

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 157 FRACCIÓN SEGUNDA DEL CÓDIGO
FISCAL FEDERAL Y LA NECESIDAD DE DELIMITAR EL CONCEPTO
INDISPENSABLE”**

T E S I S

QUE PRESENTA:

MIRIAM RÍOS RUBIO

PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIADA EN DERECHO

ASESOR: DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO

MÉXICO, DF. JUNIO DE 2007.



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.

DEDICATORIAS

A Dios por permitirme llegar a este momento

A mí madre por su comprensión y apoyo

A la Universidad Nacional Autónoma de México por todo lo que hasta la fecha me ha dado y espero poder retribuirle siendo una buena universitaria.

A todos los maestros por su apoyo académico y enseñanzas

A Edgar por su apoyo y amistad

A la Dra. Margarita Palomino Guerrero por su paciencia.

INDICE

CAPÍTULO I

1. Régimen financiero del Estado.....	1
1.1 Principios constitucionales de las contribuciones.....	8
1.1.2 Principio de igualdad.....	14
1.1.3 Principio de proporcionalidad.....	23
1.1.4 Principio de destino de gasto publico.....	29
1.1.5 Principio de generalidad.....	34
1.1.6 Principio de legalidad.....	37
1.2 Fuentes de ingreso del Estado.....	46
1.2.1 Concepto.....	48
1.2.2 Ingresos fiscales.....	49
1.2.3 Ingresos no fiscales.....	56

CAPÍTULO II

2. OBLIGACIÓN FISCAL

2.1 Concepto.....	60
2.2 Nacimiento de la obligación fiscal.....	63
2.3 Fecha de cumplimiento de la obligación fiscal.....	71
2.4 Consecuencia ante el no cumplimiento de la obligación fiscal.....	74
2.5 Determinación y liquidación del crédito fiscal.....	80
2.6 Facultades de la autoridad para hacer exigible el pago del crédito fiscal.....	93

CAPÍTULO III

3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 Concepto de procedimiento administrativo de ejecución.....	98
3.2 Características.....	102
3.3 Naturaleza jurídica.....	107
3.4 Etapas del procedimiento administrativo de ejecución.....	109
3.4.1 Orden de requerimiento de pago y embargo y su notificación.....	109

3.4.2	Diligencia de requerimiento de pago y embargo.....	114
3.4.2.1	Señalamiento de bienes por el contribuyente.....	120
3.4.2.2	Señalamiento de bienes por el ejecutor.....	122
3.5	Análisis del artículo 157 fracción II del CFF.....	130
3.5.1	Concepto de indispensable.....	131
3.5.2	Concepto de muebles de lujo.....	131
3.5.3	Facultades del ejecutor en la designación de bienes a embargar	
3.5.3.1	La figura del ejecutor y su regulación en el SAT.....	133
3.5.3.2	La figura del ejecutor y su regulación en el RISAT.....	134
3.5.4	Efectos jurídico-fiscales de la libre valoración de bienes indispensables por el ejecutor.....	137
3.5.5	Efectos económicos de la libre valoración de bienes indispensables por el ejecutor.....	140
3.5.6	Criterios del TFJFA respecto de las facultades del ejecutor al designar bienes en el PAE.....	140
3.5.7	Criterios de la SCJN respecto de las facultades del ejecutor al designar bienes en el PAE.....	148

CAPÍTULO IV

4. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y SU VULNERACIÓN EN EL ARTÍCULO 157 FRACCIÓN SEGUNDA DEL CFF

4.1	Concepto de seguridad jurídica.....	153
4.2	Vulneración del principio de seguridad jurídica en el artículo 157 fracción segunda del CFF.....	160
4.3	Inseguridad jurídica del contribuyente ante la falta de una definición legal de la expresión “bienes indispensables”.....	166
4.4	Inseguridad jurídica del contribuyente ante la falta de una definición legal de la expresión “muebles de lujo”.....	167
4.5	Necesidad de reformar la fracción segunda del artículo 157 del CFF.....	168

Conclusiones.....	180
Bibliografía.....	183

INTRODUCCIÓN

La razón por la cual realizamos la presente investigación, obedece a la inquietud que me surgió al presenciar algunas diligencias de embargo durante mi servicio social, en las que el Ejecutor actuó conforme a un contexto con criterios injustos para el deudor, en muchas ocasiones el ejecutor embargó bienes que a su juicio no eran de carácter indispensable.

Y es que, actualmente el artículo 157 fracción II del Código Fiscal de la Federación no contempla una definición o referencia clara de lo que es un bien de uso indispensable y lo que es un bien de lujo, razón por la que es importante que el propio Código delimite la facultad del ejecutor.

Ya que la autoridad hacendaría, no debe pasar por alto los preceptos constitucionales, bajo el argumento de exigir al deudor el pago de manera coercitiva de un crédito fiscal.

Por lo que establecemos como planteamiento del problema: De acuerdo a lo establecido por el artículo 157 fracción II del Código Fiscal de la Federación, ¿Qué se entiende por lo estrictamente indispensable?

Y como hipótesis: Sí actualmente el artículo 157 fracción II del Código Fiscal de la Federación permite que el ejecutor decida lo que a su juicio es indispensable, entonces se deja en un estado total de incertidumbre al gobernado.

Hipótesis que tratamos de demostrar a lo largo de cuatro capítulos, en el primero de ellos denominado principios constitucionales de las contribuciones los cuales son, el principio de igualdad; proporcionalidad; destino al gasto público; generalidad; legalidad; y a las fuentes de ingreso del Estado.

En el segundo intitulado obligación fiscal, su nacimiento; la fecha de cumplimiento; las consecuencias del no cumplimiento de la obligación fiscal; y la determinación y liquidación del crédito fiscal.

Y en el tercero el procedimiento administrativo de ejecución; así como sus características; naturaleza jurídica; sus etapas; la diligencia de requerimiento de pago y embargo; y el análisis del artículo 157 fracción II.

El cuarto capítulo lo dedicamos a la trascendencia e importancia del principio de seguridad jurídica y su vulneración en el artículo 157 fracción segunda; la inseguridad jurídica del contribuyente ante la falta de una definición legal de bienes indispensables y bienes de lujo por lo que, podemos concluir que el artículo 157, fracción II requiere una reforma, en la cual se integre una definición o una referencia clara de lo que son muebles de uso indispensable, y por ende la derogación de la parte en donde se le otorgan facultades amplias al ejecutor para embargar los que a su juicio considere.

Con ello delimitar el juicio del ejecutor sobre el patrimonio del deudor ya que éste está protegido por el artículo 123 en su fracción XXVIII, y el artículo 727 del Código Civil Federal que es de aplicación supletoria, de acuerdo a lo establecido por el artículo 5 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, al expresar que el patrimonio de la familia es inembargable.

Con la presente investigación pretendemos dar mayor certeza al deudor de un crédito fiscal, ya que existe una laguna grave en la fracción II del artículo 157 del Código Fiscal de la Federación, al dejar a juicio del ejecutor la designación de bienes indispensables en el PAE, dejando al deudor en total incertidumbre jurídica al embargar el patrimonio de la familia, mismo que se integra por la casa habitación de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 723 del Código Civil Federal, que es de aplicación supletoria de conformidad por lo establecido en el artículo 5 párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación. No obstante lo anterior el patrimonio de la familia es inembargable de acuerdo a lo establecido por la fracción XXVIII del artículo 123 de la Constitución

Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por lo tanto el Ejecutor esta actuando sin respetar los mandamientos constitucionales al embargar bienes indispensables en el PAE como es el patrimonio de la familia.

CAPITULO I

1. REGIMEN FINANCIERO DEL ESTADO

Es necesario abordar el régimen financiero del Estado, para dejar en claro los elementos que utiliza éste al allegarse recursos pecuniarios, que requiere para subsistir y poder cumplir con sus tareas públicas.

Para hablar de régimen financiero del Estado, que es una de sus actividades principales abordaremos el tema de Poder Público atendiendo a la definición que nos da *Gabino Eduardo Castrejón García* que a la letra dice “*el Poder Público es un conjunto de órganos en los que se deposita la autoridad de los poderes del Estado.*”¹

De lo anterior podemos señalar, que el poder público emana del pueblo como lo indica la ley fundamental y se deposita en los tres poderes del Estado Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y es delegado por estos a sus subordinados según sean sus funciones.

Por lo que, el poder público, es la fuente de la cual emana la potestad tributaria ejercida por el Estado, mediante la cual se allega de recursos económicos, mismos que obtiene estableciendo tributos y exigiendo su pago a los ciudadanos sujetos a su jurisdicción. Atendiendo a lo anterior podemos mencionar que la Potestad Tributaria es aquélla que se encuentra contemplada en el artículo 31 fracción IV:

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.

Para *Miguel Acosta Romero* la Potestad Tributaria es “*la Facultad que, posee el Estado, como ente supremo, que haciendo uso de su soberanía establece*

¹ CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. “Derecho Tributario. Ed. Cárdenas, México 2002. p, 107.

tributos y exige el pago de ellas a las personas sometidas a su jurisdicción, para cubrir el gasto público".²

En este orden de ideas, es importante también estudiar la Función Pública; misma que alude al régimen jurídico aplicable al personal administrativo. La organización, funcionamiento y distribución de competencia entre los órganos del Estado a quienes se encomienda la realización de sus fines con los medios de que dispone.³

Así la función pública en conclusión es la relación jurídica laboral que existe entre el Estado y sus trabajadores. Para que el Estado cumpla con sus funciones, requiere de medios económicos que le permitan la realización de sus fines. La idea de bien común no puede cumplirse y materializarse sin los recursos económicos necesarios para desarrollar sus actividades.

Al hablar de satisfactores, necesidades, y la obtención de recursos, necesariamente se debe abordar el tema de Finanzas Publicas, que nos dan la idea fundamentalmente de dinero.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina *finer*, que significa "terminar, pagar". Así el concepto hace referencia a todo lo relativo a pagar y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la manera en que se obtuvo, a fin de estar en posibilidad de lograr el finiquito.

Las finanzas públicas constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la actividad tendiente a la

² ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 2ª.edición. México; 1993. p. 514.

³ Cfr. CD, THESAURUS JURÍDICO MILLENIUM, Producto de D.I.S.C. Derechos Reservados © Copyright, México MMI, No. De serie : 8,189.

obtención, manejo y aplicación de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.⁴

Para dejar más claro el tema de finanzas públicas es importante analizar la Actividad Financiera del Estado y la Rectoría Económica del Estado y por la primera se entiende como la actividad que realiza el Estado para obtener los fondos necesarios destinados a satisfacer las necesidades públicas; es decir; puede tener un doble aspecto, entradas y salidas, activo y pasivo, gastos e ingresos.⁵

En cuanto a la Rectoría Económica podemos decir que es el conjunto de facultades a favor de los órganos competentes del Estado para dirigir la vida económica de la nación, es decir, de la población del Estado Federal Mexicano, lo que significa una limitación de las actividades de los particulares en este aspecto.⁶

Las bases y régimen normativo de la función pública tiene como pilar el servicio público, mismo que se desprende de la propia Constitución y las leyes reglamentarias.

También podemos hacer mención de la Ley de Ingresos de la Federación que emite cada año el Poder Legislativo en cumplimiento por lo dispuesto en el artículo 74 en su fracción IV de la Constitución, de acuerdo con su atribución establecida en la fracción VII del artículo 73, que a la letra disponen:

Artículo 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:
IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado

⁴ Cfr.- **DELGADILLO GUTIERREZ**, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ed.4ª. , Ed. Limusa, México 2003, p. 18

⁵ Cfr.- **ACOSTA ROMERO**, MIGUEL; Op. Cit. p. 508.

⁶ Cfr. **GALINDO CAMACHO**, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1993, p. 161.

por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Para la revisión de la Cuenta Pública, la Cámara de Diputados se apoyará en la entidad de fiscalización superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la Ley.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o justificación en los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del Despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven;...”

Artículo 73. El congreso tiene facultad:

Fracción VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;...”

Así el Estado obtiene recursos mediante la imposición de contribuciones a los particulares, de la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, de empréstitos vía interna o externa que obtiene.

El manejo de los recursos obtenidos por el Estado esta a cargo de la administración pública, centralizada y paraestatal.

El derecho financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado y puede definirse de la siguiente forma:

“Conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan los ingresos y egresos del Estado, esto es, se trata de los preceptos legales que nos precisan la forma de establecer las contribuciones y demás ingresos por vías de derecho público y privado, así como las normas concernientes a la recaudación, administración y erogación de dichos ingresos ...

La palabra financiero alude a lo que es relativo a la hacienda pública”⁷

Por lo que el Derecho Financiero es *“el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”⁸*.

El Derecho Financiero en esencia regula la actividad hacendaría del propio Estado, y podemos señalar que le corresponde al Poder Legislativo establecer las normas para el desarrollo de la actividad financiera, y autorizar al Poder Ejecutivo Para que este recaude ingresos y realice egresos.

El Derecho Financiero en síntesis regula el establecimiento de los tributos y la forma de obtener los recursos por parte del Estado y lo relativo al gasto público.

Por otra parte el Régimen Financiero del Estado es la forma en que se gobiernan o se administran las finanzas del Estado que le permiten obtener recursos económicos por medio de la imposición de impuestos, por la venta de

⁷ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Segundo Curso de Derecho Administrativo, Porrúa, México; 1998, p. 80-83.

⁸ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. Derecho tributario mexicano. Editorial trillas. México; 1997.. p. 29.

sus bienes, derivado de empréstitos, para otorgar a la población bienes y servicios esto a través de las erogaciones o egresos, convirtiendo estos gastos en satisfactores entre ellos educación, salud, entre otros.

En cuanto a las fuentes de ingreso del Estado, es decir todo lo referente a los ingresos del Estado lo trataremos de manera más amplia en la última parte de este capítulo.

En cuanto a los egresos o gastos públicos estos son todas las erogaciones que realiza el Estado en el cumplimiento de sus tareas públicas y por ende se vinculan directamente con el Presupuesto de Egresos, que se integra también con el gasto público. El Maestro Gabino Fraga en atención a esto menciona lo siguiente:

La Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público de 29 de diciembre de 1976 determina que el Presupuesto de Egresos de la Federación es el que aprueba la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo para expresar durante el periodo de un año a partir del 1° de Enero las actividades, las obras y los servicios que respectivamente correspondan al Poder Legislativo, al Poder Judicial, a la Presidencia de la República, a las Secretarías de Estado, a los Departamentos administrativos, a la PGR, a los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos que se determine incluir en dicho presupuesto.⁹

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la encargada de dirigir las actividades de programación, presupuesto, y evaluación del gasto público Federal.

⁹ Cfr.- **FRAGA**, Gabino. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, ed. 40, México; 2000, p. 328

En este orden de ideas podemos mencionar que el Gasto Público es la erogación que realiza el Estado en cumplimiento de su actividad, que siempre es de interés general y conforme a las disposiciones legales.¹⁰

El gasto público va en relación con el crecimiento de la población, y con el monto recaudado por la autoridad hacendaría. Para dejar más claro el tema de gasto público la Ley de Presupuesto, Contabilidad y gasto público Federal en su artículo segundo define el gasto público como:

Artículo 2.- El gasto público Federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- I. El Poder Legislativo,
- II. El Poder Judicial,
- III. La Presidencia de la República,
- IV. Las secretarías de Estado y departamentos administrativos y la Procuraduría General de la República,
- V. El Departamento del Distrito Federal,
- VI. Los organismos descentralizados,
- VII. Las empresas de participación estatal mayoritaria,
- VIII. Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas en las fracciones VI y VII.

Sólo para los efectos de esta Ley, a las instituciones, dependencias, organismos, empresas y fideicomisos antes citados se les denominará genéricamente como "entidades", salvo mención expresa.

Sí el Estado no puede hacer frente a sus tareas públicas, con el monto de lo recaudado por la autoridad hacendaría, en el ejercicio fiscal correspondiente, puede recurrir a créditos o a la deuda pública.

En relación a lo anterior podemos definir los Créditos del Estado diciendo que son consecuencia de un acto de soberanía, o bien como resultado de un acto en que el Estado interviene con un carácter semejante al que tiene un particular en los actos jurídicos de la vida civil.¹¹

¹⁰ Cfr.- **ACOSTA ROMERO**, Miguel. Op. Cit. , p. 510.

¹¹ Cfr.- **FRAGA**, Gabino, Op. Cit. p.391.

En cuanto a la Deuda Pública *Castrejón García* la define como, “*el conjunto de obligaciones del sector público de un país en un momento dado. A estas obligaciones, también se les reconoce con el nombre de circulación o tenencia de la deuda*”.¹²

La Ley General de Deuda Pública define el Término deuda como el conjunto de obligaciones de pasivos, directos o contingentes, derivados de financiamiento y a cargo de las dependencias y entidades del Ejecutivo Federal. Lo anterior con base en el artículo primero :

Artículo 1.- Para los fines de esta ley, la deuda pública está constituida por las obligaciones de pasivo, directas o contingentes derivadas de financiamientos y a cargo de las siguientes entidades:

I.- El Ejecutivo Federal y sus dependencias;

II.- El Departamento del Distrito Federal;

III.- Los organismos descentralizados;

IV.- Las empresas de participación estatal mayoritaria;

V.- Las Instituciones que presten el servicio público de banca y crédito, las organizaciones auxiliares nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y las de finanzas, y

VI.- Los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas en la fracciones II al V.

En conclusión podemos entender por deuda pública el conjunto de obligaciones contraídas por un Estado que pagará en un futuro.

Así el régimen financiero del Estado se conforma de una serie de elementos jurídicos y metajurídicos que le permiten cumplir con sus funciones presupuestales. Las de carácter político inciden directamente en la distribución del gasto público para luego materializarse en las leyes y, ser cumplidas por los órganos estatales facultados para ello.

1.1. PRINCIPIO CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Los principios constitucionales de los impuestos son aquellas normas que encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por lo tanto a ellos debe sujetarse el Estado y sus funcionarios al ejercer la

¹² CASTREJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo, Op. Cit. p. 128.

actividad tributaria, y el contribuyente en lo que compete también a sus obligaciones debe respetar los lineamientos.

Es de vital importancia conocer nuestros derechos fundamentales, ya que representan para cada uno de nosotros una posibilidad de protección y seguridad jurídica.

Si bien es cierto que el Estado debe dar cumplimiento a sus obligaciones encomendadas constitucionalmente, debe también allegarse de recursos pecuniarios para poder cumplir con sus deberes.

Para abordar el tema de los principios constitucionales, es de vital importancia tener en consideración el término "garantía". En un estricto sentido, se entiende por garantía constitucional el conjunto de instrumentos o elementos procesales, establecidos por la norma fundamental, con el objeto de restablecer el orden constitucional cuando el mismo sea transgredido por un órgano de autoridad.

No obstante ello, al término garantía, referido al derecho constitucional, se le han dado diversos significados, entre los cuales podemos destacar, siguiendo el pensamiento de Fix-Zamudio, los que a continuación se citan.

a) En primer lugar se han denominado garantías a los derechos humanos fundamentales reconocidos o garantizados por la Constitución. Tal es el significado que le ha dado nuestra Carta Magna vigente al enumerar y describir dichos derechos en sus primeros 29 artículos., integrantes del Capítulo Primero, Título Primero, de esa Norma Fundamental cuando los califica como "garantías individuales"; terminología ciertamente poco precisa en la actualidad.

b) En segundo lugar, podemos traer a colación las ideas de *Carl Schmitt* sobre el particular, ya que para este autor las garantías constitucionales son aquellos derechos que sin ser estrictamente constitucionales, por no referirse a la estructura fundamental del Estado ni a los derechos humanos, el constituyente ha considerado conveniente incluir en la ley suprema para darles mayor solidez, para garantizarlos mejor; tal sería el caso de nuestro artículo 123 constitucional.

c) Finalmente, se ha identificado el término garantía constitucional con el concepto de defensa de la Constitución, es decir, englobando tanto a los medios preventivos como a los represivos, siendo que, se debería referir exclusivamente a estos últimos.¹³

Las garantías sociales por su parte protegen al hombre como integrante de un grupo social, y estas implican un hacer por parte del Estado, en cambio las garantías individuales representan fundamentalmente una abstención por parte del propio Estado.

A través de las garantías sociales se protege a los núcleos de población más débiles y vulnerables. Para ello nacieron éstas garantías y en parte así subsisten, solo que actualmente se han extendido para otorgar protección en general; tal es el caso de la educación y de la seguridad social.¹⁴

La idea de los derechos sociales lleva implícita la noción de: a cada quien según sus posibilidades y sus necesidades, partiendo del concepto de igualdad de oportunidades. Para reglamentar estas garantías sociales, han nacido específicas ramas del derecho.¹⁵

Para una mejor claridad en el tema de las Garantías Individuales podemos mencionar que:

¹³ Cfr. CD, THESAURUS JURÍDICO MILLENIUM, Producto de D.I.S.C. Derechos Reservados © Copyright, México MMI, No. De serie : 8,189.

¹⁴ El concepto de seguridad social es complejo, pues se trata de un concepto equívoco, que se deriva de la conjunción de dos vocablos que por sí mismos no presentan ninguna dificultad para definirlos, pero su judicialización es lo que genera el problema. Sin embargo los autores de la materia han buscado una definición aunque sea, regionalmente aceptada, tal es el caso de la que se propone: “Es la sistematización de instituciones, acciones y esfuerzos que se dan en una colectividad, encaminados a prevenir, restaurar o remediar lesiones o daños, consecuencia del riesgo social y que impiden al ser humano su pleno desarrollo.” **CERVANTES HERRERA**, José. Apuntamientos de seguridad social. Facultad de derecho de la Universidad de Guanajuato, México; 2003. p. 17.

¹⁵ Cfr. CD, THESAURUS JURÍDICO MILLENIUM, Op. Cit.

Garantía Individual se traduce en una relación jurídica que se entabla entre el gobernado como persona física o moral, por un lado, y las autoridades estatales y el Estado por el otro.¹⁶

La palabra garantía proviene del término anglosajón *warranty* o *warrantie*, que significa la acción de asegurar, proteger, defender o salvaguardar, por lo que tiene una connotación muy amplia. Garantía equivale, pues, en su sentido lato, a aseguramiento o afianzamiento, pudiendo denotar también protección, respaldo, defensa, salvaguarda o apoyo.¹⁷

En conclusión Garantías individuales son una serie de derechos que instituye la Constitución, con el objeto de salvaguardar el orden.

Así la potestad tributaria se encuentra regulada en una serie de preceptos constitucionales, tales como, la fracción IV del artículo 31, en donde se contemplan los principios jurídicos en materia tributaria; es decir, el de legalidad, equidad, proporcionalidad, destino al gasto público y generalidad, en cuanto a la adopción de una república, democrática, Federal, el artículo 40; el ejercicio de la soberanía por parte del pueblo en los numerales 39 y 41; el principio de división de poderes en el 49; en las fracciones VII, IX, X y XXIX el artículo 73 las facultades del Congreso de la Unión en materia impositiva; el 115 en materia municipal, importándonos a nosotros su hacienda pública; el 116 trata sobre la vida interna de los estados, siendo de peculiar relevancia, igualmente, la conformación de su hacienda pública; el 117 establece los impedimentos tributarios a cargo de las entidades federativas; en el 118 se establecen facultades limitadas a los estados que requieren del consentimiento del Congreso de la Unión; en el 124 se establece el principio de reserva a favor de las entidades federativas, el artículo 131 es relativo a las facultades de las autoridades Federales para gravar la mercancía que se importe o exporte del país.

¹⁶ Cfr.- **DEL CASTILLO DEL VALLE**, Alberto, Garantías del Gobernado, Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2003, pp.171-172.

¹⁷ Cfr.- **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa, México 2001. p.161.

De los artículos constitucionales referidos podemos afirmar que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público en las tres esferas de competencia, Federal Estatal y Municipal, de manera proporcional y equitativa como disponen las leyes, así como de la esfera de competencia de los Poderes de la Unión, su división y la forma en la que intervienen en la actividad tributaria.

Las garantías constitucionales en materia tributaria, no solo constituyen derechos públicos subjetivos que tienen los gobernados, sino que al mismo tiempo constituyen el límite jurídico-político que se impone al Estado en materia impositiva, ya que este no puede obligar a los contribuyentes a pagar contribuciones que no se apeguen a dichas garantías.

Usualmente los doctrinarios solo incluyen en sus libros, tres principios tributarios, a saber: equidad, legalidad y proporcionalidad, pasando por alto uno más, que considero igualmente relevante, siendo este, el principio de no confiscatoriedad.

PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

El fundamento constitucional lo encontramos en el segundo párrafo del artículo 22 constitucional, que a la letra dispone:

“...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 o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes, en caso del enriquecimiento ilícito, en los términos del artículo 109; ni el decomiso de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquellos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.”

