno. México, 1997.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. La garantía de audiencia en materia fiscal. Serie debates del Pleno. México, 1997.

Revista PAF, Prontuario de Actualización Fiscal, número 290, 1ª quincena, noviembre 2001, Gasca Sicco.

CD-ROM "Compila VII Legislación federal y del Distrito Federal". Disco óptico editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2003.

CD-ROM "Ius 2003". Disco óptico editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2003.

CD-ROM "La Constitución Política y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación 2003". Disco óptico editado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2003.

Página electrónica del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México: www.juridicas.unam.mx

Página electrónica de la Suprema Corte de Justicia de la Nación: www.scjn.gob.mx

Página electrónica de la Cámara de Diputados: www.diputados.gob.mx

Página electrónica del Servicio de Administración Tributaria: www.sat.gob.mx

Proyecto de Ley de Amparo Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 2001.