La figura de la confiscación o del decomiso son propias del derecho penal, su doctrina y uso corresponden a esta rama del derecho y no a la del derecho

administrativo y fiscal. El hecho de que un interventor retire un porcentaje de los ingresos de la caja de una empresa intervenida, para recaudar un crédito fiscal adeudado, no implica un acto de confiscación de bienes, toda vez que la confiscación, desde el punto de vista jurídico, consiste en la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido. Si el sancionado pierde sólo parte de sus bienes se trata únicamente de una confiscación parcial, que en derecho mexicano se traduce en el decomiso de los efectos o instrumentos del delito. Aunado a lo anterior, el texto constitucional transcrito, expresamente prevé que no debe considerarse como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

El penalista mexicano y maestro de la facultad de derecho, *Luis Rodríguez Manzanera* define la confiscación en los siguientes términos: *“La llamada confiscación especial, decomiso o comiso, es ante todo una pena accesorio, no utilizada como alternativa de la prisión y consistente en la pérdida de los instrumentos del delito (instrumenta sceleris) y de los beneficios del delito (producta sceleris).”*¹⁸

Los tribunales Federales han definido la confiscación en los siguientes términos: *“Debe entenderse la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación.”*¹⁹

Tomando en cuenta ésta última concepción, la autoridad fiscal a quien se le debe un crédito, y no le es pagado de forma voluntaria debe hacer uso de su poder coactivo previsto por el derecho para asegurar el interés jurídico de la colectividad, por lo que se presume un interés legítimo para el aseguramiento

¹⁸ **RODRÍGUEZ MANZANERA**, Luis. La crisis penitenciaria y los sustitutivos de prisión. Porrúa, México; 1998. pp, 74 y 75.

¹⁹ Tesis aislada. Novena época, Pleno. Semanario Judicial de la federación y su gaceta. Tomo III, mayo de 1996. p. 55

de bienes del deudor del crédito fiscal incumplido. Tampoco se puede considerar confiscación de bienes el aseguramiento de los mismos, aunque se trate de una autoridad distinta a la judicial, ya que no se trata de una pena sino una medida preventiva, precautoria.

Asimismo, no hay confiscación cuando parte de los bienes del deudor le son retirados para el pago de un impuesto o una multa, criterio que se ve robustecido con la tesis que a continuación se cita.

Tipo de documento: Tesis aislada

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Agosto de 1996

Página: 644

CONFISCACION. ACTOS QUE NO LA CONSTITUYEN. El hecho de que un interventor retire el diez por ciento de los ingresos de la caja de una empresa, para recaudar un crédito fiscal proveniente de impuestos y accesorios, no implica un acto de confiscación de bienes prohibido por el artículo 22 constitucional, en razón de que la confiscación, desde el punto de vista jurídico, se define como la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido y, por tanto, lo típico de dicha figura consiste en que el penado pierde la totalidad de sus bienes en razón del delito cometido. Si pierde sólo parte de ellos se estará en presencia de la llamada confiscación parcial, que en derecho mexicano se traduce en el decomiso de los efectos o instrumentos del delito. Además, el párrafo segundo del indicado normativo constitucional, expresamente prevé que no debe considerarse como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Por consiguiente, el Juez de Distrito a quo indebidamente suspendió de plano dicho acto.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DECIMO TERCER CIRCUITO.

Suspensión de plano en revisión 218/96. Administrador Local de Recaudación de Oaxaca. 23 de mayo de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Alvaro Ovalle Alvarez. Secretaria: Araceli Cuéllar Mancera.

1.1.2 PRINCIPIO DE IGUALDAD

Todos los seres humanos tenemos rasgos que nos asemejan con los demás, pero también existen diferencias que nos caracterizan de ellos; por ejemplo, todos los seres humanos compartimos el mismo conjunto de caracteres biológicos; compartimos los mismos mecanismos psicológicos; contamos con las mismas funciones humanas, etc. Sin embargo, señala *Spota Valencia*, que en estos mismos campos se hayan diferencias entre los hombres. Uno de los aspectos en que se diferencian los seres humanos es por las determinantes

sociales; es decir, por las funciones que realizan, tales como la profesión que ejercen, por el rango que ocupan en los varios grupos de que forman parte, por su posición económica, por su influencia sobre otros sujetos, etc.²⁰

El principio de igualdad no solo se dirige a las órganos jurisdiccionales para que respeten la igualdad de las partes en el proceso, o a las autoridades administrativas para impedir que otorguen privilegios o hagan discriminaciones que atenten en contra de dicho principio, sino también al legislador para que no expida leyes que establezcan un trato desigual para las personas que se encuentren en las mismas condiciones.

Hoy en día, un postulado básico de las constituciones es la declaración de igualdad formal o jurídica de todos los hombres. Sin embargo, ésta igualdad formal contrasta enormemente con la igualdad real. Tanto en los países ricos como en los países en vías de desarrollo podemos observar una gran desigualdad económica, cultural, social. Existen en los países capitalistas contrastes entre la riqueza en su máximo esplendor y la miseria en que viven millones de personas. Los campesinos mexicanos carecen de oportunidades educacionales, económicas, políticas y sufren de marginación social. No tienen acceso a servicios de salud, a tener una vivienda digna, están marginados de oportunidades laborales. Por supuesto no es la misma situación en la que se encuentran las personas que viven en residencias de lujo, se transportan en vehículos costosos, que tienen oportunidades en educación, salud, oportunidades laborales y de inversión de capital. Estos últimos son los menos, contra millones de personas excluidas de la posibilidad de ascender en la escala social. Esta realidad se debe ver reflejada en la política hacendaría estatal, pues se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

²⁰ Cfr.- **SPOTA VALENCIA**, Alma L. La igualdad jurídica y social de los sexos. Porrúa. México; 1967. pp. 1 a 5.

Se consideran garantías de igualdad las dispuestas en el artículo 1º, todo individuo gozará de las garantías que otorgue la Constitución y la prohibición de la esclavitud; el artículo 2º dispone la igualdad de derechos, sin distinción de raza, sectas, grupos o sexos; el artículo 4º dispone la igualdad ante la ley, del hombre y la mujer; el artículo 12 prohíbe los títulos de nobleza, y prerrogativas y honores hereditarios; el artículo 13 prohíbe los fueros además de prohibir la aplicación de leyes privativas y la administración de justicia por tribunales especiales.

El Lic. *Antonio Jiménez González* en su libro *Lecciones de Derecho Tributario* apunta que el Principio de Igualdad en la tributación implica que a los iguales ha de darse idéntico trato y a los desiguales trato desigual. Los iguales han de tributar conforme a los mismos supuestos de causación de la tributación, han de determinar de la misma manera la base gravable, se les ha de aplicar la misma tasa o alícuota y han de pagar de acuerdo con los mismos plazos.²¹

La igualdad es una integración exacta de dos o más elementos, en calidad, forma e incluso en su naturaleza misma, pero en el plano jurídico podíamos mencionar que toda persona puede tener los mismos derechos frente a otra y no hay que olvidar que así como se habla de derechos también se tienen obligaciones, en cuanto al aspecto tributario debe ser de igual forma, así como lo menciona el artículo 31 constitucional en su fracción IV en donde menciona que se debe contribuir de manera proporcional y equitativa. La igualdad es la capacidad contributiva o capacidad económica, lo que no supone una igualdad aritmética, sino un sistema tributario justo.²²

La garantía de igualdad como bien sabemos debe ser respetado por todas las leyes incluida la ley tributaria y podemos decir que es la capacidad que tiene

²¹ Cfr.- **JIMÉNEZ GONZALEZ**, Antonio. *Lecciones De Derecho Tributario*, Editorial Thomson, ed. 9ª. Australia, 2004. p.211.

²² Cfr.- **DICCIONARIO ESPASA JURÍDICO**, Ed. Espasa, Madrid, 2001, p. 1164.

cualquier persona al contraer derechos y obligaciones equivalentes, en una misma situación jurídica.

Para *Hugo Carrasco Iriarte* los autores del derecho fiscal, no tienen un criterio homogéneo de lo que se debe entender por la equidad tributaria a que alude la fracción IV del artículo 31 constitucional, sin embargo, coinciden en que a través de la equidad se puede llegar a la justicia en materia tributaria.²³

Para pensadores de la talla de *Luis Recasens Siches* y *Miguel Valdez Villareal*, el vocablo “equidad” es multívoca. Para el primero de ellos equivale a justicia, y para el segundo, señala que la equidad dentro de los sistemas fiscales tiene cuatro connotaciones distintas, a saber:

1. La distribución equitativa de los recursos nacionales para su aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público.
2. Se debe materializar al momento en que se formulan los impuestos por afectar el patrimonio de las personas y sus actividades; así mismo se debe observar cada impuesto en particular, de tal suerte que la carga fiscal total y parcialmente considerada sea justa.
3. La pareja aplicación de la ley, de tal suerte que no se deje de aplicar a quien se debe, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado.
4. La debida aplicación de los recursos que se hubiesen recaudado, al gasto público.²⁴

Para *Charles M. Allan*, la equidad se puede ver desde dos puntos de vista distintos: horizontal y vertical. La primera, supone tomar en cuenta la capacidad

²³ Cfr.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal, segunda parte., 2ª edición. Oxford University Press. México; 2002. P. 744.

²⁴ Cfr. VALDÉS VILLAREAL, Miguel. “Estudios fiscales administrativos 1964-1981”, SHCP. México; 1982. pp. 50 a 52.

de pago del contribuyente, en tanto que la otra, supone que todos los contribuyentes soporten la misma carga fiscal.

En la opinión del maestro *Ramón Reyes Vera*, se suele confundir en materia fiscal la generalidad y uniformidad de la norma con la equidad, pues éste valor no debe referirse a la abstracción de la norma jurídica, sino que en el terreno de los hechos realmente haya igualdad y justicia. No significa que se trate igual a los desiguales.²⁵ En éste sentido se puede leer la jurisprudencia que a continuación se transcribe.

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

P./J. 41/97

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constanco Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

²⁵ Cfr.- Autores citados por **PÉREZ BECERRIL**, Alonso, "Presunciones tributarias en el derecho mexicano", Porrúa, México; 2001. pp. 123 y 124.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.
Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Epoca: Novena Epoca. Tomo V, Junio de 1997. Tesis: P./J. 41/97 Página: 43. Tesis de Jurisprudencia.

Tampoco hay que confundir el principio de equidad tributaria con el de proporcionalidad. La primera se traduce, en la posibilidad o capacidad que tiene una persona de adquirir los mismos derechos y las mismas obligaciones de que es titular todo sujeto que se encuentre en una determinada situación abstracta legalmente establecida. Por el contrario la proporcionalidad, que supone siempre la igualdad, implica la fijación de derechos y obligaciones para una persona desde un punto de vista cuantitativo dentro de una misma situación jurídica.²⁶

La igualdad (equidad) y la proporcionalidad de todo impuesto son las características que a éste imprime la ley fundamental en el artículo 31 fracción IV.²⁷

Las siguientes tesis nos dejan más claro el panorama en cuanto a la garantía de igualdad en materia tributaria:

²⁶ Cfr.- **BURGOA ORIHUELA**, Op. Cit. p. 252.

²⁷ *Ibíd.* p. 186.

En las ulteriores tesis se dice que la equidad tributaria del artículo 31 fracción IV, obliga a que los contribuyentes que se encuentren en una misma situación, en cuanto a la causación de un impuesto, se les aplique la misma norma que regule el impuesto, así como que se les brinde el mismo trato por parte del Estado.

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Página: 43

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

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 41/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

El principio de equidad tributaria impone la obligación del legislador y de las autoridades encargadas de aplicar la ley a tratar a la gente de forma equitativa, lo cual no significa que se les trate igual, toda vez que la misma Constitución reconoce las desigualdades sociales y económicas, motivo por el cual sería injusto trate de la misma manera a los desiguales.

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Junio de 1997

Página: 36

EQUIDAD TRIBUTARIA. IMPLICA QUE LAS NORMAS NO DEN UN TRATO DIVERSO A SITUACIONES ANÁLOGAS O UNO IGUAL A PERSONAS QUE ESTÁN EN SITUACIONES DISPARES. El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Amparo en revisión 321/92. Pyosa, S. A. de C. V. 4 de junio de 1996. Mayoría de ocho votos; unanimidad en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Constancio Carrasco Daza.

Amparo en revisión 1243/93. Multibanco Comermex, S. A. 9 de enero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Rosalba Becerril Velázquez.

Amparo en revisión 1215/94. Sociedad de Autores de Obras Fotográficas, Sociedad de Autores de Interés Público. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Manuel Rojas Fonseca.

Amparo en revisión 1543/95. Enrique Serna Rodríguez. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1525/96. Jorge Cortés González. 8 de mayo de 1997. Unanimidad de diez votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dos de junio en curso, aprobó, con el número 42/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dos de junio de mil novecientos noventa y siete.

Así, la equidad tributaria debe sentarse sobre bases objetivas a fin de evitar la subjetividad y arbitrariedad de las autoridades fiscales. Esta misma base objetiva es obligada para el legislador, quien debe crear normas fiscales que traten de manera idéntica a los iguales y desigual a los desiguales, pero bajo reglas claras y transparentes, tal y como se desprende de la lectura de la siguiente tesis de jurisprudencia.

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Marzo de 2000

Página: 35

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden

responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Amparo directo en revisión 682/91. Matsushita Industrial de Baja California, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1995. Unanimidad de diez votos en relación con el criterio contenido en esta tesis. Ausente: Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Amparo directo en revisión 1994/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 3029/98. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de mayo de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Alejandro Villagómez Gordillo.

Amparo directo en revisión 324/99. Universal Lumber, S.A. de C.V. 10 de junio de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis González.

Amparo directo en revisión 1766/98. WMC y Asociados, S.A. de C.V. 4 de noviembre de 1999. Unanimidad de ocho votos. Ausentes: Presidente Genaro David Góngora Pimentel, Humberto Román Palacios y Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Miguel Moreno Camacho.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintinueve de febrero en curso, aprobó, con el número 24/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de febrero de dos mil.

En conclusión sobre el tema garantía de igualdad observamos que en el artículo 31 fracción IV se garantiza la igualdad, que ya hemos citado, mismo en el que se imponen obligaciones al Estado para efectos no solo de que no se vulneren los derechos fundamentales de carácter igualitario, sino que lleven acabo las medidas necesarias para hacerlos plenamente efectivos.

1.1.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

En el punto que antecede ya dejamos claro el principio de equidad o igualdad impositiva, y dejamos claro que si bien es cierto que va de la mano con el principio de proporcionalidad, no son lo mismo.

Al respecto Servando J. Garza dice que la proporcionalidad en el caso de los impuestos indirectos implica una cuota fija en relación a la categoría o volumen del objeto gravado. En los impuestos directos la proporcionalidad se transforma

en subjetiva, nivelando el sacrificio del contribuyente mediante una tarifa progresiva que se traduce en una presión fiscal mayor sobre los sujetos que obtengan ingresos superiores. La proporcionalidad al sustentarse en un concepto de justicia, coincide con la equidad y por ello es redundante el empleo de ambos términos.

En este mismo sentido se pronuncia *Flores Zavala* quien sostiene que es redundante el empleo de los dos vocablos, proporcionalidad y equidad, ya que cada uno remite necesariamente al principio de justicia de los impuestos proclamado por *Adam Smith* “ los súbditos deben contribuir en proporción a los ingresos de que gozan “ y, esto es equidad.²⁸

La Suprema Corte ha dicho que la equidad es una benigna interpretación de la capacidad económica que permite tener en cuenta diferencias individuales, gravando según la actividad, fuente, cuantía de ingresos y necesidades de la colectividad, por lo que exige tratar a los iguales de la misma manera. Proporcionalidad y equidad significan según la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la justicia tributaria y deben definirse en casos concretos no generales, lo opuesto sería contribuciones exorbitantes y ruinosas.²⁹

En cuanto a la proporcionalidad podemos referir que los impuestos deben ser determinados sin perder de vista la capacidad económica de los contribuyentes, es decir, que el monto de las contribuciones sean determinadas según el ingreso de cada contribuyente, porque no sería adecuado que una persona con un ingreso económico bajo pagara los mismos impuestos que una persona con más percepciones económicas; esto además de ser a simple vista absurdo, no cumpliría con este principio y en consecuencia resultaría desproporcionado.

²⁸ Cfr.-**FLORES ZAVALA**, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 13ª edición. Porrúa. México; 1971.

²⁹ Cfr.- **Diccionario Jurídico Mexicano**, Ed. Porrúa-UNAM, T.p-z, ed. 10ª. , México, 2001. p.2614-15.

Sobre lo anterior podemos mencionar que el maestro *Alberto Castillo del Valle* en su libro *Garantías del Gobernado* refiere lo siguiente:

*“Los impuestos deben atender a la capacidad económica del contribuyente, exigiéndose el pago de referencia con base en sus ingresos, a fin de evitar que una persona con escasos recursos económicos, debe cubrir el mismo importe vía impuestos que quien tiene un gran potencial económico, derivado de sus altos ingresos, Ergo, la proporcionalidad de los impuestos se sujeta a que estén acordes con los ingresos y la capacidad económica de cada contribuyente.”*³⁰

Atendiendo a nuestro artículo 31 Fracción IV constitucional, las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, por lo que podemos mencionar que toda contribución afecta de manera directa o indirecta los ingresos del contribuyente y su patrimonio, por el sólo hecho de pagar, pero para no caer en arbitrariedades es necesario respetar el mandato constitucional, en cuanto a que las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas, con lo que se limita al Poder Legislativo en cuanto a fijar las cifras que debe pagar cada individuo al decretar un impuesto.

Al respecto *Ariel Alberto Rojas Caballero* en su libro *Las Garantías Individuales en México* señala:

*“El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal real del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva verdadera, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial. La forma más adecuada para el cumplimiento de este principio se presenta cuando el Legislador establece tarifas progresivas”.*³¹

Proporcionalidad y equidad, son una condición de validez en las leyes, porque sino se ajustan al ordenamiento constitucional se incumple y se consideraría inconstitucional.

³⁰ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. Op. Cit. pp.171-172.

³¹ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, *Las Garantías Individuales en México*, Ed. Porrúa, México, 2002. p. 527.

Sobre el particular, *Daniel Diep Diep* refiere a la letra lo siguiente:

*“Si una ley fiscal no es proporcional y equitativa en todos sus contenidos, es ella en tales contenidos específicos, la que se convierte en inconstitucional. Y si la ley misma, como conjunto de contenidos, no es proporcional y equitativa, también incide en la misma condición de inconstitucionalidad”.*³²

También menciona que la equidad es igual que la proporcionalidad en un sentido gramatical, pero que en el plano jurídico son diferentes, pero en este aspecto creo que no se debe caer en tratar de definir si son iguales o no sino como dice el maestro *Carrasco Iriarte*, darle un significado de justicia a la conjunción de estos términos proporcional y equitativa, y al respecto el autor referido sostiene: *” Este principio, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad, es decir, que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto y que éste represente para todos el mínimo de sacrificio posible.*

*Es decir, el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo, el indispensable para cubrir el presupuesto, sin atesorar.”*³³.

Define la generalidad de la siguiente forma: *” Todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto”.*³⁴

Entiende por uniformidad: *” Todos aquellos cuya situación generalizadora de crédito fiscal sea igual sean tratados por igual”.*³⁵

Enseguida analizaremos la definición de proporcionalidad elaborada por *Emilio Margaín Manautou*: *“Que un tributo sea proporcional significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativa significa*

³² **DIEP DIEP**, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, Ed. PAC, México 2000. p.45

³³ **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, Ed. Harla, ed. 2ª. México 1993. p. 183.

³⁴ *Idem.*

³⁵ *Idem.*

*que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.*³⁶

Emilio Margaín menciona que un tributo debe ser igual para los individuos que se ubiquen o se encuentren en una misma situación en cuanto a los impuestos deben ser igualmente aplicables entre esos individuos.

Criterio que encuentra sustento en la siguiente jurisprudencia:

Octava Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Tesis: 273

Página: 255

PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERÍSTICAS PARTICULARES DE CADA UNA. La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo.

En este criterio la corte señala que las contribuciones deben ser examinadas atendiendo a las características de cada una, esto es, que no hay una regla general; criterio que se encuentra sustentado en la siguiente jurisprudencia.

Tipo de documento: Jurisprudencia

Séptima época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 187-192 Primera Parte

Página: 113

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN ÉL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo

³⁶ **MARGAÍN MANAUTOU**, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México 2003. p. 109.

aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula “.

El criterio anterior establece que la proporcionalidad reside en el supuesto de que todos los sujetos pasivos de la obligación fiscal, deben contribuir a los gastos públicos en la medida de su capacidad económica respectiva, y además de que los tributos deben fijarse en la misma medida en que las personas perciban ingresos, así que si perciben ingresos altos deben tributar de manera superior a los que perciben medianos y bajos ingresos. Así la Corte ha emitido tesis de jurisprudencia, que a la letra se inserta:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Séptima época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Primera Parte

Página: 144

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto

superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula “.

Los contribuyentes deben contribuir al gasto público, en función de su capacidad económica, es decir que los que perciban ingresos elevados deben pagar más que o bien su contribución será superior a la de las personas que perciban ingresos menores, y que el cumplimiento se realiza a través de tarifas progresivas, para que se permita al sujeto pasivo que menos ingresos tiene pagar menos y al que más percibe pagar más cumpliendo con el principio de proporcionalidad. Y en cuanto a la equidad, significa que los contribuyentes dentro de un mismo impuesto deben ser iguales frente a la norma jurídica que lo establece.

En conclusión el principio de proporcionalidad, se refiere en esencia a que una persona que percibe ingresos altos debe pagar más que una que percibe medianos y paga menos la que recibe bajos ingresos, esto cumpliendo con el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere nuestro artículo 31 fracción IV en la que refiere que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa como dispongan las leyes.

1.1.4. PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO

Las contribuciones deben ser destinadas a la plena satisfacción de los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, esto con fundamento en el

artículo 31 Fracción IV y en la fracción IV del artículo 74 de la Constitución Federal.

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.”

ARTÍCULO 74

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados: (...)

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior...”

Con esto podemos señalar que las contribuciones son esencialmente para fines recaudatorios y por consecuencia para financiar el gasto público, y por este debemos entender que toda erogación que realiza el Estado es un gasto público.

Primero haremos una reseña de lo que es Gasto Público, analizando la definición que da *Daniel Diep Diep* “*Todo cuanto represente la consecución del ideal originario del Estado: la búsqueda del bien común. Y esa noción de bien común significa el beneficio conjunto, o al menos mayoritario, de los gobernados*”.³⁷

El autor se refiere a que el Gasto Público es consecuencia de una de las tareas encomendadas constitucionalmente al Estado, que es establecer el bien común, que es un beneficio otorgado a los ciudadanos y por tanto es el destino de las contribuciones, por lo que al no cumplirse se puede incurrir en un abuso de poder.

³⁷ **DIEP DIEP**, Daniel. Op. Cit, p.41

Para *Eduardo Castrejón García*, los impuestos deben destinarse a cumplir con los servicios públicos, universales: “*Por razones técnicas los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos generales, indivisibles, de aprovechamiento general, uti universi* “. ³⁸

El Gasto público tiene una razón social, y en consecuencia un interés global, en cuanto a la atención de las necesidades de los ciudadanos en lo referente a bienes y servicios todos contenidos en el presupuesto de egresos Federal.

Este gasto público no es más que las erogaciones que realiza el Estado a través de sus dependencias, para cubrir las necesidades de la colectividad, y las del propio Estado, según el presupuesto y se traduce en obras publicas, seguridad pública, sueldos y salarios de servidores públicos, salud, educación, entre otros. La finalidad de toda contribución es sufragar el Gasto Público y su principal fuente es el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Sobre este aspecto *Gabino Fraga* señala lo siguiente “ *La Ley determina que el presupuesto de egresos de la Federación es el que aprueba la Cámara de Diputados a iniciativa del Ejecutivo para expresar durante el período de un año a partir del 1° de enero las actividades, las obras y los servicios públicos que respectivamente correspondan al Poder Legislativo, al Poder Judicial, a la presidencia de la República, a las Secretarías de Estado, a los departamentos Administrativos, a la Procuraduría General de la República, a los organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos que se determine incluir en dicho presupuesto*”. ³⁹

El artículo 39, de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaría prevé una definición del Presupuesto de Egresos de la Federación, por lo que a la letra se reproduce:

³⁸ CASTEJON GARCIA, Gabino Eduardo, Op. Cit. p. 192.

³⁹ FRAGA, Gabino, Derecho administrativo, Ed. Porrúa, ed. 40ª., México, 2000. p. 328.

ARTÍCULO 39.

La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos serán los que apruebe el Congreso de la Unión, y la Cámara de Diputados, respectivamente, con aplicación durante el periodo de un año, a partir del 1 de enero.

En el Presupuesto de Egresos se aprobarán las previsiones de gasto con un nivel de agregación de ramo y programa. En el caso de las entidades, las previsiones de gasto se aprobarán por flujo de efectivo y programa.

El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, podrá incluir en el proyecto de Presupuesto de Egresos como entidades de control directo a aquéllas que tengan un impacto sustantivo en el gasto público federal.

Es el documento que expresa en su contenido las actividades de erogación que realiza el Estado y sus dependencias.

Para Omar Curiel Villaseñor “Tradicionalmente se le ha llamado Gasto Público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por la norma constitucional “. ⁴⁰

Este autor menciona como gasto público a las erogaciones que realiza el Estado de tipo económico y conforme a la norma fundamental. Al respecto el Artículo 73 en su fracción VII establece:

ARTÍCULO 73

El Congreso tiene facultad: (...)

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto; “

El artículo anterior es la base del Gasto Público Federal, porque sin contribuciones o ingresos, el Estado no podría cumplir con sus tareas públicas, y en consecuencia los ciudadanos no podrían gozar de los bienes y servicios que éste otorga el Estado al ejercer las erogaciones que son el gasto público, e incluso no podría satisfacer sus propias necesidades.

⁴⁰ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, Ed. ISEF, México, 2002. p.37.

En opinión de *Omar Curiel Villaseñor* “ *El gasto público es encabezado por la Cámara de Diputados a través de un documento denominado Presupuesto de Egresos, por medio del cual el Estado Federal obtiene la autorización para realizar cualquier erogación prevista para cada ejercicio fiscal* “. ⁴¹

La existencia del Gasto Público se desprende de un documento nombrado Presupuesto de Egresos, y por medio de éste se autoriza al estado a realizar sus erogaciones o gastos. Para ilustrar el principio de Destino al Gasto Público analizaremos la siguiente jurisprudencia:

Registro No. 900228
Localización:
Séptima Época
Instancia: Sala Auxiliar
Fuente: Apéndice 2000
Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN
Página: 272
Tesis: 228
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.- La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción II del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la

⁴¹ CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Op. Cit. p. 39.

Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.

Nota: Si bien el artículo 65 de la Carta Magna fue reformado, mediante decreto publicado el 6 de diciembre de 1977, tal modificación no afecta la vigencia del criterio contenido en esta tesis, máxime que lo dispuesto anteriormente en ese numeral se trasladó al diverso 74, fracción IV constitucional. “

La tesis jurisprudencial refiere que el Gasto Público asume un fin específico, para cada actividad que realiza el Estado, además menciona que tiene un sentido social y alcance colectivo, esto por los bienes y servicios que otorga el Estado al ejercer esta función (las erogaciones que realiza), y que los impuestos como consecuencia satisfacen una función pública.

Además define el Gasto Público como el monto que recauda la Federación por conducto de los impuestos, derechos, aprovechamientos, que se destinan a la satisfacción de las funciones que debe realizar el Estado, para cumplir con sus tareas públicas.

1.1.5. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Para iniciar el estudio de este principio debemos observar la opinión de algunos autores para tener una concepción más amplia sobre el mismo, comenzando por el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas.

*“Generalidad este dato de la ley se refiere a que en el supuesto jurídico de la norma legal no se determina individualmente al sujeto, a quien se le imputaran las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona, que actualice los supuestos previstos. Las normas individualizadas, como son las contenidas en los contratos y en las sentencias, no son generales por atribuir efectos jurídicos a personas individualmente determinadas y en consecuencia no son leyes. La ley puede regular la conducta de una sola persona sin perder la generalidad, siempre que atribuya efectos a dicha persona solo para ver actualizado el supuesto normativo, por su situación jurídica, por su identidad individual”.*⁴²

En relación a este principio *Karla Pérez Portilla* escribe: *“Generalidad La ley no debe ser elaborada para regular casos específicos, concretos y determinados ni debe ser aplicable solamente a ciertas y determinadas personas con exclusión de cualesquiera otras. De ahí deriva que el precepto legal ha de ser enunciado en forma general, es decir; impersonal; ha de ser enunciado en forma abstracta, es objetiva. La ley debe ser general, en cuanto sus disposiciones son aplicables a un número indeterminado de personas; esto es; a todos aquellos que se encuadran en la situación prevista en la ley”.*⁴³

Podemos mencionar que en opinión de esta autora que una ley sea general significa, que sea aplicable a todas aquellas personas destinatarias de su supuesto, sólo a quienes sus efectos van dirigidas por ejemplo las normas relativas a los contribuyentes, que si bien es cierto van dirigidas a un grupo de personas específico, no dejan de ser generales.

Como característica de toda ley, ha sido definida en los siguientes términos: *“La generalidad, por otra parte, una característica constitucional de la ley, que*

⁴² **DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO**, Ed. Porrúa-UNAM, T.i-o, ed. 10ª., México, 2001. p.1969.

⁴³ **PÉREZ PORTILLA**, Karla, Principio de Igualdad Alcances y Perspectivas, Ed. UNAM, México, 2005. p.51.

prohíbe las leyes privativas o particulares, ya que por medio de la generalidad de la ley, se asegura la libertad de todas las personas que la ley nunca dispone para una persona en particular”. ⁴⁴

El principio de generalidad de la ley tributaria se ratifica con el criterio jurisprudencial que a continuación se cita:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Octava época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice de 1995

Tomo: Tomo I, Parte SCJN

Página: 223

MAQUINAS REGISTRADORAS DE COMPROBACION FISCAL. SU IMPOSICION NO VIOLA EL ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL. El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, al establecer, en su penúltimo párrafo, que los contribuyentes con local fijo tendrán obligación de registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, cuando se las proporcione la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no viola el artículo 13 de la Constitución Federal, conforme al cual nadie puede ser juzgado por leyes privativas, entendiéndose por éstas, aquellas cuyas disposiciones se extingan después de aplicarse a un caso concreto y determinado de antemano y que se apliquen en consideración de especie o persona, toda vez que el precepto legal referido establece la obligación relativa para toda una categoría indeterminada de sujetos, como son todos aquellos comerciantes con local fijo, cumpliendo así con los principios de generalidad, abstracción e impersonalidad de la ley, y el hecho de que no comprenda dentro de los sujetos obligados a los contribuyentes que carezcan de local fijo, no puede dar lugar a considerar que se falte a los principios señalados, y que, por tanto, se trate de una disposición privativa, ya que la obligación se establece por igual para todos los que se sitúen en el mismo supuesto legal, es decir, para toda una categoría indeterminada de causantes y no para casos concretos.

Octava Epoca:

Amparo en revisión 104/93. Perfiles y Tubulares Mogoñe, S. A. de C. V. 3 de agosto de 1993. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 250/93. Ernesto Madrigal, S. A. de C. V. 3 de agosto de 1993. Mayoría de dieciséis votos.

Amparo en revisión 110/93. Grupo Comercial Castillo, S. A. de C. V. y coags. 2 de septiembre de 1993. Mayoría de quince votos.

Amparo en revisión 394/93. Central de Pinturas y Vidrios, S. A. de C. V. 2 de septiembre de 1993. Mayoría de dieciséis votos.

⁴⁴ **DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ**, Jorge Alfredo, Derecho Civil, Ed. Porrúa, ed. 7ª., México, 2000. pp 75-76.

Amparo en revisión 470/93. Foto Color Fácil, S. A. de C. V. 2 de septiembre de 1993. Mayoría de diecisiete votos.

NOTA:

Tesis P./J.8/93, Gaceta número 70, pág. 13; véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, tomo XII-Octubre, pág. 108.

Sobre este tema, el Lic. *Antonio Jiménez González* en su libro lecciones de derecho tributario menciona lo siguiente:

*“La generalidad de la ley se da cuando las consecuencias de los diversos supuestos legales se proyectan por igual respecto a todos los integrantes de la sociedad, la generalidad de la ley se da cuando las consecuencias de los diversos supuestos legales se proyectan por igual respecto a todos los que caen en el mismo”.*⁴⁵

El autor menciona que la generalidad se da cuando los supuestos jurídicos se proyectan por igual a los que se encuentran en esa misma situación jurídica.

Y por otra parte podemos concluir que el principio de generalidad no se refiere en particular a una persona sino a las que se encuentran en una misma situación jurídica o condición.

1.1.6. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Para iniciar el estudio del Principio de Legalidad hay que observar como definen los autores la legalidad. Este principio tiene hondas raíces constitucionales, fue motivo de debate por los constituyentes de diversas épocas en nuestro país, pero sobre todo se pretendió proteger con ella los atropellos de la autoridad, violentando los derechos fundamentales de los habitantes.⁴⁶ De hecho, sus antecedentes nacionales se remontan al artículo 28 del Decreto Constitucional

⁴⁵ JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Op. Cit.

⁴⁶ Cfr.- OVALLE FAVELA, José. Garantías constitucionales del proceso. Oxford University Press. México, 2002. pp, 272 a 274.

para la Libertad de la América Mexicana, sancionada en Apatzingán, el 22 de octubre de 1814, cuyo texto expresa a la letra:

*“Son tiránicos y arbitrarios los actos ejercidos contra un ciudadano sin las formalidades de la ley.”*⁴⁷

Rigoberto Reyes Altamirano, en su libro *Elementos Básicos De Derecho Fiscal* menciona sobre este principio *“Dicho principio encierra la premisa latina del nullum tributum sine lege, es decir: que no hay tributo sin ley que lo prevea”*.⁴⁸

El autor menciona que cualquier tributo debe estar contenido en una ley, y cabe señalar que no solo los tributos deben observar este principio, sino todas las leyes.

El Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas define este principio de la siguiente forma:

“El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor; esto es, el principio de legalidad demanda la sujeción de todos los órganos estatales al derecho; en otros términos, todo acto o procedimiento jurídico llevado a cabo por las autoridades estatales debe tener apoyo estricto en una norma legal, la que, a su vez, debe estar conforme a las disposiciones de fondo y forma consagradas en la constitución. En este sentido el principio de legalidad constituye la primordial exigencia de todo estado de derecho.

*El principio de legalidad se encuentra consagrado como derecho fundamental en el orden jurídico mexicano en los artículos 14 y 16, cuyos medios de defensa contra actos o leyes que violen las garantías individuales se encuentran establecidos en los artículos 103 y 107.”*⁴⁹

⁴⁷ **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. Op. Cit. p. 314.

⁴⁸ **REYES ALTAMIRANO**, Rigoberto, *Elementos Básicos de Derecho Fiscal*, Ed. Universidad de Guadalajara, México 2001. p.57.

⁴⁹ **Diccionario Jurídico Mexicano**, Ed. Porrúa-UNAM, T.p-z. Op. Cit pp.2614 y 2615.

La Comisión Internacional de Juristas concibe el principio de legalidad en los siguientes términos: *“El principio de legalidad se basa en un doble ideal. Sea el que fuere el contenido del derecho, este principio implica, primeramente, que todo poder en el estado procede del derecho y se ejerce de conformidad con el Derecho. En segundo lugar, supone que el Derecho mismo se funda en un principio supremo, el del respeto de la persona humana.”*⁵⁰

De las anteriores definiciones podemos apuntar que, el principio de legalidad es la base de todo el orden legal, es decir que lo considera un fundamento de validez de la norma jurídica fundamental, el Principio de Legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado debe encontrarse fundado y motivado por el derecho en vigor.

Los artículos 14 y 16 constitucionales proporcionan la protección de la ley jurídica del Estado Mexicano, por lo que el principio de legalidad en ellos contenido representa una de las instituciones más relevantes y en casi todo el régimen de derecho.⁵¹

La autora *Karla Pérez Portilla* en su libro *Principio de Igualdad Alcances y Perspectivas* menciona que la Garantía de Legalidad, según el artículo 16. se considera legal (del latín *Legalis*) lo que esta prescrito por la ley y conforme a ella; por consiguiente, la legalidad será la cualidad de legal” .⁵²

Hay que observar el artículo 16 constitucional en el que se establece dicho principio:

ARTÍCULO 16

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

⁵⁰ **PADILLA**, Miguel M. Lecciones sobre derechos humanos y garantías, III. “a edición. Abeledo-Perrot. Argentina; 1993. p. 11.

⁵¹ **Cfr.**-Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa-UNAM, T.p-z. Op. Cit pp.2614 y 2615.

⁵² **PÉREZ PORTILLA**, Karla. Op. Cit. p. 87.

En el párrafo anterior se establece el principio de legalidad, que es aquel, en donde las autoridades pueden actuar o intervenir en asuntos donde la ley sólo se los permite, y podemos desglosarlo de la siguiente forma:

- Mandamiento escrito,
- Que dicho mandato sea emitido por autoridad competente,
- El acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado,
- Que en dicho documento se exprese la causa legal del procedimiento.

Para dar una definición de acto de molestia analizaremos lo que refiere la maestra *Martha Elba Izquierdo Muciño*, en su libro *Garantías Individuales*: “Se entiende la perturbación o afectación en la esfera jurídica de los individuos”.⁵³ Esto quiere decir la afectación o disturbio de los derechos otorgados constitucionalmente a los gobernados.

La Garantía de Legalidad en estricto sentido según la autora es el derecho que tienen los gobernados a que el acto que emita una autoridad, sea fundado y motivado, que este conste por escrito y que además sea emitido por una autoridad competente. Y a la letra dice:

Asimismo afirma que “*La garantía de legalidad strictu sensu nos remite al derecho que tienen los gobernados a que el acto de autoridad sea fundado y motivado, y se verifique por escrito, a través de una autoridad competente*”.⁵⁴

A lo anterior podemos comentar, que el Estado debe emitir un mandato, respetando en todo momento las garantías individuales de cada individuo para evitar transgredir la esfera jurídica del gobernado.

No podemos olvidar que en el artículo 14 también se consagra la garantía de legalidad, en sus párrafos tercero y cuarto, que a la letra disponen:

⁵³ **IZQUIERDO MUCIÑO**, Martha Elba, *Garantías Individuales*, Ed. Oxford, México 2001. p. 90.

⁵⁴ *Ibíd.* p. 91.

ARTÍCULO 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad...“En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata. En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho”.

Ambos preceptos constitucionales consagran la garantía de legalidad. La omisión a este principio obliga al afectado a recurrir al juicio de amparo por una violación a las garantías individuales.

En cuanto a la competencia de las autoridades, la autora menciona lo siguiente” *La competencia jurisdiccional es el conjunto de facultades con que la ley secundaria reviste a una autoridad, y no puede reputarse como garantía de seguridad jurídica, conforme al artículo 16 constitucional, lo cual no impide que ante una violación flagrante a las garantías individuales proceda el juicio de amparo*”.⁵⁵

Respecto a la fundamentación y motivación de los actos de autoridad analizaremos la siguiente tesis jurisprudencial:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Septiembre de 2003

Página: 392

MULTAS FISCALES IMPUESTAS EN CANTIDADES ACTUALIZADAS. REQUISITOS PARA SU DEBIDA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. La actualización de las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación no pagadas en las fechas previstas en las disposiciones legales aplicables, tiene su fundamento en el artículo 70, en relación con los numerales 17-A y 17-B de ese ordenamiento y, generalmente, es calculada de conformidad con lineamientos contenidos en resoluciones misceláneas fiscales o sus anexos, que se hacen del conocimiento de los contribuyentes por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación, considerando que dichas disposiciones legales y reglas de observancia general forman parte del sistema previsto por el legislador Federal para la

⁵⁵ IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba. Op. Cit. p. 96.

imposición de sanciones a los infractores de las disposiciones fiscales, es necesario que las autoridades fiscalizadoras, al imponerlas, no sólo motiven la conducta infractora, sino que también especifiquen si las cantidades corresponden a las actualizadas en términos de los preceptos referidos, así como la fecha en que fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el factor de actualización correspondiente, con lo que se salvaguardan las garantías de seguridad jurídica y defensa del contribuyente, pues de ese modo existirá certidumbre acerca de si la multa impuesta corresponde a la norma de actualización o no, y el afectado estará en posibilidad de impugnar la sanción o la resolución miscelánea fiscal.

Contradicción de tesis 36/2003-SS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 8 de agosto de 2003. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: José de Jesús Murrieta López.

Tesis de jurisprudencia 67/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de agosto de dos mil tres.

La tesis anterior da una explicación de lo que es fundamentación y motivación, y que por fundamentación debe entenderse que la autoridad debe citar el precepto legal que se aplique al asunto, y por motivación las circunstancias que llevaron a la autoridad a concluir que ese supuesto normativo o precepto legal, se encuadra a la conducta del individuo, que bien puede ser el particular o las mismas autoridades, criterio que se ratifica en la tesis de jurisprudencia que a continuación se cita:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XI, Abril de 2000

Página: 813

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU CUMPLIMIENTO CUANDO SE TRATE DE ACTOS QUE NO TRASCIENDAN, DE MANERA INMEDIATA, LA ESFERA JURÍDICA DE LOS PARTICULARES. Tratándose de actos que no trascienden de manera inmediata la esfera jurídica de los particulares, sino que se verifican sólo en los ámbitos internos del gobierno, es decir, entre autoridades, el cumplimiento de la garantía de legalidad tiene por objeto que se respete el orden jurídico y que no se afecte la esfera de competencia que corresponda a una autoridad, por parte de otra u otras. En este supuesto, la garantía de legalidad y, concretamente, la parte relativa a la debida fundamentación y motivación, se cumple: a) Con la existencia de una norma legal que atribuya a favor de la autoridad, de manera nítida, la facultad para actuar en determinado sentido y, asimismo, mediante el despliegue de la actuación de esa misma autoridad en la forma precisa y exacta en que lo disponga la ley, es decir, ajustándose escrupulosa y cuidadosamente a la norma legal en la cual encuentra su fundamento la conducta desarrollada; y b) Con la existencia constatada de los

antecedentes fácticos o circunstancias de hecho que permitan colegir con claridad que sí procedía aplicar la norma correspondiente y, consecuentemente, que justifique con plenitud el que la autoridad haya actuado en determinado sentido y no en otro. A través de la primera premisa, se dará cumplimiento a la garantía de debida fundamentación y, mediante la observancia de la segunda, a la de debida motivación.

Controversia constitucional 34/97. Poder Judicial del Estado de Guanajuato. 11 de enero de 2000. Unanimidad de diez votos. Impedimento legal: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot y Mara Gómez Pérez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de marzo en curso, aprobó, con el número 50/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de marzo de dos mil.

La garantía de legalidad la podemos considerar como la más importante en nuestro sistema jurídico, porque obliga a las autoridades a respetar el Estado de Derecho, al cumplir con las normas constitucionales.

En relación a la garantía de legalidad, el maestro de la facultad de derecho *Alberto Castillo del Valle* menciona lo siguiente:

*“Esta garantía se llama de legalidad, ya que obliga a las autoridades estatales a fundar (basar) sus actos precisamente en las disposiciones legales, sin que puedan dar nacimiento a alguna actuación apartándose de los cánones jurídicos, a pesar de que se considere que se actúa en justicia. Por lo tanto, el soporte de la garantía es el principio general del Derecho que sostiene que las autoridades solamente pueden hacer lo que la ley les permite hacer”.*⁵⁶

Por acto de molestia el mismo autor entiende: *“Una afectación, alteración o lesión en el patrimonio de una persona (gobernado), de donde se desprende que esta garantía opera frente a todos los actos de autoridad, ya que todos causan una lesión, afectación o alteración (molestia) al gobernado (in abstracto)”.*⁵⁷

⁵⁶ DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. Op. Cit., p.344.

⁵⁷ Ibid. 345.

Sí el acto de molestia implica una lesión, afectación o alteración, entonces el acto de autoridad es un acto de molestia, como un requerimiento de pago, el embargo sobre bienes propios, la imposición de una multa, entre otros

Los bienes Jurídicos que protege la Garantía de Legalidad según el artículo 16 constitucional son:

La Persona. En lo que se refiere a los derechos de todo gobernado, la vida, la libertad, la integridad moral, la integridad física, el patrimonio.

Familia. Cúmulo de derechos de índole familiar que tiene una persona, derivados de su realidad en el ámbito civil-familiar, patria potestad, tutela, alimentos, etc.

Domicilio. La protección del lugar donde la persona tiene su residencia, donde la persona tiene sus negocios.

Papeles. Todo documento que una persona tenga en su poder, independientemente de que sea un documento público o privado (Escrituras públicas, títulos profesionales o de propiedad, identificaciones, contratos facturas, correspondencia).

Posesiones. Importan la presencia de un derecho real, merced al cual una persona tiene el uso y goce de un bien, aún cuando no el disfrute.

Cabe indicar que todo acto de autoridad debe constar por escrito, con lo que se hace del sistema jurídico mexicano un sistema con un Estado de Derecho escrito. El mandato debe ser firmado por el servidor público autorizado para emitirlo, sello de la dependencia, a excepción de la negativa ficta en materia administrativa que se entiende que ante la falta de contestación por escrito de la autoridad a una petición del gobernado, se entiende que dicha autoridad niega la petición. Y frente a ella la afirmativa ficta, cuando ha transcurrido el tiempo en que la autoridad debe contestar al gobernado y no da la respuesta correspondiente, el gobernado debe entender, que ha sido contestada en sentido afirmativo.

Las siguientes tesis son referentes al principio de legalidad que nos ocupa en este capítulo:

Registro No. 207876

Localización:

Octava Época

Instancia: Cuarta Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VIII, Noviembre de 1991

Página: 69

Tesis: 4a. XXXVI/91

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA DE. La exigencia de que los elementos esenciales de un tributo se consignen expresamente en la ley que lo establece, no llega al extremo de pretender la definición de los conceptos que utilice ni excluye la posibilidad de que la norma se interprete para averiguar su correcto alcance. Lo que prohíbe la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, es que la creación propiamente dicha del impuesto quede a cargo de una autoridad distinta del legislador, lo cual no acontece cuando en la ley aparecen determinados los elementos del tributo, requiriéndose únicamente de la interpretación para fijar su exacto sentido, puesto que interpretar la ley no equivale a crearla, sino nada más a desentrañar el sentido de la ya existente.

La tesis anterior refiere a que es la autoridad legislativa quien debe crear los impuestos, con el afán de cumplir con el principio de legalidad y de seguridad jurídica, ya que los gobernados solo estamos obligados a contribuir en los gastos y de acuerdo a las prescripciones legales previamente establecidas. Así se evita la arbitrariedad de las autoridades en el cobro de los impuestos. Este criterio se ratifica con la tesis que a continuación se cita:

Registro No. 232797

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

91-96 Primera Parte

Página: 173

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION 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 solo 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, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades extractoras 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 estén 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.

La tesis anterior enmarca fundamentalmente que la carga tributaria debe estar establecida en una ley, misma que debe crear la autoridad legislativa, y entonces contribuir para los gastos públicos es legal porque el artículo 31 fracción IV lo menciona, que es obligación de los mexicanos contribuir con el gasto público. En un Estado de derecho, los impuestos no pueden ser creados facciosamente por el gobernante, aunque sean muy buenas las intenciones que éste tenga para imponerlas. Siempre se debe seguir un procedimiento legislativo, pues los miembros del Congreso son los representantes del pueblo, y siendo el pueblo mismo en quien recae dicha obligación fundamental, solo sus representantes pueden a nombre de ellos, imponerse una obligación de tal impacto.

1.2. FUENTES DE INGRESO DEL ESTADO

En este capítulo analizaremos las formas en que el Estado se allega de recursos, necesarios para cumplir con sus tareas públicas, así como los ingresos que requiere para su propia subsistencia.

Se conoce como ingreso a toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o de cualquiera otra forma que modifique el patrimonio de una persona. Una parte muy importante del derecho financiero es la que se refiere al estudio, análisis de las formas y procedimientos por virtud de los cuales el Estado se hace de recursos para hacer frente al gasto público.

Es lógico pensar que si una familia requiere recursos para su manutención y supervivencia, el Estado también necesita de ingresos no sólo para satisfacer sus necesidades de subsistencia, sino de sus dependencias, y para la prestación de servicios públicos necesarios para cumplir con sus objetivos.

Para cubrir los gastos que se le exige al Estado en su actividad, éste debe obtener los medios económicos, administrarlos y aplicarlos, esta actividad se denomina actividad financiera, y la realiza el Estado para cumplir con sus tareas públicas.

Comenzaremos analizando las definiciones que algunos autores dan sobre ingresos del Estado, mismos que son de dos tipos, ingresos por vías de derecho público que son esencialmente los impuestos, los ingresos que son contraprestación de alguna actividad del Estado, y los ingresos por vías de derecho privado.

Para *Doricela Mabarak*, los ingresos públicos se pueden clasificar en ordinarios y extraordinarios si tomamos en cuenta las características que rodean su percepción. Son ingresos públicos ordinarios los que el estado obtiene de forma regular, durante un periodo determinado de tiempo (durante el ejercicio fiscal). Reciben el nombre de ingresos públicos extraordinarios, aquellos que obtiene el estado en situaciones especiales, cuando acontece alguna circunstancia que obliga a su percepción. Cabe señalar que la percepción de ésta última clase de ingresos cesa cuando la circunstancia que le ha dado origen desaparece. No obstante, en la práctica se ha visto que algunos ingresos que en su momento

fueron extraordinarios, probada su eficacia, tomaron carta de naturalización convirtiéndose así en percepciones ordinarias del Estado.

1.2.1 CONCEPTO

“Los ingresos públicos, son 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”. ⁵⁸

Podemos mencionar sobre la anterior definición que los ingresos públicos son el dinero que percibe el Estado para cumplir con sus tareas sociales en el período fiscal que corresponda. Para *Doricela Mabarak* los ingresos públicos son:

“Toda percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de una persona. Y se clasifican en ordinarios y extraordinarios:

Ingresos Ordinarios son aquellos que la hacienda pública percibe en un ejercicio fiscal para con ellos hacer frente a los gastos públicos planeados para ese mismo ejercicio.

Ingresos Extraordinarios aquellos cuya aplicación resuelve el Estado en condiciones especiales.” ⁵⁹

Sobre la definición anterior podemos mencionar lo siguiente que los ingresos el dinero y todas las percepciones que modifican el patrimonio de una persona en su conjunto, y los clasifica en ordinarios que serían los que percibe en un período fiscal determinado y los extraordinarios aquellos que se perciben en condiciones especiales, como un empréstito.

Se pueden considerar ingresos ordinarios:

- a) Los impuestos;

⁵⁸ SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Op. Cit., p. 195.

⁵⁹ MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, México 1996. p. 14.

- b) Las aportaciones de seguridad social;
- c) Las contribuciones de mejoras;
- d) Los derechos;
- e) Los rezagos;
- f) Los productos;
- g) Los aprovechamientos;

Se consideran ingresos extraordinarios del estado:

- a) Los impuestos extraordinarios;
- b) Los derechos extraordinarios;
- c) Los empréstitos;
- d) La emisión de moneda;
- e) Las exportaciones;
- f) Los servicios personales.⁶⁰

Los ingresos públicos también se pueden clasificar en financieros y fiscales. Los primeros son aquellos en que el Estado percibe por la explotación de bienes propios o por alguna actividad que desarrolla en su carácter de persona moral de derecho público. La emisión de moneda y los empréstitos son fuentes muy importantes, a través de las cuales el Estado se hace de recursos para cubrir el gasto público. También son ingresos financieros los que obtiene el Estado cuando actúa en su carácter de persona moral de derecho privado, como cuando enajena bienes propios, cuando obtiene utilidades a través de las empresas en las que tiene participación.

1.2.2 INGRESOS FISCALES

El maestro *Luis H. Delgadillo* los llama ingresos tributarios y al respecto menciona lo siguiente:

⁶⁰ Cfr. **MABARAK CERECEDO**, Doricela. Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, México 1996. p. 15.

*“Para determinar cuáles de los ingresos que obtiene el Estado tienen la característica de tributarios es necesario partir de un criterio uniforme. Este criterio de selección debe referirse, necesariamente, a la facultad o poder que el Estado, como órgano político jurídico, tiene para obtener de manera unilateral recursos de los particulares, conocido como potestad tributaria.”*⁶¹ El autor hace referencia a la potestad tributaria que se encuentra fundada en el artículo 31 fracción IV constitucional.

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.

Podemos decir que entonces los tributos son aportaciones económicas que el Estado conforme a la ley exige de manera proporcional y equitativa y que lo destina para cubrir el gasto público.

El Maestro *Andrés Serra Rojas* en su libro *Derecho Administrativo Segundo Curso*, clasifica los ingresos fiscales como ingresos ordinarios y dice que son aquellos que legalmente percibe el Fisco en forma regular, renovándose en el presupuesto fiscal de cada año y que se destinan a cubrir los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios.⁶² Son aquellos que se destinan a cubrir el presupuesto en el ejercicio fiscal correspondiente.

IMPUESTO

Debemos distinguir los conceptos impuesto, contribución y tributo.

El Código fiscal define a los impuestos en su artículo 2 fracción primera:

⁶¹ **DELGADILLO GUTIERREZ**, Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso*, Ed. Limusa, México, 2004. p. 26.

⁶² Cfr.- **SERRA ROJAS**, Andrés, *Derecho Administrativo Segundo Curso*, Ed. Porrúa, ed.19ª., México, 1999. p. 27

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 encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo. ...

Andrés Serra Rojas al respecto dice lo siguiente “*Todo impuesto es una contribución, pero no toda contribución es un impuesto. Los legados y donaciones son un ejemplo de contribuciones, pero no son impuestos. Los derechos, productos, y aprovechamientos constituyen ingresos del Estado, pero no son impuestos, aunque forman parte del régimen fiscal*”.⁶³

Lo anterior es muy claro al mencionar el autor que todo impuesto es una contribución pero no todas las contribuciones son impuestos.

El maestro *Miguel Acosta Romero* define el impuesto:

“El concepto más importante en esta materia es el impuesto, y puede decirse que es la parte de riqueza exigida al particular por el Estado en ejercicio de su soberanía, para la satisfacción de los gastos públicos, sin que tenga que dar a cambio de ella, contraprestación alguna, establecido en la ley en forma proporcional y equitativa”.⁶⁴

Para *Rodríguez Lobato*, “*el impuesto es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato*.”⁶⁵

⁶³ Idem.

⁶⁴ ACOSTA ROMERO, Miguel. Op. Cit. p. 531.

⁶⁵ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición. Oxford University Press. México, 1998. p. 61

Podemos definir al impuesto como una aportación de su riqueza que dan los ciudadanos obligatoriamente al Estado, para que éste los administre y los distribuya en la satisfacción de necesidades.

En cuanto a los elementos del impuesto mencionaremos los que el maestro *Acosta Romero* establece. 1) Sujetos, 2) Fuente, y 3) Objeto.

- 1) Sujetos activos tienen la potestad para establecerlos, liquidarlos y recaudarlos; así, en México son sujetos activos la federación, los Estados y los Municipios, aun cuando estos últimos no tengan facultades para establecerlos mediante leyes, ya que ello corresponde a los Congresos locales. También se habla de entidades fiscales autónomas; sobre esto, tanto la doctrina como la legislación no han precisado ni profundizado qué debe entenderse por este concepto, aun cuando se cita como ejemplo de entidad fiscal autónoma el Instituto Mexicano del Seguro Social. Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas, que al realizar determinadas actividades o hechos, se ubican dentro del supuesto que la ley señala para el cobro de los impuestos. Pueden llegar a ser sujetos pasivos no sólo aquellos que están señalados en las leyes como tales, sino también los retenedores o terceros que tengan obligaciones solidarias con los causantes.
- 2) Fuente del impuesto *Roberto Santillán López y A.* La define como Es el manantial de riqueza de una persona física o moral, de donde provienen las cantidades necesarias para el pago del impuesto. Como se sabe, los generadores de la riqueza son el capital y el trabajo, por lo que éstos constituyen la fuente original del impuesto.
- 3) Objeto del impuesto. Según *Flores Zavala*, es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. El hecho generador debe estar previsto en la ley, a eso se la llama el Principio de reserva de

ley o de legalidad. Tiene que ser la ley la que indique cual es el hecho generador.

A lo anterior podemos concluir que el sujeto activo es el Estado, quien actúa a través de sus dependencias, por sujeto pasivo, el contribuyente, el que funge como retenedor y los responsables solidarios de las deudas.

Castrejón García lo define como “*Las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.*”⁶⁶

En conclusión las definiciones anteriores sólo nos dicen que el impuesto es creado por el Estado, y el contribuyente debe cubrirlo para así contribuir al gasto público al situarse en el supuesto normativo y realizar el hecho generador.

Respecto al tributo, establece el maestro *Andrés Serra Rojas* que “en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. En la actualidad el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original”.⁶⁷

Actualmente el tributo se utiliza como sinónimo de impuesto, pero también hay autores que utilizan los vocablos de contribución y tributo como si se tratara de sinónimos, siendo el caso de *Oscar Rebolledo Herrera* de quien tomamos el siguiente párrafo: “*Debemos partir reconociendo que el tributo o contribución, constituye una institución de carácter complejo, que generalmente se nos presenta limitándolo a un mecanismo de obtención e recursos económicos para los gobiernos.*”⁶⁸

⁶⁶ CASTEJON GARCIA, Gabino Eduardo. Op. Cit. p. 185.

⁶⁷ Ídem.

⁶⁸ REBOLLEDO HERRERA, Oscar, “Introducción al derecho fiscal”, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México; 2002. p. 49.

Arturo de la Cueva distingue claramente entre el tributo y el impuesto. El primero es general mientras que el segundo es una de sus especies. Sin embargo reconoce que la carencia de la doctrina sobre la materia ha mantenido un estudio parco sobre aquel.⁶⁹

Giuliani Fonrouge define el tributo en los siguientes términos: “*es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da a lugar a relaciones jurídicas de derecho público.*”⁷⁰

Luigi Einaudi en sus principios de Hacienda Pública define la contribución como “*la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública, pero que proporciona también ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.*”⁷¹

De la definición se ve por qué esta institución se llama contribución, ya que se trata de una especie de concurso que los beneficiarios son llamados a prestar, para contribuir al pago de los gastos de una obra hecha en interés público, pero que les es particularmente ventajosa.

Doricela Mabarak define las contribuciones como “*los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público, con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos.*”⁷²

Para *Narciso Sánchez Gómez*, “*Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al*

⁶⁹ Cfr.- CUEVA, Arturo de la, “Derecho fiscal”, Porrúa, México; 1999. p. 86.

⁷⁰ FONROUGE, Giuliani, “Derecho financiero”, 3ª edición, ediciones Depalma, Argentina; 1982. p. 257.

⁷¹ Autor citado por SERRA ROJAS, Andrés, “Derecho Administrativo Segundo Curso”, Editorial Aguilar, México; 1973. p. 72.

⁷² MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, México 1996. p. 59.

*Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, o lo que se conoce como necesidades colectivas.*⁷³

En conclusión la contribución es aquella que se paga obligatoriamente al Estado con la finalidad de que se convierta en una causa de utilidad pública en beneficio de los ciudadanos.

Las contribuciones son clasificadas por el Código Fiscal en su artículo 2 de la siguiente forma:

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 encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

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

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

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hace mención la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

⁷³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “Derecho fiscal mexicano”, Porrúa, México, 1999. p. 207.

En cuanto a la ley de ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2006 no contiene una definición de impuesto tributario, pero en su artículo primero enumera todos los ingresos que el Gobierno Federal obtiene en este ejercicio fiscal.

1.2.3 INGRESOS NO FISCALES

El Maestro *Luis Humberto Delgadillo* menciona que los ingresos no tributarios, derivan de la explotación de los recursos con que cuenta el Estado, o de los financiamientos que por diferentes vías se procura con el fin de completar su presupuesto.⁷⁴

A su vez los clasifica en ingresos patrimoniales e ingresos crediticios, de los primeros menciona que, dentro de los patrimoniales quedan comprendidos todos aquellos ingresos que percibe el Estado como contraprestación por los servicios que presta, que no corresponden a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, los ingresos que el código fiscal Federal denomina productos.⁷⁵

Sobre los ingresos patrimoniales podemos comentar que son aquellos ingresos que obtiene el Estado por la administración de su patrimonio como pueden ser los enunciados por la ley como aprovechamientos. En relación a los ingresos crediticios menciona que, son aquellas cantidades que con el carácter de préstamos son obtenidas por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos.⁷⁶

Respecto a este concepto podemos mencionar que son todos los empréstitos que obtiene el Estado por vía interna o externa. El maestro *Andrés Serra Rojas* los clasifica como ingresos extraordinarios y dice que, son aquellos que se perciben cuando existen circunstancias anormales o irregulares que obligan al

⁷⁴ Cfr.- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Op. Cit., p.28.

⁷⁵ Ibid. p. 29.

⁷⁶ Ibid. p. 30.

Estado a imponerlos. Los ingresos extraordinarios son los que hacen frente a necesidades urgentes e imprevistas. Se recurre con frecuencia a los empréstitos públicos, financiamientos adicionales, emisiones de moneda para cubrir esos gastos, expropiación por causa de utilidad pública y los servicios personales.⁷⁷

Aprovechamientos, para el maestro *Rodríguez Lobato* son los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. El legislador define los aprovechamientos en el artículo 3º CFF, al tenor de lo siguiente:

ARTÍCULO 3. Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Productos para *Raúl Rodríguez Lobato* son: “*Las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.*”⁷⁸

Es importante recordar que el Estado obtiene ingresos de distintas fuentes, no siendo todas ellas de carácter fiscal, y que de la misma forma ayudan para el sostenimiento del gasto público, como por ejemplo, los derechos que se pagan en el Registro Público de la Propiedad para la obtención de un certificado de libertad de gravamen, que sin ser un ingreso fiscal, permite al Estado seguir brindando un servicio público de gran utilidad para quienes deseamos certidumbre en las operaciones relativas a los inmuebles.

Las aportaciones de seguridad social son los gravámenes fiscales que aglutina las cuotas que se pagan a los organismos encargados de prestar la seguridad social en el país, por parte de los patrones y trabajadores. El principal objetivo

⁷⁷ Cfr.- **SERRA ROJAS**, Andrés. Op. Cit., p. 65

⁷⁸ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición. Oxford University Press. México, 1998.

que se persigue mediante el pago de dichas cuotas es que las instituciones de seguridad social presten servicios sociales y de seguridad a sus cotizantes, prestaciones entre las que destacan: servicio médico, hospitalario y de salud, pensiones, habitación, guarderías, gastos funerarios, esparcimiento, etc.

Las contribuciones de mejoras son muy usuales en los sistemas fiscales de las entidades federativas y de los municipios, que tienen que ver por ejemplo, con la infraestructura de la red hidráulica.

Derechos son los ingresos que obtiene el Estado por los servicios que presta los gobernados, ya sea de forma directa o a través de organismos descentralizados, así como por el uso o aprovechamiento del uso de bienes de dominio público.⁷⁹ Para *Rodríguez Lobato*, *“los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que de manera directa e individual reciben la prestación de servicios jurídicos administrativos inherentes al propio Estado en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sometimiento de esos servicios.”*⁸⁰

Rezagos son aquellas contribuciones comprendidas en los párrafos anteriores que se han causado en ejercicios fiscales anteriores, y cuyo pago se efectúa con posterioridad; aunque la ley no los reconoce, la doctrina si les tiene considerado un apartado de sus estudios.

Ingresos derivados de financiamientos comprenden ingresos que pretende obtener el Estado por la emisión de bonos o valores gubernamentales o cualquier otro documento crediticio que el Estado lance para la adquisición de deuda pública. Se incluyen en el mismo rubro los créditos directos que obtiene la Federación de instituciones crediticias nacionales o extranjeras. Es bien

⁷⁹ Cfr.- **REBOLLEDO HERRERA**, Oscar, “Introducción al derecho fiscal”, Universidad Juárez Autónoma de Tabasco, México; 2002. p. 50.

⁸⁰ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. Op Cit. p. 77.

importante resaltar que el Ejecutivo no tiene la facultad absoluta para determinar el monto y vencimiento de sus créditos, siendo una facultad que está debidamente controlada por el Congreso General de la República.

A manera de corolario, debemos afirmar que si bien es cierto el Estado requiere de dinero para sufragar el gasto público, éste debe obedecer a una serie de principios constitucionales que limitan el Poder Público en el ejercicio de sus facultades económico coactivas. Para el gobernado es deseable gozar de una libertad moderada tan bien por el derecho, pues el ejercicio de sus actividades productivas son la base para contribuir a los gastos que genera en el cumplimiento de sus fines.

Entre la libertad del individuo y la potestad del Estado para el cobro de las contribuciones existe una estrecha línea que ambos deben respetar, ya sea a través del cumplimiento cabal de las leyes fiscales.

CAPÍTULO II

2. OBLIGACIÓN FISCAL

2.1 CONCEPTO

Para Narciso Sánchez Gómez, “La obligación tributaria es una manifestación de la potestad soberana del Estado para fincarle a las personas físicas y morales que coincidan 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.”⁸¹

La concibe como un deber jurídico de los particulares que por alguna circunstancia adecuan su conducta a cualquiera de las hipótesis normativas de las leyes tributarias, en consecuencia deben contribuir a sufragar necesidades sociales, tales como: la administración y procuración de justicia, educación, alumbrado público, defensa nacional, construcción de obras públicas, por citar algunos ejemplos.

José Luis Martínez Bahena parte de la imposición legal del surgimiento de la obligación tributaria de acuerdo al criterio del domicilio o lugar de residencia. Esto significa que el vínculo jurídico que nace entre el sujeto pasivo y el activo depende de tal circunstancia. Reconoce que normalmente, las leyes tributarias han abandonado el criterio de la nacionalidad o de la ciudadanía, así como el lugar en que las personas morales se han constituido.⁸² Sin embargo, con la globalización y el avance de la tecnología y los medios de comunicación puede ser que un inmigrante domiciliado en el extranjero obtenga beneficios económicos que deriven de comercio realizado en el país, como por ejemplo, la venta de artículos importados, y la descarga de imágenes, fotos entre otros servicios a través de la computadora o del teléfono celular y que por ello obtenga utilidades. Motivo de lo anterior, es que el legislador se ha preocupado por establecer otro criterio para la imposición de las contribuciones, siendo éste la ubicación de la fuente de ingreso.

⁸¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano. 2ª edición. Porrúa. México; 2001. p. 335.

⁸² Cfr.- MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. Análisis jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal. 2ª edición, Sista. México; 1989. pp. 29 y 30.

Dicha materia se encuentra regulada en el Título 5º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sobre el particular, *Alfonso Cortina Gutiérrez* señala que si los mexicanos o extranjeros gozan de los derechos fundamentales del hombre, también se les debe colocar en igual consideración cuando se trata del cumplimiento de las obligaciones públicas, entre las que se haya el pago de los impuestos.⁸³

Recordemos que las obligaciones fiscales son obligaciones públicas de todos los habitantes de la república, sin importar la nacionalidad, pues tan solo basta que el sujeto se coloque en los supuestos normativos para su cumplimiento.

Bajo este contexto, es bien importante que se vea a la ley como fuente de las obligaciones fiscales. Para *Francisco Suárez* la ley debe reunir tres condiciones extrínsecas; entre las cuales se hallan: generalidad; que tiendan al bien común y su imposición por el poder público. Además de que le son inherentes cuatro condiciones intrínsecas, a saber: justicia; posibilidad de cumplimiento (eficacia); adaptación con la naturaleza y costumbres del lugar y publicación que son criterios que corresponden a la disciplina que se denomina en la actualidad como política legislativa.

En este orden de ideas, se deben distinguir tres tipos de leyes:

1. Leyes en sentido formal son los actos del órgano legislativo, desprovistos de contenido genuinamente normativo, y dotados, en cambio, de un contenido singular y concreto.
2. Leyes en sentido solo material son los actos de órganos no legislativos, que sin embargo están dotados de contenido normativo; y
3. Éste último hace la suma parcial de los dos tipos anteriores, quedando de la siguiente forma: leyes en sentido formal y material son aquellos

⁸³ Cfr.- **CORTINA GUTIÉRREZ**, Alfonso. Curso de política de finanzas públicas de México. Porrúa. México; 1977. p. 26.

actos provenientes del órgano legislativo provistos de contenido normativo.⁸⁴

En este contexto, la generalidad y abstracción son las principales características de la ley y precisamente a ellas se debe que, la ley sea fuente de las obligaciones fiscales. Respecto a la generalidad debemos decir que se refiere a que el supuesto jurídico contenido en la norma no determina individualmente al sujeto a quien se le imputarán las consecuencias jurídicas de la misma, y que por ello dichas consecuencias jurídicas serán aplicables a cualquier persona que caiga en los supuestos normativos. A éste principio de generalidad cabe una excepción, la cual acepta la creación de normas que prevengan conductas atribuibles a una sola persona, pero atendiendo a su situación jurídica especial y no a su identidad individual, como el régimen de contribuciones a que se sujeta a los productores de tabaco, por citar un ejemplo.

La segunda característica de la norma jurídica es la abstracción, y que se refiere a la indeterminación objetiva, y que significa que la ley regule por igual a todos los casos que impliquen la realización de su supuesto normativo, sin que se pueda excluir individualmente ciertos casos.⁸⁵

En sentido similar, *Bobbio* parte de la idea de que las normas jurídicas son proposiciones prescriptivas; y todas las proposiciones prescriptivas constan de dos elementos, a saber: a) el sujeto a quien va dirigida la prescripción (en materia fiscal sería el contribuyente), Y b) la acción prescrita u objeto (cumplimiento de alguna obligación fiscal). Afirma que no se puede concebir una proposición prescriptiva que carezca de estos elementos, e incluso para darle mayor sustento

⁸⁴ Cfr.- **GUASTINI**, Ricardo. Estudios de teoría constitucional. UNAM y ediciones Fontamara. México; 2001. P. 114.

⁸⁵ Cfr.- Voz "ley". Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Diccionario jurídico mexicano. 9ª edición. Tomo I-O. Editorial Porrúa. México; 1996. P. 1964.

a su hipótesis, *Bobbio* considera que el primer paso para interpretar una norma jurídica es preguntarse a quien se dirige y el comportamiento que va a regular.⁸⁶

Es de todos sabido que la finalidad del pago de los impuestos es la obtención de recursos para el sostenimiento de los órganos estatales y los servicios públicos; es decir, para que los órganos de gobierno puedan cumplir con las funciones que por ley les han sido encomendadas.

Para lograr el referido propósito es necesaria la existencia de normas jurídico-tributarias que obliguen a las personas a que en determinadas situaciones, previstas en la ley, contribuyan al gasto público, y al mismo tiempo se faculte a ciertos órganos de gobierno a coaccionar a las personas obligadas a su efectivo cumplimiento, aún cuando sea en contra de su voluntad.

En este orden de ideas se ha aplicado el siguiente aforismo: “*nullum tributum, sine lege*”. A través de él se hace referencia a la necesidad de establecer por medio de la ley los impuestos necesarios para el sostenimiento de las instituciones del Estado. De hecho hablar de la obligación fiscal es tocar temas de distinta naturaleza, pues si bien es cierto, que el pago del tributo es la principal, el gobernado también debe cumplir con obligaciones de procedimiento bajo las condiciones y términos establecidos en diversas leyes de la materia.

2.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La definición legal ya no existe, pero el Código Fiscal de la Federación que fuera vigente a partir del 1º de abril de 1967, en su artículo 17 disponía: “*La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.*”

⁸⁶ Cfr.- **BOBBIO**, Norberto. Contribución a la teoría del derecho. Valencia. España; 1980. Pp. 294 y siguientes.

No obstante, lo anterior, como podremos apreciar de la doctrina, aún se considera que nace la obligación fiscal a partir del momento en que el particular cae en las hipótesis previstas en los textos legales de la materia. En consecuencia, no es necesario el acto unilateral de la autoridad (declarativo) para que la obligación surja; de hecho esta ya existe, y lo único que hace la autoridad es reconocer la nueva situación jurídica del gobernado.

Al respecto Mario Pugliese hace analogía de la vida de los seres vivos, quienes somos concebidos, nacemos, nos desarrollamos, procreamos y morimos, de la misma manera concibe a la obligación tributaria. Afirma que la vida de la relación de impuesto se inicia con el acto promulgatorio de la ley, a cargo del Ejecutivo, pero que se prolonga, o en su caso se integra por una serie de actos de derecho sustantivo y adjetivo que siguen su curso hacia la calificación, hasta llegar a su cobro.

En el derecho privado, la principal fuente de las obligaciones es el contrato, acto jurídico a través del cual las partes manifiestan su voluntad para crear consecuencias de derecho, por lo que las obligaciones nacen por la mera voluntad de quienes intervienen. En este caso, la ley juega un papel secundario en el nacimiento de las obligaciones, pues no se genera a partir de ella un deber inmediato y directo. En ocasiones la ley tiene un lugar preponderante para el nacimiento de la relación jurídica, incluso en contra de la voluntad de los individuos, como en el caso del nacimiento de las obligaciones alimenticias, que surgen por virtud de la filiación y por disposición expresa del ordenamiento.

En el derecho público, la ley ocupa también un lugar de suma importancia en el nacimiento de las obligaciones, relegando a otro plano la voluntad de los individuos. A su parecer, la teoría general de las obligaciones constituye un punto de referencia común para las obligaciones de derecho privado y las de derecho público; sin embargo estas últimas han formado una categoría autónoma por su

objeto particular y su fin especial. A diferencia de las obligaciones contractuales, en materia fiscal y administrativa, la voluntad del legislador sustituye totalmente la voluntad de los individuos y atribuye determinadas consecuencias al hecho objetivo. Sostiene que la diferencia entre ambas se debe a que en el derecho privado la ley pretende la protección de intereses de los particulares, mientras que en el público se protege un interés colectivo.

El derecho público reconoce que las obligaciones *ex - lege* necesitan de un hecho jurídico, pues la obligación no puede nacer, si el individuo no adecua su conducta a los presupuestos legales, generadores de la obligación. Sumado, a lo anterior, no significa que las obligaciones de derecho público, sobre todo las de carácter impositivo carezcan de un fundamento moral. Entonces podemos diferenciar entre las obligaciones que surgen por que los hechos de las personas se adecuen a las hipótesis normativas, de aquellas que solo pueden nacer cuando las personas desean desencadenar consecuencias de derecho. Las obligaciones fiscales se ubican dentro de las primeras.

Después de lo expuesto, *Pugliese* concluye que la obligación fiscal surge a partir de las siguientes premisas:

- La vigencia de una ley que contenga las hipótesis normativas generadoras de la obligación tributaria;
- Un hecho generador que se adecue a las hipótesis previstas en la ley;
- Condiciones objetivas y subjetivas.⁸⁷

La obligación tributaria, generalmente es de carácter económico, sin la cual no puede surgir adeudo alguno, en consecuencia ninguna responsabilidad a cargo de terceros para pagarla.

Como hemos visto, la obligación tributaria nace sin que sea necesaria la actuación de las autoridades; los actos administrativos, en estos casos, son ordenes de la

⁸⁷ Cfr.- **PUGLIESE**, Mario. Instituciones de derecho financiero. 2ª edición. Porrúa. México; 1976. pp. 245 a 250.

misma ley que le brinda a las autoridades el potencial para actuar. *Pugliese* clasifica tales órdenes en dos grupos principales, a saber:

- A) Resoluciones necesarias para que se ejecute la prestación y que tienen su fuente inmediata en la ley; o
- B) Creadoras de la obligación cuando la ley, bajo ciertas condiciones concede a la autoridad administrativa la facultad de obligar al particular.⁸⁸

Reconoce que si es verdad que en el dominio de los impuestos directos y algunos indirectos la obligación concreta del contribuyente de pagar el tributo deriva de un acto administrativo, es también verdad que dicho acto tiene meramente una función declarativa, pero no es constitutiva ni de la obligación del sujeto pasivo, ni del correlativo derecho del Estado, pues dicha obligación ha nacido con anterioridad. En virtud de lo expuesto, en el derecho tributario no siempre es necesario que la norma legal sea complementada con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación. Sin lugar a dudas, el momento exacto en que nace la obligación tributaria es aquel en que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente. Estos hechos pueden ser muy variados, tales como la percepción de una utilidad por el desempeño de una función, por el ejercicio de la profesión, por la adquisición de bienes de consumo, por la obtención de un patrimonio, etc.

No es ocioso tratar el tema del nacimiento de la obligación fiscal, pues su determinación es importante para los efectos de la aplicación de la ley, para aplicar las reglas de la prescripción, constituye el primer punto de referencia sobre los hechos cronológicos que le sobrevengan (es un a partir de).

Ramón Valdés Acosta diferencia claramente entre el nacimiento de la obligación tributaria de la determinación de su monto. Considera que el acto administrativo no crea el derecho, pues esta ya había nacido con el acontecimiento del hecho

⁸⁸ *Ibid.* pp. 250 y 251.

previsto en la ley y que el acto de la administración puede tener efectos jurídicos variables, resaltando su carácter declarativo.⁸⁹

El hecho generador es la correspondencia de la conducta humana con el tipo descrito de manera abstracta en la norma; es decir, con la descripción normativa prevista por el legislador a la que le ha sancionado con determinadas consecuencias de derecho. El hecho generador produce consecuencias jurídicas, tanto para el contribuyente como para las autoridades, como por ejemplo: la extinción de las facultades del INFONAVIT para comprobar el cumplimiento de las disposiciones de su Ley, así como para determinar las aportaciones omitidas y sus accesorios, se produce en el término de cinco años, no sujeto a interrupción, contados a partir de la fecha en que el Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación, el cual puede provenir de visitas domiciliarias, auditorias, inspecciones o requerimientos de documentación a patronos. En este orden de ideas, el hecho generador, es decir, la fecha en que el contribuyente adecuó su conducta a las prescripciones de las leyes fiscales la que se toma como referencia para el cumplimiento de los plazos establecidos en dichas normas.

El hecho generador es la conducta concretada en la norma, la adecuación típica, es la conducta del hombre que vivifica y desarrolla en el mundo fenoménico la que ha sido descrita de antemano en la ley, en el sentido de que se encuentra ligada y puede ser subsumida en tipo legal fiscal. Así se advierte de la lectura de las siguientes tesis:

Tipo de documento: Tesis aislada
Octava época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VII, Junio de 1991
Página: 399

RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA. El impuesto sobre la renta se genera por los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo que los contribuyentes obtengan en el ejercicio, por lo que, la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos nace en el momento en que se obtienen tales ingresos; es

⁸⁹ Cfr.- VALDÉS ACOSTA, Ramón. Curso de derecho tributario. 3ª edición. Temis. Colombia; 2001. pp. 380 y 381.

por ello que al ser éstos objeto de gravamen, es evidente que el tributo se genera en todo el ejercicio, y no sólo hasta el final del mismo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 122/91. Fivisa, S.A. de C.V. 25 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario de Jesús Sosa Escudero.

Amparo directo 652/90. Cajas de Cartón Monterrey, S.A. 14 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez.

En la tesis que a continuación se cita, el hecho generador del impuesto es el ingreso que obtiene la persona de acuerdo a las hipótesis previstas en el mismo ordenamiento, motivo por el cual citamos como ejemplo.

Tipo de documento: Tesis aislada
Séptima época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 25 Primera Parte
Página: 21

INGRESOS MERCANTILES, HECHO GENERADOR; QUE DEBE ENTENDERSE POR, EN LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE. El hecho generador queda determinado a través de los artículos 1o., 2o. y 3o. de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Del texto del artículo 1o., se desprende que el hecho de contenido económico que se grava por la ley, es el ingreso que obtenga una persona, por la realización de cualquiera de los presupuestos de hecho, actividades referidas a las diversas fracciones: I. Enajenación de bienes; II. Arrendamiento de bienes; III. Prestación de servicios; y IV. Comisiones y mediaciones mercantiles; es decir, que el hecho generador no lo constituye la percepción material del ingreso sino el presupuesto que genera la obligación de cubrir el tributo, traducido por las diversas actividades que prevé la ley.

Amparo en revisión 8140/61. Societé Anonyme des Manufactures de Glaces et-Produits Chimiques de Saint-Gobain Chuny et-Ciry y Fertilizantes de Monclova, S.A. 19 de enero de 1971. Unanimidad de veinte votos. Ponente: Ezequiel Burguete Farrera.

Por el contrario el hecho imponible según el uso que se le da por los magistrados del tribunal es la descripción típica tributaria prevista en los ordenamientos de la materia. Se puede entender por hecho imponible al conjunto de elementos de una determinada acción o hecho que se encuentran previstos en el concepto legal de una determinada clase de acciones en materia tributaria. El carácter no valorativo del hecho imponible está asegurado por la circunstancia de que sus elementos son de carácter descriptivo, sin contener su valoración, eliminando asimismo

cualquier elemento de tipo subjetivo que alguien quisiera añadir (dolo o culpa), figuras jurídicas que en materia fiscal no tienen relevancia. Dicho en otras palabras, el hecho imponible se compone por el conjunto de elementos con los cuales se define un comportamiento descrito en las leyes fiscales sobre los cuales recae una consecuencia de derecho.

Esto se puede advertir de la lectura que se haga a la tesis jurisprudencial que a continuación se cita:

Localización:
Novena Época
Instancia: Primera Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XX, Diciembre de 2004
Página: 312
Tesis: 1a./J. 108/2004
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 1o.-A, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR ELEMENTOS AJENOS A LA MANIFESTACIÓN OBJETIVA DE RIQUEZA QUE CONSTITUYE EL HECHO IMPONIBLE, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). El referido artículo, al incluir en el concepto "valor total del vehículo" las contribuciones que deben cubrirse por la enajenación o importación del vehículo, viola el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues al incorporar a la base del tributo elementos ajenos al valor del vehículo, el impuesto deja de guardar una relación directa con la manifestación objetiva de la riqueza que grava, es decir, la tenencia de un vehículo automotor. Esto es, una cosa es el valor real de un vehículo y otra distinta son las contribuciones que pueden llegar a generarse con motivo de diversas operaciones jurídicas relacionadas con él, por lo que al incluir dentro de su base gravable elementos ajenos al hecho imponible resulta desproporcionado y oneroso.

Amparo en revisión 490/2004. Yolanda Esquivel Lara. 2 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 489/2004. Eleazar Zizumbo Zacarías. 2 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Beatriz Joaquina Jaimes Ramos.

Amparo en revisión 262/2004. Alfredo Herrera Valencia. 9 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Humberto Román Palacios. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 286/2004. América Herlinda Gutu Moguel. 23 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Fernando A. Casasola Mendoza.

Amparo en revisión 934/2004. Laura Rubí González Castillo. 29 de septiembre de 2004.
Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria:
Rosalía Argumosa López.

Tesis de jurisprudencia 108/2004. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veintisiete de octubre de dos mil cuatro.

No obstante lo anterior, podemos advertir que en algunas ocasiones se utilizan los términos de hecho generador y hecho imponible como si se tratara de sinónimos, ya que podemos observar, de la tesis anterior que el hecho imponible es el ingreso que se obtiene por la enajenación o importación de vehículos, y en la que continuación se cita el ISR se genera por los ingresos en efectivo, en bienes, créditos y servicios que obtenga el contribuyente, razón por la cual aseguramos que se utilizan ambos términos como si se tratara de lo mismo pues de las tesis elaboradas por los mismos magistrados del Tribunal se desprende esta afirmación, para lo cual se citan los ejemplos:

Registro No. 222679

Localización:

Octava Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

VII, Junio de 1991

Página: 399

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RENTA, HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LA. El impuesto sobre la renta se genera por los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en créditos o de cualquier otro tipo que los contribuyentes obtengan en el ejercicio, por lo que, la obligación tributaria a cargo de los sujetos pasivos nace en el momento en que se obtienen tales ingresos; es por ello que al ser éstos objeto de gravamen, es evidente que el tributo se genera en todo el ejercicio, y no sólo hasta el final del mismo.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 122/91. Fivisa, S.A. de C.V. 25 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario de Jesús Sosa Escudero.

Amparo directo 652/90. Cajas de Cartón Monterrey, S.A. 14 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: María Antonieta Azuela de Ramírez.

Nota: En el Semanario Judicial de la Federación aparece la expresión "... gravamen, es evidente que...", la cual se corrige, de acuerdo con la errata marcada en la publicación, como se observa en este registro.

El nacimiento de las obligaciones fiscales es regido por un marco normativo de distinta naturaleza al nacimiento de las obligaciones civiles o mercantiles. Precisamente, es el elemento volitivo el que lo determina, pues a diferencia de éstas últimas, el sujeto nunca va a desear que surja la obligación fiscal, principalmente la impositiva. Aunque la persona esté conciente de la necesidad de pagar los impuestos, su deseo nunca va a coincidir con dicha conciencia, al contrario, siempre preferirá encontrar cualquier excusa para evadir su compromiso con el Estado.

2.3 FECHA DE CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Tal y como ya lo hemos visto, obligaciones fiscales hay muchas y muy variadas por lo que el cumplimiento de las mismas depende de la naturaleza jurídica de cada obligación, pero sobre todo, de lo que haya dispuesto el legislador al respecto. Una obligación fiscal es por ejemplo, realizar la declaración anual, otra puede consistir en la exhibición de una garantía del crédito fiscal, otra, la exhibición de documentos y contabilidad para que las propias autoridades determinen el monto de dicho crédito, etc. No obstante habremos de citar lo que dispone el artículo 6º del CFF, que en su parte condeciente dispone:

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

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

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

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

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

Quien haga pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito. Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”

Pero ¿Que ocurre cuando el último día del plazo fijado por la ley para el cumplimiento de alguna obligación fiscal es inhábil?

El artículo 12 del CFF dispone como días inhábiles, los sábados, los domingos, el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal (como ocurrió el año pasado), y el 25 de diciembre, así como los días de vacaciones generales las autoridades fiscales federales. Sin embargo, esto no aplica tratándose de la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente. En los plazos establecidos por periodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Ordena el mismo artículo 12 del CFF que los plazos fijados por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá, en el primer caso, el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. En ambos casos, cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente (por ejemplo 29 de febrero), el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario (por ejemplo, 1º de marzo si cae en día hábil de conformidad con las reglas previstas en el primer y segundo

párrafo del mismo artículo). Si siendo hábil el último día del plazo pero las oficinas públicas permanecen cerradas, se reputará inhábil para los efectos legales y se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Por ejemplo, el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado obliga a los contribuyentes a que efectúen el pago del impuesto mediante declaración que deberán presentar ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Fórmula similar contempla la Ley del Impuesto Sobre la Renta en cuyo artículo 14 se ordena a los contribuyentes a que efectúen pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, entonces conminan a las autoridades fiscales a que les exijan su efectivo cumplimiento, para lo cual podrán proceder de la siguiente manera:

1. En el supuesto de omitir la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, provisional o del ejercicio, podrán cobrar al contribuyente omiso o responsable solidario una cantidad igual a la contribución que hubiera determinado en la última o cualquiera de las seis últimas declaraciones, o la que resulte para dichos periodos de la determinación formulada por la autoridad, según corresponda, cuando haya omitido presentar oportunamente alguna declaración subsecuente para el pago de contribuciones propias o retenidas. Cabe señalar que dicho pago no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.
2. Podrá trabar embargo provisional sobre bienes del deudor cuando el contribuyente haya omitido presentar declaraciones en los últimos tres ejercicios o cuando no atienda tres requerimientos de la autoridad. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento o dos meses después de practicado si no obstante el incumplimiento, las autoridades fiscales no inician el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3. La imposición de la multa que en derecho proceda y la obligación de presentar el documento omitido en un plazo de quince días para el primero y de seis días para los subsecuentes requerimientos.

En síntesis cuando la ley disponga de un plazo para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el obligado podrá cumplir con su deber cualquier día antes de su vencimiento. Cuando se trata de un término, entonces el obligado solo lo puede cumplir el día que se le ha fijado para el cumplimiento de la obligación, no antes y no después.

2.4 CONSECUENCIAS ANTE EL NO CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La consecuencia natural es que el Estado obligue al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, para lo cual existen diversos mecanismos legales de los cuales, las autoridades pueden echar mano. La otra consecuencia es la imposición de una sanción administrativa, consistente en una multa, por lo que a continuación haré referencia sobre algunos aspectos doctrinarios.

Para *Nava Negrete*, la infracción administrativa se deriva de la comisión de un ilícito administrativo que atenta en contra de la colectividad. La naturaleza de la sanción administrativa depende de dos finalidades específicas, a saber: una función represiva y una correctiva. Sin embargo predomina la idea del castigo que se impone al infractor, prevalece el poder punitivo sobre su papel meramente correctivo. En este orden de ideas, el Estado promueve el castigo de quien no acata la normatividad administrativa.

La sanción administrativa es la consecuencia natural de la infracción administrativa, misma que se puede concebir como el resultado y consecuencia de la conducta antijurídica del sujeto activo, en contravención a las leyes de la materia, por lo que a la autoridad no le deja otra opción que sancionar dicha conducta, imponiendo una medida coercitiva. La sanción administrativa va desde

la nulidad de los actos, la suspensión, la amonestación, el cese, la clausura, la revocación de las concesiones, la multa, e incluso, la privación de la libertad, de acuerdo con el criterio del legislador, en un tiempo determinado.

En su opinión, es un grave error servirse de la sanción administrativa conocida como multa para obtener recursos tributarios, pues su finalidad es frenar o desaparecer las prácticas infractoras que dañan gravemente el interés colectivo, y no promoverlas justificándose en el argumento de la obtención de recursos para el funcionamiento del aparato estatal.⁹⁰

Para *Narciso Sánchez Gómez*, las infracciones administrativas “*son conductas ilícitas realizadas por personas físicas o morales consistentes en hacer lo que la ley prohíbe o no hacer lo que la ley manda.*”⁹¹

La infracción administrativa implica el quebrantamiento de la norma jurídica, ubicada, ya sea dentro de la ley o reglamento, motivo por el cual, el responsable es sancionado de acuerdo al ordenamiento jurídico aplicable. La inobservancia de cualquier deber de los particulares o de las mismas autoridades, impuesta por las normas administrativas y en el caso concreto, fiscales, constituye un acto ilícito que genera responsabilidad jurídica del transgresor.

En la opinión del autor citado, las principales características de las infracciones administrativas son las siguientes:

- a) Se trata de una violación a las normas jurídicas administrativas;
- b) Estas normas se encuentran ubicadas dentro del llamado derecho público cuya violación genera un daño a la colectividad o al mismo Estado;

⁹⁰ Cfr.- **NAVA NEGRETE**, Alfonso. Diccionario de derecho administrativo. Porrúa y UNAM. México; 2003. p, 248.

⁹¹ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso, “Segundo curso de derecho administrativo”, 2a edición, México; 2002. p, 377.

- c) La responsabilidad que se finca al responsable es de carácter administrativo y/o judicial dependiendo del tipo de daño cometido y de acuerdo a las disposiciones legales conducentes;
- d) La infracción puede ser cometida por dolo, negligencia, ignorancia o imposibilidad física;
- e) La calificación de la gravedad debe ser calificada por la autoridad apegándose al principio de legalidad, fundando y motivando el acto en que se contenga.⁹²

Narciso Sánchez Gómez considera que son elementos de la infracción administrativa: la relación causal entre la conducta del agente y el daño producido, la acción y la omisión (conducta), antijuridicidad; causas que justifican la infracción como si se tratara de causas excluyentes de culpabilidad; imputabilidad, culpabilidad y punibilidad.⁹³

Toda persona que cometa una infracción a las disposiciones fiscales se hará acreedor a una multa, que será impuesta de acuerdo a la gravedad de la falta en los términos de las disposiciones contenidas en los artículos 70 a 91B del CFF. Sin embargo, no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Otro mecanismo que tiene el contribuyente para evitar el pago de multas es mediante el convencimiento a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para que se las condone, valorando las circunstancias del acto concreto, de conformidad con el artículo 74 CFF. Otra posibilidad que tiene el infractor es la reducción de la multa hasta un 20% si la paga dentro del plazo de 45 días, sin que para ello, la autoridad esté obligada a emitir una nueva resolución, tal y como lo dispone la fracción VI del artículo 75 del CFF.

⁹² *Ibíd.* p. 378.

⁹³ Cfr. **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso, *Op. Cit.*, pp., 381 a 383.

Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:

1. Del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.
2. Cuando sean pagadas las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que las autoridades fiscales dan inicio a sus facultades de comprobación pero antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del CFF, según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
3. Si el mismo pago se realiza después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por disposición legal, se aplicarán las multas a que se refiere el artículo 76 del CFF, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio que se trató de obtener. Siguiendo la misma lógica, cuando el contribuyente declare pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal.

Las infracciones relacionadas con el registro Federal de Contribuyentes se sancionan con multa que van de los quinientos cincuenta pesos hasta los veintiún mil trescientos veinte pesos dependiendo de la gravedad de la conducta. La

conducta que a mi parecer es la de menor gravedad es omitir su inscripción cuando la persona está obligada a ello, mientras que la más grave es la de falsear datos en documentos públicos en relación a la clave de la persona obligada.

En relación a las infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias, igualmente se castigan con multa que oscilan de los veinte pesos a los trescientos mil. En ese orden de ideas, la conducta con menor sanción es que por cada comprobante que impriman y respecto de los cuales no proporcionen información, aunque la reincidencia los puede llevar a la clausura del establecimiento; y la sancionada con mayor rigor es no proporcionar reincidentemente la información a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 30-A del CFF, presentarla incompleta o con errores.

En relación a las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, cabe señalar que se impone multa que va a partir de doscientos pesos hasta ochenta y cinco mil setecientos cuarenta pesos. Las conductas que merecen menor sanción son: No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales; así como llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones. Por su parte, la más castigada es la que consiste en no dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A del CFF, o no presentar el referido dictamen dentro del plazo establecido por las leyes fiscales y en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

Cabe señalar que las instituciones de crédito se podrán hacer acreedoras a una serie de sanciones, de acuerdo a las disposiciones de los artículos 84 A y 84 B.

Así mismo los usuarios de servicios financieros y cuentahabientes de instituciones de crédito pueden incurrir en infracción si adecuan su conductas a las siguientes hipótesis: la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos. Tales conductas serán castigadas con multa, poco onerosa.

En relación a las infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, el artículo 86 del CFF, establece que la sanción de multa puede ser por la cantidad de novecientos cuarenta pesos a ciento nueve mil doscientos diez pesos. La conducta que amerita menor sanción es la falta de conservación de la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes le dejen en depósito al contribuyente, mientras que la más castigada consiste en divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva.

Los funcionarios o empleados públicos también pueden ser sancionados con una multa que oscila entre los ochenta y un mil novecientos diez pesos a los ciento nueve mil doscientos diez pesos, como lo dispone el artículo 88 del CFF, sólo cuando su conducta omita exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios; recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales; asienten falsamente que se ha dado cumplimiento, o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos; exijan una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas; divulguen, hagan uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva; y revelen a terceros, en contravención a lo dispuesto por el artículo 69 de este Código, la información que las instituciones que componen el sistema financiero

hayan proporcionado a las autoridades fiscales.

A mi juicio, el régimen de sanciones administrativas a que aluden los numerales antes citados contraviene el texto del artículo 21 de la Constitución General de la República, que a la letra dispone:

“...Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso....”

Normalmente las disposiciones en que se contemplan sanciones administrativas a los obligados fiscales cuando incumplen siguen un método distinto al que dispone la Constitución Política para fijar su monto. Regularmente dichas sanciones sobrepasan el límite establecido en la Norma Fundamental, por lo que es viable atacar su inconstitucionalidad, buscando siempre la reducción de las multas o sanciones impuestas unilateralmente por la autoridad hacendaría.

2.5 DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DEL CRÉDITO FISCAL

Giuliani Fonrouge concibe la determinación de la obligación tributaria como “*el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.*”⁹⁴

La doctrina europea ha estado dentro de una lucha en torno a la naturaleza jurídica, o más bien, los efectos jurídicos de la determinación fiscal. Por una parte se sostiene que la determinación tiene efectos meramente declarativos, pues la obligación nace con el presupuesto del tributo; por el otro lado se le han atribuido

⁹⁴ **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. Derecho financiero. Vol. 1, 8ª edición, Lexis Nexos. Argentina; 2003. p. 537.

efectos constitutivos. Dicho en otras palabras, aquellos que consideran que la obligación fiscal nace de la ley, entonces le atribuyen a la determinación efectos declarativos. En oposición, autores italianos como *Griziotti, Zotta, Berliri, Rotonda y Georgetti*, consideran que para el nacimiento de la obligación fiscal no solo es necesario que se cumplan con los presupuestos de las leyes tributarias, sino que le debe acompañar del acto administrativo de la determinación. En ese orden de ideas, la deuda solo se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de la determinación.⁹⁵

Mario Pugliese asume una posición intermedia, pues a pesar de que reconoce que la determinación no tiene eficacia constitutiva, ya que únicamente declara la existencia de un vínculo jurídico preexistente, admite que ese acto jurídico es una condición indispensable para que dicha relación concreta sea eficiente, con ello quiere decir que la obligación solo tiene eficacia a partir de que la autoridad emite el acto administrativo y la relación jurídica sale del marco hipotético de la ley al acto concreto y material de los hechos. Es por ello que, sin reconocer los efectos constitutivos de la determinación, esta no es un mero acto procesal o una simple formalidad, sino que constituye parte esencial de la obligación. Es la opinión que comparte el autor español *Pérez de Ayala*.⁹⁶

González García liga a la realización del hecho imponible un deber de hacer (presentar la declaración) o un deber jurídico que consiste en la entrega de cierta cantidad a título de impuesto. Pero frente a él no existe derecho subjetivo alguno del órgano estatal, sino una simple situación de poder. En su opinión no surge un derecho de crédito, porque el presunto acreedor carece de los medios jurídicos habituales para la defensa de su derecho.⁹⁷

⁹⁵ Cfr. **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. Derecho financiero, Op. Cit., pp. 539 a 541.

⁹⁶ Cfr.- **PÉREZ DE AYALA**. Derecho tributario. Editorial Derecho financiero. España; 1968. p, 237.

⁹⁷ Cfr.- **GONZÁLEZ GARCÍA E**. Potestad de imposición y relación tributaria. 5ª edición. Edersa. España; 1989. pp. 211 y siguientes.

Para *Russo y Jarach*, la determinación sirve para hacer del conocimiento de los órganos fiscales los hechos sobre los cuales la ley impone ciertas obligaciones, para luego traducirlas en una suma líquida, mediante una apreciación analítica y sintética de los elementos que le conforman.⁹⁸

El licenciado *Sergio Francisco de la Garza* manifiesta que en la doctrina se ha discutido sobre la naturaleza jurídica de la determinación tributaria. Sostiene que la gran mayoría de los doctrinarios coinciden en que la determinación es sin lugar a dudas, un acto administrativo, mientras que *Jarach* lo hace asimilable al acto jurisdiccional⁹⁹, posición con la cual no estamos de acuerdo, puesto que no se sigue un proceso, en que intervenga un tercero imparcial que habrá de resolver conforme a derecho y ponderando los elementos probatorios presentados por las partes. Además hasta ese momento aún no existe conflicto de intereses entre la administración y el obligado; no existe pues, una contienda litigiosa.

Tocante a los procedimientos legales existentes para la determinación de las obligaciones tributarias, la doctrina las ha clasificado de la siguiente manera: a) Por un lado está la que realiza el mismo deudor o responsable espontáneamente, a lo que generalmente se conoce como autodeterminación; b) La que lleva a cabo la administración, sin la cooperación del sujeto pasivo de la obligación tributaria; y c) La determinación realizada por la administración con la cooperación del sujeto pasivo.¹⁰⁰

El artículo 6º de nuestro Código Fiscal contempla el método de la autodeterminación y el sistema mixto, al tenor de lo siguiente:

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

⁹⁸ Cfr.- Autores citados por **GIULIANNI FONROUGE**, Carlos M. Op. Cit p. 545.

⁹⁹ Cfr.- **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. 25ª edición. Porrúa. México; 2003. p. 779.

¹⁰⁰ Cfr.- **GIULIANNI FONROUGE**, Carlos M. Op. Cit. p. 547.

El artículo antes citado se complementa con la disposición contenida en el numeral 32, pues las declaraciones que presenten los contribuyentes se reputan definitivas, no obstante el contribuyente puede modificarlas hasta en tres ocasiones, siempre que la autoridad hacendaría no haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

Toda autoridad fiscal necesita facultades para verificar si lo declarado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria se apega a la verdad y para cerciorarse del debido cumplimiento de sus obligaciones.¹⁰¹ A través de la facultad de comprobación se demuestra el cumplimiento o el incumplimiento de las disposiciones fiscales, mientras que en la etapa de determinación, la autoridad se aboca a establecer las consecuencias de los resultados obtenidos de la revisión realizada al particular; evidenciando que, tanto las facultades de comprobación traducidas en revisiones como las que señala el artículo 46-A del CFF, así como las de determinación de créditos fiscales, a que se refiere el artículo 42, se materializan en momentos distintos. La facultad de revisión es antes que la determinación; de hecho la determinación es consecuencia de la revisión. Esta afirmación no solo es cuestión de lógica, sino que se desprende del artículo 42 CFF, que en su parte conducente a la letra dispone:

“Las autoridades fiscales a fin de (...) determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, (...) estarán facultadas para:

I.- Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III.- Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

¹⁰¹ Cfr.,- **MARGAIN MANAUTUO**, Emilio. Las facultades de comprobación fiscal. 2ª edición. Porrúa. México; 2001. p. 1 a 12.

IV.- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI.- Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VII.- Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

VIII.- Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

Toda vez que la determinación del crédito fiscal es resultado de una serie de actos administrativos, la autoridad fiscal debe tener cuidado en no cometer errores o violentar algún derecho de los particulares, de lo contrario, el resultado podría ser afectado y atacarse de ilegal. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación conozcan hechos u

omisiones que supongan incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que habrá de ser notificada personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita. El plazo a que se refiere el artículo 50 CFF es más que suficiente para que la autoridad fiscal determine con precisión el monto a que ascienden las omisiones del contribuyente. Aún así, el plazo se suspenderá si los contribuyentes afectados interponen algún medio de defensa en el país o, incluso, en el extranjero, contra el acta final de visita o del oficio de observaciones de que se trate, dicho plazo se suspenderá desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa y hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos. Si las autoridades dejan de emitir la resolución correspondiente dentro del plazo legal, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión respectiva.

Existe una presunción de certeza por parte de la Secretaría de Hacienda, sobre los informes que hagan llegar autoridades extranjeras para efectos de determinar las contribuciones omitidas por el contribuyente de que se trate.

Asimismo, el artículo 55 del CFF dispone que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de los contribuyentes, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- Se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Hay que recalcar que esta hipótesis no opera cuando de aportaciones de seguridad social se trata.
- No presenten los libros y registros de contabilidad o la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las

declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

- No se registren de operaciones, ingresos o compras; se altere el costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio respectivo.
- Se registren compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- Se altere el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o se altere el precio de las mercancías siempre que el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- No cumplan con la normatividad en materia de valuación de inventarios.
- No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, sean destruidos, se alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.
- Se adviertan irregularidades en su contabilidad.

La falta de cooperación por parte de los contribuyentes incita al órgano administrativo a determinar la utilidad fiscal o el monto de sus operaciones. Es por esa razón que como abogados debemos recomendar al cliente, primeramente que de forma voluntaria cumpla con la obligación que le impone la ley para determinar el monto del crédito fiscal en base a la documentación que posee, y de no haberlo hecho, coadyuve junto con la autoridad para determinarlo de la forma más transparente posible a fin de evitar las sanciones que en derecho correspondan.

Es un problema para las autoridades fiscales determinar el monto de las omisiones e incumplimientos de los contribuyentes cuando carece de los elementos necesarios para efectuar tal determinación, tarea para la cual puede seguir, indistintamente, cualquiera de los cinco procedimientos a que se refiere el artículo 56 del CFF, mismos que son:

1. Uso de los datos de la contabilidad del contribuyente;
2. Utilizar los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o

de cualquier otro, tomando en cuenta las modificaciones que hubiesen procedido al haber ejercido la autoridad sus facultades de comprobación;

3. Mediante la información que le proporcionan terceros que tengan relación con el contribuyente;
4. Mediante cualquiera otra información que obtengan las autoridades fiscales haciendo uso de sus facultades de comprobación;
5. A través de medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase, como la solicitud de información a las autoridades bancarias, salvo en los casos en que lo prohíba el secreto bancario.

Mediante una interpretación literal del precepto legal antes citado, debemos enfatizar que la autoridad no está obligada a seguir los procedimientos en el orden que dispone la norma, más bien, debe utilizar aquel que le sea más cómodo para el cumplimiento de sus obligaciones.

Para la comprobación de los ingresos, valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, según lo establece el artículo 59 del CFF:

1. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aún cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de un tercero, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
2. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
3. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no

correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

4. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.
5. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
6. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.
7. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valorarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo, tal y como lo dispone el artículo 59 del CFF.

La presunción a favor de la autoridad se debe a la falta de confianza en el contribuyente, porque no ha cumplido con sus obligaciones fiscales. En primer lugar no ha determinado de manera voluntaria el crédito fiscal a favor del Estado, y luego entonces tampoco ha pagado las contribuciones a que se encuentra obligado de conformidad con las disposiciones de la materia.

Por si fuera poco, el artículo 60 del CFF ordena que cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las

autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las operaciones a que alude el mismo numeral, mismas que a continuación se citan:

1. El importe determinado de adquisición y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el porcentaje de utilidad bruta con que opera el contribuyente.
2. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El porcentaje de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por la fracción II, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, en el supuesto de que no se pudiera determinar el costo, se entenderá que la utilidad bruta es de 50%. No habrá de aplicarse dicha presunción si el contribuyente llegara a demostrar que la falta de registro de dichas adquisiciones se debió a caso fortuito o fuerza mayor. El mismo procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En caso de no poderse determinar el monto de la adquisición, las autoridades deberán apearse a dos bases, a saber: a) El monto que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio respectivo; y b) el valor de mercado o de avalúo.

Si de la documentación que a la mano tiene la autoridad para determinar el monto de las operaciones celebradas por el contribuyente, deberá seguir dos procedimientos a su elección para estar en posibilidad de conocer realmente el monto a que pudieron ascender sus transacciones siguiendo una valoración objetiva.

Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de

determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 del CFF y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

1. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, mismo que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
2. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Es pertinente señalar que al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda.

En la práctica cotidiana, es muy difícil que las autoridades puedan reconstruir el tipo de operaciones, y los montos por periodos determinados, toda vez que es usual en el contribuyente mexicano, la carencia de documentación que permita hacer una presunción del monto a que ascienden sus operaciones cotidianas, sobre todo cuando ni él mismo lleva un control sobre las operaciones efectuadas. Sólo bajo un control podría existir documentación de terceros con quien éste lleve a cabo operaciones comerciales, pero de ser así ni siquiera es necesario llamar a estos terceros para verificar el monto de las operaciones.

De conformidad con el artículo 62 del CFF y con el objeto de comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por éste, cuando:

1. Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.
2. Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aún cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.
3. Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.
4. Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta, por persona interpósita o ficticia.

Los ingresos del contribuyente pueden ser determinados por la autoridad aun ante la falta de los comprobantes fiscales que tiene obligación de emitir, pero que en muchos casos se puede advertir de documentales privadas, tales como contratos privados de compra-venta, fichas de depósito y documentación que hace presumir una relación jurídica con efectos fiscales y que no le ha sido notificada a la autoridad competente.

Es conveniente aclarar que en la determinación y liquidación de un crédito fiscal es necesario que la autoridad motive y fundamente dicha resolución, de lo contrario sería ilegal, incluso iría en contra de los preceptos constitucionales, principalmente lo dispuesto por el artículo 16 constitucional. Este es el sentido lógico del razonamiento del tribunal, y que se lee en la tesis aislada que a continuación se cita:

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (RESOLUCIONES)

Tipo de documento: Tesis Aislada

Segunda época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 64. Abril 1985.

Página: 799

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.- SI SE DAN TODOS LOS ELEMENTOS PARA LA DETERMINACION DEL CREDITO FISCAL Y SE SEÑALAN LOS PRECEPTOS APLICABLES, SE CUMPLE CON LOS REQUISITOS CONSTITUCIONALES MENCIONADOS.-

El artículo 16 Constitucional dispone que todo acto de autoridad que ocasione molestias al particular debe encontrarse debidamente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que se citen los dispositivos legales aplicables, y por lo segundo, que se expresen las razones o motivos que se tomaron en cuenta para concluir que el caso concreto encuadra en los supuestos previstos en las normas legales. Por tanto, si en una resolución que determina un crédito fiscal se citan los preceptos aplicables al caso concreto y se expresa con precisión la forma y términos que originaron la determinación de dicho crédito, debe concluirse que se cumplieron los requisitos constitucionales mencionados, pues se vierten elementos suficientes para que el particular conozca los motivos que llevaron a la autoridad a emitir el acto de molestia y está en posibilidad de plantear las defensas que estime procedentes.(15)

Revisión No. 801/83.- Resuelta en sesión de 10 de abril de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Francisco de Jesús Arreola Chávez.

EN EL MISMO SENTIDO:

Revisión No. 727/84.- Resuelta en sesión de 10 de abril de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretario: Lic. Marcos García José.

Revisión No. 745/84.- Resuelta en sesión de 10 de abril de 1985, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Armando Díaz Olivares.- Secretaria: Lic. María de Jesús Herrera Martínez.

PRECEDENTE:

Revisión No. 536/78.- Resuelta en sesión de 7 de marzo de 1979, por unanimidad de 8 votos.- Magistrado Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.

Por la importancia que tienen los hechos en la determinación de las obligaciones fiscales, la motivación de los actos de la autoridad tienen especial relevancia, porque de lo contrario, el particular puede defenderse del acto de autoridad arbitrario a través del juicio de nulidad o del amparo indirecto, a elección del contribuyente.

2.6 FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA HACER EXIGIBLE EL PAGO DEL CRÉDITO FISCAL.

El pago es la principal forma de extinción del crédito fiscal, aunque no la única, pues dentro de este género se encuentran las siguientes especies: la compensación, la condonación, la prescripción y la caducidad.

Cualquiera de las hipótesis anteriores extingue el crédito fiscal y por ende el Derecho del estado para cobrarlo. De acuerdo con la concepción clásica, el pago es el cumplimiento de una obligación, en consecuencia es la forma idónea para extinguir un deber jurídico. Parece lógico pensar que la forma correcta de extinguir una obligación es cumplir con ella, y a partir de dicho cumplimiento, la obligación ya no tiene razón de existir. En ese orden de ideas, cuando se habla del pago de los tributos hay que entenderlo desde el punto de vista jurídico y el económico.

Para los abogados la palabra pago tiene una connotación distinta a la económica, pues esta segunda acepción implica, generalmente la entrega de una suma de dinero o la entrega de objetos. En su acepción jurídica el cumplimiento de cualquier obligación, tales como: presentar una declaración, autorizar libros de contabilidad, registrarse ante el padrón de contribuyentes es en esencia un pago, porque se está cumpliendo con una obligación impuesta por las leyes tributarias.

Lo anterior se debe tomar en cuenta, ya que si bien es cierto, el concepto de pago en sus dos acepciones principales es común que confluyan en una misma situación, puede que en otras ocasiones no concurren.

Cabe apuntar la existencia de diversos tipos de pago, que conviene comentarlos, toda vez que cada uno de ellos produce efectos jurídicos y económicos diversos. De hecho, algunas formas de pago no extinguen la obligación fiscal.

Pago liso y llano.- En términos económicos, se trata del pago exacto de las cantidades que el contribuyente debe al fisco, con fundamento en las leyes de la

materia, sin objetar ninguno de los conceptos. Es la situación ideal, la que sueñan las autoridades que se diera con todos los contribuyentes, lamentablemente no siempre ocurre de esa manera por distintas razones, entre las que podemos citar: la inadecuada interpretación de las leyes fiscales por parte de la autoridad; el cobro de lo indebido, la idea generalizada de muchos contribuyentes de evadir el pago de impuestos, en consecuencia de recurrir cualquier resolución de las autoridades hacendarías, etc. Implica el exacto cumplimiento de las leyes fiscales tanto por las autoridades, como por los contribuyentes, sin regateos de ninguna índole.

Pago de lo indebido.- Se trata del pago de una cantidad u obligación que no se debe, que no ha impuesto la ley. En términos económicos, normalmente nos estamos refiriendo al pago de una suma superior de la efectivamente adeudada. Es lógico que se piense que el pago de lo indebido no extingue las obligaciones, puesto que dichas obligaciones nunca han nacido. Esta hipótesis justifica el nacimiento de una obligación del Estado hacia el gobernado, pues surge el deber de devolución de las cantidades entregadas en exceso y que no se soportan legalmente. En ocasiones, no es posible que tratándose de mercancía, el fisco federal pueda devolverla en la cantidad o la calidad bajo la cual fue indebidamente embargada al particular, por lo que debe resarcir mediante el pago del valor de la citada mercancía al momento de su embargo, además da lugar a que se actualice su monto y se cubran los intereses respectivos en los términos de los artículos 17-A y 22 del Código Fiscal de la Federación.

Pago bajo protesta.- Es aquel pago que el contribuyente realiza sin estar convencido de su legalidad o procedencia. El inconforme hace constar esa circunstancia al momento de efectuar el pago requerido por la autoridad e intenta los mecanismos legales que le concede la ley para defenderse del acto de autoridad que considera arbitrario. En consecuencia, lo que espera el contribuyente es que las autoridades resuelvan a su favor y declaren su derecho a solicitar la devolución de las cantidades desembolsadas a favor de las autoridades

hacendarías. Cabe señalar que el Código Fiscal de 1966 si regulaba el pago bajo protesta, sin que quepa alguna justificación para su derogación en los proyectos posteriores. En la opinión de *Adolfo Arrijo Vizcaíno*, la falta de regulación del pago bajo protesta da origen a una situación de inequidad en perjuicio de los contribuyentes.¹⁰²

El pago bajo protesta no constituye una forma de extinción del crédito fiscal, sino que se asemeja más a una forma de garantía evitando que los recargos corran de una forma exagerada, durante el tiempo que dure la sustanciación de los recursos o medios de impugnación procesal. Dependiendo del sentido de la resolución definitiva, dicho pago se convertirá en una forma de extinguir las obligaciones fiscales, o en su caso nacerá un derecho a favor del contribuyente para solicitar la devolución de las cantidades indebidamente entregadas. Actualmente podemos encontrar variadas tesis aisladas que interpretaban el contenido del artículo 25 del extinto artículo 25 del Código Fiscal de la federación ya no vigente, que regulaba el pago bajo protesta. Constituía un medio efectivo de los particulares para cumplir con sus obligaciones fiscales y al mismo tiempo permitía la inconformidad de estos ante los actos arbitrarios de autoridad.

Pago extemporáneo.- Es el pago que se realiza después de los tiempos marcados en la ley, sin que el particular se hubiese inconformado con su cobro. Este no extingue el crédito o la obligación fiscal en tanto no se hayan cubierto los recargos que en derecho procedan.

Pago de anticipos.- Es el que efectúa el contribuyente al momento de percibir un ingreso gravado, a cuenta del impuesto que en definitiva le corresponderá. De acuerdo a lo anterior, el artículo 127 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a los profesionistas a que paguen sus impuestos anualmente; sin embargo, dichos contribuyentes, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que

¹⁰² Cfr.- **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo. Derecho fiscal. 18ª edición, Themis, México; 2004. p. 558.

corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas administrativas autorizadas. En este supuesto si se puede considerar al pago como una forma de extinción de la obligación fiscal, al menos en su parte proporcional.

El Estado no invita al contribuyente al pago de sus contribuciones, primeramente lo obliga a través de las leyes que prevén obligaciones a cargo de los gobernados, cuando este adecua su conducta a las hipótesis previstas por las leyes de la materia. Cuando el obligado no cumple con el pago voluntariamente en los tiempos finados para ello, entonces, la autoridad, a través de las facultades previstas en las leyes de la materia puede determinar y liquidar el monto que presuntamente se le adeuda, para luego cobrarlo por la fuerza, si el obligado se mantiene en estado de rebeldía. Si algo es terminante, es que la autoridad no puede cobrar un impuesto que aún no se haya determinado ni liquidado, de lo contrario su actuación estaría fuera de la ley, incluso fuera del marco constitucional.

Las autoridades administrativas podrán exigir los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, haciendo uso de su facultad de comprobación, practicando embargo precautorio sobre bienes del deudor, hasta por el monto de lo adeudado y la suma de sus accesorios legales. Precisamente sobre dicho procedimiento administrativo versará el contenido del capítulo que continúa.

Dicho de otro modo, la autoridad fiscal cuenta con el poder que le otorga el derecho para determinar el monto de la obligación fiscal y para hacer exigible su cumplimiento, aún en contra de la voluntad del obligado. Recordemos que la facultad de la autoridad para hacer exigible el pago no es fuente de la obligación fiscal, es tan solo consecuencia de su nacimiento, por lo que su naturaleza accidental y eventual le diferencian el hecho generador.

Tal y como lo dispone el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente tiene un plazo de cuarenta y cinco días para pagar las contribuciones y sus accesorios o garantizarlos con apego a la determinación realizada por la autoridad, pero tendrá la oportunidad de acercarse para celebrar un convenio y efectuar el pago en parcialidades, siempre y cuando garantice su cumplimiento, lo anterior con fundamento en el artículo 66 del mismo ordenamiento.

CAPÍTULO III

3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

3.1 CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El Procedimiento Administrativo de Ejecución es uno de tantos procedimientos que la autoridad administrativa puede seguir en contra de los gobernados. Coloca a los órganos de la administración en una posición exorbitante que culmina con la posibilidad de ejecutar los actos por ella misma dictados. Afirma *Jesús González Pérez* que la autotutela de la administración no se agota al momento de dictar sus resoluciones de carácter obligatorio y ejecutivo, sin la necesidad de acudir ante la autoridad jurisdiccional. También tiene la potestad de hacer ejecutar dichos actos, aún en contra de la voluntad del obligado.¹⁰³

Para el Lic. Antonio Jiménez González “El Procedimiento Administrativo de Ejecución y ejecutoriedad del acto no constituyen nociones correspondientes entre sí, ya que la ejecutoriedad hace referencia a una característica del acto administrativo que se traduce en la práctica en una prerrogativa de la administración pública y, por el contrario el procedimiento administrativo de ejecución es sólo uno de los medios o instrumentos jurídicos de que dispone la autoridad Hacendaría para cumplimentar sus actos”.¹⁰⁴

Respecto al tema que nos ocupa el maestro Francisco Ponce Gómez menciona que el Estado tiene a su favor la facultad económico-coactiva y que el Código Fiscal Federal regula como el procedimiento administrativo de ejecución y lo define “como la serie de actos satisfechos voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta y objetiva, aun en contra de su voluntad”.¹⁰⁵

¹⁰³ Cfr.- **GONZÁLEZ PÉREZ**, Jesús. Procedimiento administrativo federal. 3ª edición. Porrúa. México; 2000. p. 181.

¹⁰⁴ **JIMÉNEZ GONZALEZ** Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Ed. Thomson, México, 2004, pp.327.

¹⁰⁵ **PONCE GÓMEZ** Francisco, Derecho Fiscal, Ed. Banca y Comercio, ed. 10ª, México, 2005, pp.243-245.

En nuestra opinión el Procedimiento Administrativo de Ejecución se integra por una serie de actos mediante los cuales, por vía coactiva se pretende obtener el monto de un crédito fiscal.

Los órganos hacendarios competentes pueden desplegar su aparato coactivo en los supuestos previstos en el ordenamiento jurídico. Esto significa que la autoridad no puede actuar fuera del cauce establecido por las disposiciones legales, circunstancia que le brinda cierta libertad sin que se convierta en libertinaje o arbitrariedad.

El procedimiento administrativo de ejecución supone la existencia de un procedimiento previo, a su ejecución, como es el caso de las infracciones; que en principio no gozan de autonomía a efectos de impugnación, puesto que su validez depende de la del acto que pretende ejecutar, de modo tal que la anulación del primer supone la del segundo. Sin embargo, si la infracción al procedimiento ocurre en la ejecución, si siendo válido el acto administrativo previo entonces la impugnación del segundo acto y su anulación no suponen la del primero, por lo que su impugnación es autónoma.

El PAE se inicia de oficio por las autoridades hacendarías, con la finalidad de perseguir el cobro de las contribuciones o aprovechamientos omitidos por el obligado legal, toda vez que este último no ha querido cumplir voluntariamente, y el Estado necesita de la coacción para ese fin. Se trata de un procedimiento administrativo, especial, sumario, por la premura de la administración para cobrar aquellos dineros que le corresponden conforme a derecho y que el obligado fiscal se ha negado a enterar bajo el imperio de la ley.

Ha sido motivo de discusión el fundamento constitucional de la facultad económico coactiva de las autoridades fiscales¹⁰⁶; sin embargo, como ya lo hemos señalado,

¹⁰⁶ Cfr. **SANCHÉZ GÓMEZ** Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Derecho fiscal mexicano. 2ª edición. Porrúa. México; 2001, pp. 522 a 526.

este fundamento de acuerdo a la interpretación de la Suprema Corte de Justicia y los Tribunales Colegiados, lo podemos encontrar en los artículos 14, 16 y 22 de la Carta Magna. La falta de un procedimiento sumario para el cobro de los dineros, y tener que acudir ante los tribunales para que estos declaren el derecho del Ejecutivo a cobrar los impuestos debidos impedirían que el Estado pudiera cumplir con los fines que le han sido encomendados.

Tomando en cuenta lo dicho en el párrafo anterior, *Raúl Rodríguez Lobato* define el procedimiento económico coactivo como “*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 valedero el derecho.*”¹⁰⁷

En nuestra opinión el Procedimiento Administrativo de Ejecución es la vía de cobro consagrada en la ley a favor de la Hacienda Pública, que le permite a esta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su favor, directamente sin la intervención de la Auditoría Judicial.

La autoridad fiscal procede a iniciar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando un crédito fiscal a sido notificado legalmente y transcurrido el plazo que establece el código Fiscal e la Federación, dependiendo del tipo de tributo, sin que el contribuyente cumpla con su obligación.

La notificación de los actos que realiza la autoridad dentro del Procedimiento administrativo de ejecución deben atender a lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación, para que estén dentro de los parámetros de legalidad y garantía de audiencia, sin olvidar lo dispuesto por el artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en el cual se contemplan causales por las que una resolución administrativa puede ser calificada como ilegal,

¹⁰⁷ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición. Oxford University Press. México, 1998. p, 237.

esencialmente tratándose de la notificación de actos de autoridad, cuando se demuestre la incompetencia de un funcionario para dictar una resolución; cuando exista ausencia de fundamentación y motivación en la resolución; cuando se observen en una resolución vicios del procedimiento como cuando un citatorio no haga mención de que es para recibir una orden de visita, cuando el notificador no haga constar que se constituyo en el domicilio correcto, cuando existan irregularidades en los datos de los requerimientos.

ARTICULO 51. SE DECLARARA QUE UNA RESOLUCION ADMINISTRATIVA ES ILEGAL CUANDO SE DEMUESTRE ALGUNA DE LAS SIGUIENTES CAUSALES:

I. INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE LA HAYA DICTADO, ORDENADO O TRAMITADO EL PROCEDIMIENTO DEL QUE DERIVA DICHA RESOLUCION.

II. OMISION DE LOS REQUISITOS FORMALES EXIGIDOS POR LAS LEYES, SIEMPRE QUE AFECTE LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDA AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA, INCLUSIVE LA AUSENCIA DE FUNDAMENTACION O MOTIVACION, EN SU CASO.

III. VICIOS DEL PROCEDIMIENTO SIEMPRE QUE AFECTEN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR Y TRASCIENDAN AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA. ...

PARA LOS EFECTOS DE LO DISPUESTO POR LAS FRACCIONES II Y III DEL PRESENTE ARTICULO, SE CONSIDERA QUE NO AFECTAN LAS DEFENSAS DEL PARTICULAR NI TRASCIENDEN AL SENTIDO DE LA RESOLUCION IMPUGNADA, ENTRE OTROS, LOS VICIOS SIGUIENTES:

A) CUANDO EN UN CITATORIO NO SE HAGA MENCION QUE ES PARA RECIBIR UNA ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SIEMPRE QUE ESTA SE INICIE CON EL DESTINATARIO DE LA ORDEN.

B) CUANDO EN UN CITATORIO NO SE HAGA CONSTAR EN FORMA CIRCUNSTANCIADA LA FORMA EN QUE EL NOTIFICADOR SE CERCIORO QUE SE ENCONTRABA EN EL DOMICILIO CORRECTO, SIEMPRE QUE LA DILIGENCIA SE HAYA EFECTUADO EN EL DOMICILIO INDICADO EN EL DOCUMENTO QUE DEBA NOTIFICARSE.

C) CUANDO EN LA ENTREGA DEL CITATORIO SE HAYAN COMETIDO VICIOS DE PROCEDIMIENTO, SIEMPRE QUE LA DILIGENCIA PREVISTA EN DICHO CITATORIO SE HAYA ENTENDIDO DIRECTAMENTE CON EL INTERESADO O CON SU REPRESENTANTE LEGAL.

D) CUANDO EXISTAN IRREGULARIDADES EN LOS CITATORIOS, EN LAS NOTIFICACIONES DE REQUERIMIENTOS DE SOLICITUDES DE DATOS,

INFORMES O DOCUMENTOS, O EN LOS PROPIOS REQUERIMIENTOS, SIEMPRE Y CUANDO EL PARTICULAR DESAHOGUE LOS MISMOS, EXHIBIENDO OPORTUNAMENTE LA INFORMACION Y DOCUMENTACION SOLICITADOS. ...

Bajo estas condiciones nos encontramos con que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es el instrumento jurídico-administrativo en el que encuentra su apoyo la Autoridad Fiscal, para hacer efectivo los créditos fiscales que le son propios y que no fueron cubiertos en los montos y plazos establecidos en las leyes fiscales.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución se compone de las disposiciones normativas contenidas en el Código Fiscal de la Federación referidos al requerimiento de pago, el embargo y el remate.

En cuanto al procedimiento tributario podemos concluir que es un conjunto de actos legales que realiza la autoridad fiscal, para obtener el pago de contribuciones y el proceso tributario sería el conjunto de trámites legales vinculados que se realizan ante las autoridades jurisdiccionales y que tiene como finalidad el poner fin a las controversias que surgen entre los contribuyentes y el estado.

3.2 CARACTERÍSTICAS

Las características del Procedimiento Administrativo de Ejecución dentro del marco constitucional engloban necesariamente los principios de, legalidad, audiencia, oficialidad, celeridad, economía o gratuidad, mismos que ya referimos en nuestro capítulo primero.

González Pérez señala que el procedimiento administrativo de ejecución se rige por una serie de principios doctrinarios y legales, que son uniformantes de todos

los medios de ejecución forzosa, y que al mismo tiempo servirán como fuente directa en caso de insuficiencia de la norma.¹⁰⁸

Para el maestro Narciso Sánchez Gómez los principios del procedimiento administrativo de ejecución son fundamentales para éste, puesto que permiten conocer la gama de cada una de las actuaciones a saber.¹⁰⁹

En nuestra opinión los principios del procedimiento administrativo de ejecución constituyen sus características fundamentales sin los cuales no sería legal su procedencia.

Otra de las características del procedimiento administrativo de ejecución es la coacción en el cobro de las contribuciones que se adeudan al fisco, lo que supone un agotamiento previo de los procedimientos para la determinación del crédito.

Respecto a la coacción se puede definir como el “empleo de la fuerza de que dispone el orden jurídico. Tal expresión alude al carácter coactivo del derecho que reside en el hecho de que emplea la fuerza para regular la conducta humana: establece (e impone) sanciones y hace uso de la ejecución forzada.

- La sanción es un acto de coacción, la cual se aplica si es necesario mediante la fuerza física. (privación de la vida, de la libertad, de bienes económicos)
- Los demás actos de coacción establecidos por el orden jurídico que no tienen el carácter de sanciones (requisición, facultad económico-coactiva de la administración, también pueden ser impuestos en casos de resistencia mediante el empleo de la fuerza física.)¹¹⁰

¹⁰⁸ Cfr.- **GONZÁLEZ PÉREZ**, Jesús. Op. Cit., p. 184.

¹⁰⁹ Cfr. **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso, Op. Cit., p. 505.

¹¹⁰ **Diccionario Jurídico Mexicano**, Ed. Porrúa-UNAM, T. A-CH, ed. 2ª. México, 1987, pp. 483 y 483. 103

En cuanto a la coacción concluimos que es un instrumento esencial para que el fisco pueda realizar los cobros de los créditos fiscales de manera más ágil, cumpliendo así con su principal tarea que es el cobro de contribuciones para garantizar el interés general.

Marco legal. Como lo dispuesto por el artículo 6° del Código Fiscal “las contribuciones causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho (conforme se realizan los hechos generadores), previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran... Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas...

En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades ejercerán sus facultades fiscalización para determinar las contribuciones omitidas, que deberán ser pagadas, junto a sus accesorios como lo dispone el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación y de no hacerlo así se inicia del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

El Procedimiento Administrativo de Ejecución inicia según el artículo 145 del Código fiscal cuando las autoridades exijan el pago de los créditos fiscales y estos no sean cubiertos o garantizados por el deudor se procederá a embargar bienes suficientes que garanticen dicho crédito según las reglas para el embargo que se disponen en el Código fiscal Federal del artículo 151 al 196-b.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto a las características del Procedimiento administrativo de ejecución razón por las que se transcriben las siguientes tesis:

La siguiente Tesis Aislada advierte que el inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución es con la emisión de la orden de requerimiento de pago de los créditos fiscales, es el documento que expide la autoridad hacendaría para requerir el pago de créditos que no han sido pagados o garantizados dentro de

los plazos que se establecen para dicho cumplimiento y se le denomina orden de requerimiento de pago y embargo, lo anterior podemos ilustrarlo con la siguiente tesis:

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVI, Octubre de 2002
Página: 1429
Tesis: I.9o.A.65 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. SU INICIO ESTÁ DETERMINADO POR LA EMISIÓN DE LA ORDEN DE REQUERIMIENTO DE PAGO. El procedimiento administrativo de ejecución se inicia con la emisión de la orden o resolución de requerimiento de pago del crédito o créditos que se hayan hecho exigibles, lo cual se desprende de lo dispuesto por los artículos 145, párrafo primero, 151, párrafo primero y 152, párrafo primero, todos ellos del Código Fiscal de la Federación, por razón de que al hacerse exigible todo crédito fiscal, se hace necesario que exista una resolución, debidamente fundada y motivada, en la que se ordene requerirle el pago del importe de tales créditos fincados al contribuyente deudor. Aunado a que dicho acto de emisión de la orden de requerimiento es totalmente independiente a la diligencia de requerimiento que es la consecuencia de aquélla.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Otra de las características del Procedimiento Administrativo de Ejecución es que todas las actuaciones de la autoridad deben ser notificadas al deudor en su domicilio ya que en dicha diligencia también se le requiere el pago y en consecuencia de no hacerlo se procede a embargar bienes y no podría concretarse sí la notificación no fuera en el domicilio del deudor, al respecto citamos el siguiente criterio:

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Enero de 2005
Página: 1809
Tesis: VIII.1o.69 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. DEBE REALIZARSE EN EL DOMICILIO FISCAL DEL CONTRIBUYENTE Y NO EN LAS OFICINAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES. De conformidad con lo establecido en el artículo 136 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones de los actos administrativos podrán hacerse en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en ellas. No obstante, esta regla general carece de aplicación cuando se trata de notificaciones de actos relativos al **procedimiento administrativo de ejecución**, como lo es el requerimiento de pago y embargo de un crédito fiscal, porque el diverso artículo 137, párrafo segundo, de esa misma codificación establece para esos casos una regulación específica, en la cual se precisa que la diligencia se entenderá con el destinatario, o con la persona que se encuentre en el domicilio, o con un vecino y, en su defecto, por medio de instructivo que deberá fijarse en lugar visible de dicho domicilio; de lo que se sigue que el contribuyente deberá ser notificado en su domicilio fiscal, ya que el propósito de dicha diligencia no solamente es practicar la notificación, sino también requerir el pago del crédito fiscal y, en su caso, decretar el embargo sobre bienes del contribuyente, lo cual no se lograría si la notificación del procedimiento coactivo se efectúa en las oficinas de las autoridades fiscales, lugar en donde el contribuyente no está en aptitud material de proporcionar los comprobantes de pago del crédito fiscal requerido, o bien, de señalar bienes para el embargo.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 454/2004. Combugas, S.A. de C.V. 28 de octubre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Marco Antonio Arroyo Montero. Secretario: José Israel Alcántar Camacho.

Otras características esenciales del Procedimiento Administrativo de Ejecución son las señaladas por el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación en el cual se expresan los requisitos que deben contener todos los actos que emiten las autoridades fiscales, los cuales deben constar por escrito; señalar la autoridad que lo emite; así como la fecha en que se emite; estar fundado y motivado y expresar el objeto por el cual fue emitido; y debe contener la firma de la autoridad que lo emite.

Para concluir el tema de las características señalaremos que el Procedimiento Administrativo de Ejecución debe iniciar porque hay un crédito que no ha sido pagado o garantizado por el deudor dentro de los plazos señalados por el Código Fiscal para tal efecto, y deben ser notificadas todas y cada una de las actuaciones que de él se desprendan, así como también dichas actuaciones deben estar fundadas y motivadas según el marco constitucional y legal de las mismas.

3.3 NATURALEZA JURÍDICA

En el párrafo once del artículo 16 constitucional no se prevé en su contenido un procedimiento administrativo de ejecución, pero si contempla la facultad para que la autoridad administrativa de exigir al gobernado la exhibición de libros y papeles para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, que se traducen en el pago de créditos fiscales.

Artículo 16 párrafo 11 “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han cumplido las disposiciones fiscales sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”

El procedimiento Administrativo de Ejecución tiene su fundamento legal en el Código Fiscal de la Federación, el cual se encuentra contemplado en el Título V en su Capítulo III denominado “ Del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en los artículos 145 al 196-B del Código Fiscal de la Federación comprende todos los lineamientos con los cuales debe la autoridad exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley correspondiente, mismos que analizaremos en su oportunidad.

Para el maestro Jesús Quintana Valtierra “el procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento de naturaleza administrativa, tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración Pública como porque materialmente no tiene por finalidad la resolución de ninguna controversia”.¹¹¹

El mismo autor señala que “el procedimiento administrativo de ejecución tiene como propósito la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito

¹¹¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, ed. 4ª., México 1999, p. 267.

fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor o aun en contra de su voluntad.”¹¹²

EL maestro Sergio Francisco de la Garza, menciona que la naturaleza jurídica del Procedimiento Administrativo de Ejecución es la de un procedimiento administrativo tanto porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, y materialmente no tiene como finalidad la resolución de alguna controversia, siendo éste un procedimiento autónomo. ¹¹³

EL maestro Francisco de la Garza hace referencia a que el Procedimiento administrativo de ejecución tiene como “ finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho ... y que tiene el carácter de procedimiento de ejecución satisfactiva, ya que la satisfacción de intereses del acreedor se logra mediante la prestación consistente en la obtención de una cantidad de dinero... y además es un procedimiento de ejecución expropiativa, porque el dinero que constituye el objeto de la ejecución pertenece al deudor y a él pertenecen los demás bienes sometidos a su ejecución”. ¹¹⁴

Es importante mencionar con respecto a la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución que si bien constituye una garantía de los derechos de los administrados, se ha cuestionado su constitucionalidad, respecto a la facultad económico-coactiva que tiene el Estado, argumentándose que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo.

Sin embargo, consideramos que la facultad económica coactiva del Estado y su ejercicio a través del procedimiento respectivo, está plenamente justificado, toda vez que su objeto consiste en requerirle a los contribuyentes el pago de las

¹¹² QUINTANA VALTIERRA, Jesús, Op. Cit., p. 268.

¹¹³ Cfr. DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa, ed. 10ª, México 1988, p.808.

¹¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Op. Cit., p.809.

contribuciones que no hayan cumplido en tiempo y forma teniendo la posibilidad de aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para que de forma coactiva lo hagan.

Para concluir con la naturaleza jurídica del procedimiento administrativo de ejecución, que sí bien constituye una garantía de los derechos de los administrados y a su vez la de asegurarla satisfacción del interés general a través de los órganos de la administración, en nuestra opinión su naturaleza jurídica tiene una doble finalidad, que es la de realizar el cobro de los créditos fiscales y la de asegurar el interés general a través de dicho cobro.

3.4 ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Todo procedimiento se compone de fases, siendo este un carácter común que tienen los procesos y procedimientos legales de cualquier índole, ya sea civil, penal, administrativo, agrario, constitucional, internacional, canónico, y arbitraje. Cada una de las fases que componen al proceso o procedimiento tienen su propia fisonomía, por lo que es fácil distinguirles.

3.4.1. ORDEN DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO Y SU NOTIFICACIÓN.

Para realizar el estudio del requeriente de pago, tomaremos como base el Código Fiscal de la Federación. En el que encontramos el fundamento legal en el primer párrafo del artículo 145 el cual nos dice.

"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."

Es así como este artículo le sirve de base a la autoridad fiscal para requerirle de pago, embargar o rematar bienes para cubrir un crédito fiscal pendiente de pago.

En opinión del Lic. Antonio Jiménez González el requerimiento de pago marca el inicio del procedimiento administrativo de ejecución, y a través de él la autoridad Hacendaría pone en ejercicio la facultad económico coactiva.¹¹⁵

El requerimiento de pago lo realiza la Secretaria de Hacienda y Crédito Público que es la autoridad fiscal facultada para tal efecto, de conformidad con el artículo cuarto segundo párrafo el Código Fiscal de la Federación, que señala:

“La recaudación proviene de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específicos se hará por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaria autorice”.

Quien se encuentra facultado para requerir de pago es el notificador ejecutor designado en el mandamiento de ejecución, este debe estar firmado autógrafamente por la autoridad competente.

El primer acto de la autoridad fiscal consiste en requerir de pago al deudor esto con fundamento en el artículo 151 del CFF .*Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán el pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán a hacer el embargo de bienes suficientes propiedad del deudor que garanticen el cobro del crédito fiscal.* Este acto consiste en la notificación que la autoridad competente hace al deudor para exigirle el pago del crédito fiscal presuntamente adeudado. Dicha notificación se debe apegar a todas las disposiciones legales aplicables a las notificaciones. Como se trata del primer acto del procedimiento administrativo de ejecución, debe notificarse personalmente al deudor como lo dispone el artículo 134 del CFF fracción I y debiéndose apegar dicha diligencia a lo dispuesto por el artículo 137 del CFF, además de satisfacer los requisitos que menciona el Lic. Antonio Jiménez González

¹¹⁵ Cfr. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, Op. Cit., pp. 330

- “Deberá entenderse la diligencia con la persona en contra de la que se despacho ejecución o su representante legal.
- De no encontrarse el destinatario del requerimiento o su representante legal, deberá dejarse citatorio para que a una hora determinada del día siguiente espere en el domicilio al ejecutor.
- Apersonado el ejecutor el día y hora señalados en el citatorio entenderá la diligencia de notificación con el destinatario del requerimiento, su representante legal o cualquier persona en caso de que aquellos no se encuentren presentes”.¹¹⁶

Ahora bien, de conformidad con el artículo 134 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, los requerimientos se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando dichos requerimientos puedan ser recurridos como lo es el de pago que ahora estudiamos.

Al decir que los requerimientos de pago se harán personalmente se entiende que es con el contribuyente, con su representante legal o con un tercero no impedido legalmente, esto es, para cuando hay un previo citatorio y nos e encontró al contribuyente, y si este se niega a recibir la notificación se hará por medio de instructivo que se fijara en lugar visible de dicho domicilio debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia, esto es de conformidad con lo dispuesto con el artículo 137 del Código Fiscal de la Federación.

El requerimiento de pago debe de practicarse en días y horas hábiles y de acuerdo al artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, es decir, los requerimientos de pago de los actos administrativos deben de constar por escrito, señalando que autoridad los emite, estar fundado y motivado.

Al efectuarse diligencias de notificación de actos del procedimiento administrativo de ejecución sino se encuentra el sujeto obligado se dejara citatorio en el domicilio para que espere a una hora fija del día hábil siguiente y si la persona o su representante legal no espera, se practicara la diligencia con quien se encuentre o

¹¹⁶ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Op. Cit. p.331.

en su defecto con un vecino, esto como ya vimos es de acuerdo a lo establecido en el artículo 137 de Código Fiscal de la Federación.

En el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y nos e conozca el representante de la sucesión, hubiere desaparecido ignore su domicilio que este o el de su representante no se encuentre en territorio nacional, la notificación se hará por edictos, como lo señala el artículo 134 fracción IV del Código Fiscal de la Federación.

Por último el artículo 135 nos señala que las notificaciones surtirán los efectos al día hábil siguiente a aquel, en que fueron hechos y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto del procedimiento administrativo de ejecución que se notifique y que la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales deberán señalarse la fecha en que este se efectúe, recabando el nombre y firma de la persona con quien se entiende la diligencia en el caso de que se negare a recibir la notificación o a firmar, se asentara en el acta de notificación.

La siguiente tesis aislada puede ilustrar claramente la legalidad del mandamiento de ejecución expedido por la oficina extractora, en el que deben expresarse las razones legales que lo apoyan y que se exija al deudor que pague en un término de tres días en la oficina recaudadora, con apercibimiento de que si no realiza el pago se procederá a embargar bienes suficientes que cubran el monto del crédito así como sus accesorios.

Séptima Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
127-132 Sexta Parte
Página: 145
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

REQUERIMIENTO DE PAGO EN MATERIA FISCAL FEDERAL. Para que pueda estimarse legalmente hecho un requerimiento de pago en materia fiscal federal, es necesario, según los artículos 110 del Código Fiscal de la Federación y 26 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, que una vez iniciado

el procedimiento administrativo de ejecución por la oficina recaudadora correspondiente el jefe de esa oficina dicte mandamiento de ejecución motivado y fundado en el que exponga las razones y fundamentos legales que lo apoyen y disponga que se exija al deudor que pague el crédito en la caja de la oficina dentro del término de tres días, apercibiéndolo de que se le embargarán bienes de su propiedad suficientes para cubrir el adeudo en caso de que no verifique el pago; que en ese mandamiento se designe al ejecutor que deba practicar el requerimiento; que en su oportunidad se notifique el mismo y que se levante acta pormenorizada del requerimiento, una de cuyas copias debe ser entregada a la persona con quien se entienda la diligencia en los términos del artículo 28 del aludido reglamento.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL TERCER CIRCUITO.

Amparo directo 452/79. Samuel Romo Villalobos. 31 de octubre de 1979. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Alfonso Pérez y Pérez. Secretaria: Emma Margarita Guerrero Osio.

Genealogía:

Informe 1979, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 10, página 245.

En nuestra opinión, al momento de hacer la notificación, se debe entender directamente con el deudor; solo cuando se ignore el domicilio de esta persona el requerimiento de pago se podrá realizar a través de edictos, para lo cual, la autoridad debe apegarse a las disposiciones relativas. Por lo que, la notificación personal a que nos venimos refiriendo debe efectuarse directamente con el deudor tratándose de persona física, pero si se tratara de una persona moral podrá realizarse por medio de su representante legal. En ese acto se emplaza al deudor para que pague los créditos fiscales por los que es requerido, más los gastos de ejecución que correspondan de acuerdo a derecho. El ejecutor debe identificarse plenamente ante el requerido y se encuentra facultado para recibir el pago de las cantidades señaladas.

El requerimiento de pago se efectuará en el domicilio fiscal del contribuyente. En el caso de que el deudor procediera a hacer el pago del crédito fiscal requerido y los gastos de ejecución, entonces se procederá a levantar acta de terminación de la diligencia, en la que se hará constar el pago hecho; el acta deberá ser firmada por el ejecutor, el deudor o persona con quien se entienda la diligencia y los testigos.

3.4.2. DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO

Embargo.- El embargo es el acto jurídico de la autoridad que consiste en la imposición de una limitación al derecho de propiedad que la persona tiene sobre un bien o conjunto de bienes. Cabe decir que mientras subsiste esa situación, el propietario no puede disponer de sus bienes y ejercer actos de dominio sobre ellos.

El artículo 151 del CFF es el fundamento legal de la diligencia de embargo menciona que *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, procederá de inmediato como sigue:*

- I. *A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.*
- II. *A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales. ...*

En la práctica procesal, si después de haber, el ejecutor requerido el pago al deudor del crédito fiscal no le es pagado ni garantizado, entonces la ley lo faculta para trabar embargo sobre bienes del deudor, suficientes a garantizar el adeudo que el requerido tenga con el fisco.

Para que surta efectos el embargo que se trabar sobre bienes inmuebles, la autoridad fiscal deberá proceder a inscribir el embargo en las oficinas del Registro Público de la Propiedad de la adscripción territorial en que el bien se encuentre. De no realizarse, entonces no podrá surtir efectos contra terceros, aunque sí entre

el embargado y la autoridad fiscal, es decir, de todas formas existiría una limitación en el dominio de dicho bien, pero sus efectos no serían públicos.

En toda diligencia de embargo, el ejecutor está obligado a integrar acta circunstanciada, en donde se hagan constar los pormenores y vicisitudes que se hayan presentado en ese momento, y que se exprese la manera en que se condujo la autoridad así como quienes hubiesen intervenido. Uno de los requisitos formales de la diligencia es que en ella intervengan dos testigos, o cuando menos, que el acta sea firmada por estos. En el acta habrán de asentarse los nombres de las personas que hubiesen sido nombrados depositarios de los bienes embargados.

El nombramiento lo podrá hacer el jefe de la oficina exactora, en su defecto, el ejecutor. El nombramiento podrá recaer sobre cualquier persona que tenga capacidad de ejercicio, de ser así podría validamente afirmarse que dicho nombramiento podría recaer sobre una persona moral a través de su representante legal. Volviendo a la práctica procesal, es común que el nombramiento de depositario recaiga sobre la misma persona cuyos bienes han sido embargados, aunque esto no significa que la ley otorgue derecho alguno al ejecutado para ser éste nombrado por la autoridad. Eso sí, la ley otorga el derecho al deudor para que designe bienes para embargo, para lo cual debe sujetarse al orden que señalan las disposiciones fiscales.

En nuestra opinión el embargo como uno de los actos que forman parte del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se dirige junto, con dichos actos del mismo, a un fin específico y común a producir un efecto único que es la satisfacción del crédito fiscal.

Podríamos también entenderlo como la afectación o secuestro de bienes del sujeto pasivo, por parte de la autoridad fiscal que tiene por objeto garantizar el pago de un adeudo pendiente con la autoridad, es decir, es la garantía de pago

material de los créditos fiscales exigibles que le corresponden al estado.

En cuanto a la ampliación del embargo se podrá ampliar según lo dispuesto por el artículo 154 del Código Fiscal de la Federación en cualquier momento del Procedimiento Administrativo de Ejecución, cuando la oficina extractora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se establece en el artículo 144 del código fiscal de la Federación.

La Resolución Miscelánea Fiscal se pronuncia de la siguiente forma respecto del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación:

2.13.2. Para los efectos del artículo 144 del CFF, los contribuyentes que soliciten la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, deberán otorgar la garantía del interés fiscal ante la autoridad que les haya notificado el crédito fiscal por el que se otorgue la misma.

Para el maestro Miguel Fenech autor citado por Jesús Quintana Valtierra la suspensión del Procedimiento administrativo consiste en la detención que presenta en su avance merced a causas exteriores a él, y que, transcurrido el tiempo, o bien desaparece volviendo a reanudarse dicho avance, o son sustituidos por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.¹¹⁷

El Maestro Guiliani Fonrouge considera que la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución “constituye el medio para que el sujeto pasivo oponga ante la autoridad competente, su inconformidad a través del recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o mediante la reclamación económico administrativa”.¹¹⁸

¹¹⁷ Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús, derecho Tributario Mexicano, Ed. Trillas, ed. 4ª., México 1999, p.288.

¹¹⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos, Op. Cit., p. 125.

A continuación transcribimos un extracto de lo relativo a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación:

ARTICULO 144. No se ejecutaran los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal... Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de 15 días tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales...

Quando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución...

...Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten solo determinados conceptos de la resolución administrativa que determino el crédito fiscal, el particular pagara la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizara la parte controvertida y sus recargos...

...No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observara lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 141 de este código.

También se suspenderá la ejecución del acto...cuando los tribunales competentes notifiquen a las autoridades fiscales sentencia de concurso mercantil dictada en términos de la ley de la materia y siempre que se hubiese notificado previamente a dichas autoridades la presentación de la demanda correspondiente.

Las autoridades fiscales continuaran con el procedimiento administrativo de ejecución a fin de obtener el pago del crédito fiscal, cuando en el procedimiento judicial de concurso mercantil se hubiere celebrado convenio estableciendo el pago de los créditos fiscales y estos no sean pagados dentro de los 30 días siguientes a la celebración de dicho convenio o cuando no se de cumplimiento al pago con la prelación establecida en este código...

...En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la sala del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa que conozca del juicio respectivo...

El artículo anterior establece las reglas que deben seguirse para la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, primero enunciando que cuando se garantice el crédito fiscal se suspenderá el PAE; otra forma de suspensión es que no haya vencido el plazo de 45 días que la ley otorga para el inicio del PAE o tratándose de cuotas obrero patronales de 15 días; otra forma de suspensión es que el deudor haya interpuesto recurso de revocación en el plazo que la ley le otorga, donde el plazo será de 5 meses para garantizar el crédito fiscal adeudado; otra forma de suspender el PAE es cuando una autoridad mercantil notifique a la autoridad fiscal, sentencia de concurso mercantil; otra forma es el caso de la negativa o violación a la suspensión del PAE en donde los interesados podrán promover incidente de suspensión de la ejecución ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La siguiente tesis aislada nos puede aclarar que dentro de los 45 días que tiene el deudor para pagar o garantizar el crédito interpone la revocación el deudor tendrá 5 meses para pagar o garantizar el crédito y que el procedimiento de suspensión se inicia con la solicitud del contribuyente:

Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXI, Marzo de 2005
Página: 1247
Tesis: XIX.2o.A.C.32 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. EL PLAZO DE CINCO MESES PARA GARANTIZAR EL INTERÉS FISCAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE OPERA A PARTIR DE QUE SE INTERPONE LA REVOCACIÓN, NO SE INTERRUMPE NI QUEDA INSUBSISTENTE PORQUE SE RESUELVA EL RECURSO. Conforme al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente cuenta con cinco meses después de que optó por interponer el recurso de revocación contra la resolución de la autoridad fiscal¹¹⁸

que le fincó un crédito para garantizarlo (o para pagarlo), y que se le suspenda el **procedimiento administrativo de ejecución** a partir de la fecha en que se interponga aquél, sin que dicho plazo se interrumpa o quede sin efecto por el hecho de que antes de que transcurra se resuelva el referido recurso. De ahí que si la interrupción del término de los cinco meses no está prevista por la ley, y las leyes fiscales son de estricta interpretación, cuando el legislador no distingue el juzgador no puede ni debe hacerlo, máxime que el recurso de revocación que se establece en los artículos 117, 120 y 121 del Código Fiscal de la Federación, si bien se intenta ante la propia autoridad administrativa con el fin de que revise su actuación y determine si procede ordenar la reposición del procedimiento, o bien, confirmar, revocar, modificar o sustituir el acto impugnado, en ningún momento tiene como finalidad, ni es su consecuencia, dejar sin efecto la suspensión del procedimiento decretada en términos del artículo 144 de dicha legislación, porque de lo dispuesto por los aludidos artículos 144 y 145 del mencionado código, es posible distinguir el **procedimiento administrativo de ejecución** y el atinente a la suspensión de ese procedimiento, en atención a que mientras el primero se integra por el conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende la obtención, en la vía coactiva, del crédito fiscal, el procedimiento de suspensión se inicia con la solicitud del contribuyente, continúa, en su caso, con el requerimiento que la autoridad formule para encontrarse en posibilidad de resolver a ese respecto y culmina con la resolución que conceda o niegue la suspensión solicitada, según se haya satisfecho o no la garantía del interés fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y CIVIL DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Amparo directo 558/2004. Estudios, Proyectos y Construcciones Kamaro, S.A. de C.V. 8 de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Sebastián Martínez García. Secretario: Guillermo Alfonso Loreto Martínez.

*Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VII, enero de 1998, página 1143, tesis IX.1o.8 A, de rubro: "**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SUSPENSIÓN DEL.**"*

*Nota: El criterio contenido en esta tesis contendió en la contradicción de tesis 61/2006-SS, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión celebrada el doce de mayo de dos mil seis, en la cual se determinó que no existe la contradicción de criterios sustentados, por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, y los que sostienen los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito; Segundo del Décimo Tercer Circuito; Segundo del Vigésimo Circuito, y Segundo en Materias Administrativa y Civil de Décimo Noveno Circuito, por el contrario que sí existe contradicción de tesis entre los criterios sustentados por los Tribunales Colegiados Segundo del Vigésimo Circuito y Segundo en Materias Administrativa y Civil del Décimo Noveno Circuito, en relación con los criterios emitidos por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito y Segundo del Décimo Tercer Circuito. De esta contradicción de tesis derivó la tesis 2a./J. 76/2006, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, junio de 2006, página 214, con el rubro: "**INTERÉS FISCAL. EL PLAZO DE CINCO MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 144 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZARLO NO IMPLICA QUE DURANTE ESE TIEMPO SUBSISTA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, SI LA AUTORIDAD RESUELVE ANTES EL RECURSO EN SENTIDO NEGATIVO.**"*

El artículo 151 en su párrafo 6º del Código Fiscal de la Federación, establece otra forma de suspensión del procedimiento Administrativo de Ejecución originada por errores aritméticos en declaraciones o por la omisión de una declaración en el pago de las contribuciones, para lo cual la autoridad de otorga al deudor un plazo de 6 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación, para que efectúe el pago, y de no hacerlo se procede a embargarle bienes suficientes para cubrir el monto del crédito, así como sus accesorios,

ARTICULO 151. LAS AUTORIDADES FISCALES, PARA HACER EFECTIVO UN CREDITO FISCAL EXIGIBLE Y EL IMPORTE DE SUS ACCESORIOS LEGALES, REQUERIRAN DE PAGO AL DEUDOR Y, EN CASO DE QUE ESTE NO PRUEBE EN EL ACTO HABERLO EFECTUADO, PROCEDERAN DE INMEDIATO COMO SIGUE: ...

...SI LA EXIGIBILIDAD SE ORIGINA POR CESE DE LA PRORROGA, O DE LA AUTORIZACION PARA PAGAR EN PARCIALIDADES, POR ERROR ARITMETICO EN LAS DECLARACIONES O POR SITUACIONES PREVISTAS EN LA FRACCION I DEL ARTICULO 41 DE ESTE CODIGO, EL DEUDOR PODRA EFECTUAR EL PAGO DENTRO DE LOS SEIS DIAS HABILES SIGUIENTES A LA FECHA EN QUE SURTA SUS EFECTOS LA NOTIFICACION DEL REQUERIMIENTO.

Podemos concluir que la diligencia de requerimiento de pago y embargo como su nombre lo indica, es el momento en el cual la oficina recaudadora, a través del ejecutor y de manera personal requiere el pago del crédito fiscal al deudor, ya habiendo sido notificado el requerimiento de pago, con anterioridad a esta diligencia mencionando el día y la hora de la misma y de no pagar u ofrecer alguna garantía el ejecutor procede a embargar bienes suficientes propiedad del deudor que sirvan para garantizar el monto del crédito adeudado así como los gastos que de dicho embargo se desprendan.

3.4.2.1. SEÑALAMIENTO DE BIENES POR EL CONTRIBUYENTE

Para establecer el orden en que deben señalarse bienes para embargo se debe tomar en cuenta el mayor o menor dificultad que exista en el mercado para su realización. La ley dispone que en primer lugar se embarguen: dinero, depósitos

bancarios, metales preciosos, ya que su movilidad es mayor que la de otros bienes.

El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece el derecho a señalar bienes embargables: 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 DEPOSITOS BANCARIOS.

II. ACCIONES, BONOS, CUPONES VENCIDOS, VALORES MOBILIARIOS Y EN GENERAL CREDITOS DE INMEDIATO Y FACIL COBRO A CARGO DE ENTIDADES O DEPENDENCIAS DE LA FEDERACION, ESTADOS Y MUNICIPIOS Y 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 DEBERA 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.

LA PERSONA CON QUIEN SE ENTIENDA LA DILIGENCIA DE EMBARGO PODRA DESIGNAR DOS TESTIGOS Y, SI NO LO HICIERE O AL TERMINAR LA DILIGENCIA LOS TESTIGOS DESIGNADOS SE NEGAREN A FIRMAR, ASI LO HARA CONSTAR EL EJECUTOR EN EL ACTA, SIN QUE TALES CIRCUNSTANCIAS AFECTEN LA LEGALIDAD DEL EMBARGO.

El artículo anterior nos proporciona los parámetros, a los cuales debe sujetarse el deudor del crédito a la hora de señalar bienes embargables, pero a su vez limitándolo a apegarse a lo establecido por el precepto, mientras que el Ejecutor no corre con la misma suerte razón por la que afirmamos no haber equidad y proporcionalidad a la hora de señalar los bienes ya que el Ejecutor no debe sujetarse al orden preestablecido por dicho artículo como veremos en el siguiente punto.

3.4.2.2. SEÑALAMIENTO DE BIENES POR EL EJECUTOR

Por el contrario, el ejecutor tiene la facultad de señalar cualquier bien para embargo, siempre y cuando se cumpla con las disposiciones legales, pero no tiene que seguir el orden de prelación que se impone al deudor, según lo establecido por el artículo 156 del Código Fiscal Federal, que establece las facultades del ejecutor para señalar bienes embargables:

El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.

II. Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:

- a)** Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
- b)** Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- c)** Bienes de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

Cabe señalar que no todos los bienes son susceptibles de embargo, como lo señala el artículo 157, por ejemplo el lecho cotidiano, la vestimenta, los bienes muebles de uso indispensable para el deudor y sus familiares, siempre que a juicio del ejecutor no sean de lujo; los instrumentos útiles para el ejercicio de la profesión, arte u oficio. La misma prohibición existe en relación a la maquinaria o enseres de las negociaciones en la medida en que sean indispensables para el deudor para el desarrollo de su actividad ordinaria. Sin embargo, si podrán ser embargados cuando el ejecutor proceda a trabar embargo sobre la negociación, si dentro de ella están comprendidos estos. Tampoco pueden embargarse los granos de siembra, mientras no hubieren sido cosechados sus productos, pero si puede embargarse el derecho sobre ella.

Si el ejecutor encontrare oposición por parte del deudor a la diligencia de embargo podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública. Asimismo, si los bienes susceptibles

de embargo se encontraren bajo candado o chapa y el deudor se negare a abrirlos, entonces, en presencia de dos testigos, el ejecutor podrá violentar las cerraduras a fin de tener acceso a dichos bienes. Si se tratara de bienes muebles dentro de los cuales se encontraren otros bienes sobre los que se puede trabar embargo y no es posible su forzamiento, entonces se embargará el bien dentro del cual se encuentran con todo y su contenido.

La intervención.- Es otra de las etapas del procedimiento administrativo de ejecución. El interventor tiene lugar cuando se embarga una negociación completa, en todo lo que de hecho y de derecho le corresponda. Sus funciones van más allá de la de un simple depositario. A diferencia de este último, se debe hacer cargo de la vigilancia de los ingresos en la negociación intervenida, por lo que debe tener cuidado del manejo de la caja, y solo podrá ir tomando las cantidades que cubran los créditos fiscales adeudados. Al mismo tiempo, debe cubrir el importe de los salarios de los trabajadores, así como de los créditos preferentes que adeude la empresa. Del saldo disponible, el interventor solo podrá sustraer el 10% de los ingresos para enterarlos a la oficina exactora correspondiente. En la opinión de *Mabarak Cerezedo*, la regulación de la intervención es inflexible y es difícil de aplicar a toda negociación mercantil, por lo que a su juicio se debiera estructurar de acuerdo con la naturaleza de la empresa en lugar de establecer reglas uniformes aplicables a todos los negocios.¹¹⁹

No se debe pasar por alto que el interventor está obligado a tomar todas las medidas precautorias necesarias para salvaguardar los intereses del fisco, motivo por el cual, si llega a tener conocimiento de alguna maniobra u operación que ponga en riesgo dichos intereses, tendrá facultades para tomar medidas que impidan su realización e informar a la oficina extractora de manera inmediata.

El hecho de que la negociación de que se trate ya estuviere intervenida por una tercera persona, por otros adeudos y procesos legales no impide que la autoridad

¹¹⁹ Cfr.- **MABARAK CERECEDO**, Doricela. Op. Cit. p, 239.

fiscal nombre un interventor con cargo a la caja para proteger sus propios intereses.

En los casos en que a pesar del nombramiento de interventor con cargo a la caja, los funcionarios de la empresa se negaran a atender sus indicaciones, entonces la autoridad fiscal podrá nombrar interventor- administrador, quien tendrá todas las facultades legales para incluso, ejercer actos de dominio. Es importante que se resalte que el interventor administrador no queda supeditado a las órdenes del dueño de la negociación, tampoco del administrador o consejo de administración, o de la asamblea general; pues tan solo recibe ordenes de las autoridades fiscales, durante el ejercicio de su función.

La oficina exactora puede optar por la venta de la negociación en lugar de nombrar al interventor-administrador cuando concluyera que es una mejor opción para la salvaguarda de los intereses fiscales. La legislación fiscal contempla una serie de atribuciones que deben ser ejercidas por el interventor-administrador, conforme al artículo 167 del Código Fiscal Federal y que a continuación se citan:

1. Rendición de cuentas mensual sobre el resultado de su gestión;
2. Deberá retirar de la caja de la empresa intervenida el 10% de los ingresos, diariamente, cuyo importe será enterado a la oficina exactora;
3. A pesar de que tiene facultades para disponer de bienes propiedad de la empresa se le prohíbe la enajenación de activo fijo de su propiedad.
4. Debe reunir a la asamblea de socios o accionistas o al consejo directivo de la empresa para solicitarles informes y datos necesarios para el mejor desempeño de su cargo, así como para informarles de las acciones que se deban tomar dentro de la empresa en beneficio del fisco.

El nombramiento de interventor-administrador debe inscribirse en el Registro Público de Comercio del lugar en que se ubique la empresa intervenida, para que

surta todos los efectos legales, incluso contra terceros que realicen negocios con la empresa.

El interventor e interventor-administrador tienen la misma responsabilidad frente a las autoridades fiscales que aquellas correspondientes al depositario. La intervención se levantará en el momento en que quedan cubiertos los créditos fiscales, o en su caso se hubiere perfeccionado la enajenación de la empresa intervenida. En consecuencia, la inscripción del nombramiento deberá ser cancelado por ordenes de las autoridades fiscales.¹²⁰

Remate.- El remate de bienes embargados consiste en una serie de actos procedimentales, que toman las autoridades fiscales para lograr la enajenación de los bienes embargados para cobrar el crédito o créditos fiscales adeudados. *Mabarak Cerecedo* concibe esta etapa del procedimiento al tenor de lo siguiente: “*Jurídicamente se denomina remate de bienes embargados a la serie de acciones que toman las autoridades competentes para propalar y lograr la enajenación a favor de terceros de los bienes.*”¹²¹

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 173 del Código Fiscal Federal, el remate de bienes procede en los siguientes casos:

1. Que se hubiese fijado ya la base para la realización del remate, de acuerdo con las disposiciones fiscales.
2. Cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen al momento del requerimiento.
3. Cuando el dueño de la negociación embargada no proponga comprador dentro de los plazos legales.
4. Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaída en los medios de defensa que se hubiere hecho valer el particular.

¹²⁰ *Ibíd.* pp., 239 a 241.

¹²¹ *Ibíd.* p, 241.

Cabe señalar que el remate de bienes dentro del procedimiento administrativo de ejecución se hará siempre mediante subasta pública, y se llevará a cabo a través de medios electrónicos conforme al artículo 174 del CFF. Y se podrá autorizar que la enajenación de los bienes embargados se haga por partes.

La base del remate para los bienes inmuebles embargados, según lo dispuesto por el artículo 175 del CFF será su valor de avalúo, en el caso de las negociaciones el avalúo pericial ambos deben sujetarse a las reglas del CFF y su reglamento y en cuanto a los demás casos la que fijen de común acuerdo las partes, en un plazo de seis días, a falta de acuerdo la autoridad practicará avalúo pericial.

El remate deberá ser convocado por la autoridad en lugar y fecha fijos, dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó la base. Entre la convocatoria y la fecha de remate deberá mediar cuando menos un plazo de diez días. La convocatoria debe ser fijada en un lugar visible y usual de la oficina ejecutora, y en los lugares públicos que estime conveniente. Cuando el valor de los bienes valuados sea superior a cinco días de salario mínimo general vigente en el lugar en que se pretenda llevar a cabo el remate, elevada al año, la convocatoria para el remate deberá publicarse en el periódico oficial de la entidad federativa correspondiente, así como en uno de los diarios de mayor circulación de dicho sitio. La última publicación deberá hacerse cuando menos con diez días de anticipación a la fecha anunciada.

En la convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir a dicho acto.

Si existieren otros acreedores sobre los bienes sacados a remate habrá de notificarse les personalmente, o de no ser posible, se tendrá por notificados a

través de los edictos publicados siempre y cuando en la convocatoria se citaren sus nombres.

Se debe recalcar que mientras el remate no se hubiese fincado, es decir, que se hubiese declarado legalmente válido, el embargado puede proponer como comprador a quien ofrezca de contado el monto de las sumas adeudadas; de darse dicho supuesto se aceptará al comprador sin necesidad de rematar los bienes.

El uso de la tecnología informática ha sido bien importante para la etapa del remate. Para *Álvaro Sánchez Bravo* “*Las tecnologías de la información y las comunicaciones están generando en todo el mundo una renovación industrial comparable en importancia y profundidad a sus predecesoras...Es una revolución-revolución digital, se le denomina en determinados ámbitos- basada en la información, que es en sí misma expresión del conocimiento humano...Esta situación nos lleva a los inicios de una nueva era: la de la información y la comunicación, en el seno de lo que se denomina como “sociedad de la información”*”.¹²²

Las posturas de los convocados 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. Para intervenir en una subasta es necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria, los que servirán de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que se adjudiquen el día del remate. Después de que se hubiese fincado el remate se devolverán los fondos a quienes no hubiesen salido vencedores. Si el adjudicado no cumpliera con las obligaciones asumidas por

¹²² **SÁNCHEZ BRAVO**, Álvaro A. La protección del derecho a la libertad informática en la Unión Europea. Universidad de Sevilla. España; 1998. p. 25.

virtud del remate, el depósito que hubiese efectuado se aplicará inmediatamente a favor del fisco federal y se reanudarán las almonedas en los plazos y fechas que en consecuencia se dispongan.

El documento digital en que se haga la postura, deberá satisfacer una serie de requisitos formales y de fondo a que se refiere el artículo 182 CFF, mismos que son:

1. Si se trata de persona física, 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 en su caso y el domicilio social.
2. La cantidad que se ofrezca.
3. El número de cuenta bancaria y nombre de la institución en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.
4. La dirección de correo electrónico.
5. El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que se haya realizado.

No se considerará postura legal aquella que deje de cumplir con alguno de los requisitos señalados en las fracciones anteriores, así como lo establecidos en la convocatoria correspondiente. Además, de que los requisitos se deben satisfacer dentro de los términos fijados por la misma autoridad en su página de Internet.

Cada subasta tendrá una duración de 8 días, y empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del octavo día. En dicho lapso los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas. Es lógico pensar que la autoridad fiscal finque el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido. Una vez que el remate se hubiese fincado será notificado a los

participantes por vía electrónica, lo anterior de conformidad con lo establecido por el artículo 183 del Código Fiscal de la Federación.

De conformidad con los artículos 185 y 186 del CFF, fincado el remate de bienes muebles o inmuebles se aplicará el depósito constituido. Tratándose de muebles dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, en el caso de bienes inmuebles será dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos efectuada conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Tratándose de muebles, se citará al contribuyente para que entregue las facturas correspondientes, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía, y la autoridad entregará los bienes junto con sus facturas al nuevo adquirente. Tratándose de inmuebles, se citará al contribuyente a la oficina del notario señalado por el adjudicado para la firma de la escritura correspondiente, apercibido que de no presentarse, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.

Hay algunos casos en que a pesar de haberse adjudicado legalmente los bienes, por virtud de una situación de hecho o de derecho la autoridad fiscal se ve imposibilitada para la entrega física de los bienes, entonces el adjudicado tiene derecho a que se le devuelva el importe pagado en el lapso de dos meses a partir de la formulación de su solicitud. En estos casos, se deja sin efectos el remate efectuado.

Están imposibilitados para adjudicarse de forma directa o indirecta, por medio de remate los bienes subastados, las autoridades fiscales que hubiesen intervenido en el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha para que, se lleve a cabo una segunda almoneda, en los términos y

condiciones señalados por los artículos respectivos, lo anterior de conformidad con el artículo 176 del CFF. Si en la segunda al moneda tampoco se logra adjudicar el bien de que se trate, la autoridad podrá aceptar el bien en pago o adjudicárselo; para tales efectos, dicha autoridad considerará que el bien fue enajenado en un 60% del valor de avalúo y, en su caso, podrá donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia, tal y como lo dispone el artículo 191 CFF. Por supuesto que al particular deudor no le conviene que el bien se adjudique a la mitad del valor real del mismo, toda vez que su depreciación legal en algunos casos no terminaría con el adeudo

3.5 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 157 FRACCIÓN II DEL CFF

“Quedan exceptuados de embargo: (...)

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen....”

El artículo 157 del Código Fiscal, en su fracción segunda, observamos que hace mención de los bienes muebles de uso indispensable, que no se pueden embargar, y que a juicio del ejecutor no sean de lujo, pero deja en total incertidumbre jurídica al deudor, al no existir un concepto claro de lo que es considerado jurídicamente indispensable, el ejecutor puede violentar la esfera jurídica del deudor y no sólo ésta, sino también pone en peligro el patrimonio de éste.

Y no podemos pasar por alto la fracción cuarta del mismo artículo que es contradictoria, en la que se menciona que quedan exceptuados de embargo la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero si pueden ser embargados con la negociación, y además la mayoría de los embargos se

traban sobre la negociación y las cuentas bancarias, por lo que concluimos que dicha fracción debería ser suprimida.

3.5.1 CONCEPTO DE INDISPENSABLE

Indispensable.- Que no se puede dispensar, que es necesario; imprescindible, de uso normal y cotidiano; básico.¹²³ Jurídicamente no hay un concepto de indispensable, simplemente se deja a criterio de quien deba aplicar la norma jurídica que se refiera a dicho calificativo.

Al no existir un concepto dentro de la propia ley de lo que es indispensable, el ejecutor puede hacer uso de su criterio como a él le parezca adecuado, no siendo siempre el correcto o el más justo para el deudor, consideramos que debe existir una delimitación de lo que jurídicamente es considerado indispensable para la vida cotidiana del deudor y sobre todo para el desarrollo de sus actividades, porque es de ahí de donde depende no sólo la subsistencia y manutención de éste, sino también en consecuencia el pago de sus contribuciones y deudas.

3.5.2 CONCEPTO DE MUEBLES DE LUJO

Por "bien" se comprende todo lo que es un elemento de fortuna o de riqueza, susceptible de apropiación en provecho de un individuo o de una colectividad. Los bienes comprenden las cosas más variadas: casas, tierras, objetos muebles, créditos, réditos, derechos de autor (artísticos y literarios), patentes de invención, etc.

La palabra "bienes" comprende pues, además de las cosas materiales, cierto número de bienes incorpóreos que son derechos, como los créditos, las rentas, los oficios, las patentes, etc.¹²⁴

Las cosas se consideran como "bienes", jurídicamente, no sólo cuando son "útiles" al hombre, sino cuando son susceptibles de apropiación. En ese orden de ideas, el

¹²³ GRAN ENCICLOPEDIA SALVAT, Ed. Salvat editores S.A. de C.V, T. 9, Barcelona , 2004, p.2124

¹²⁴ Cfr.- PLANIOL, Marcel y RIPERT, Georges. Tratado elemental de derecho civil. Los bienes. Editorial Cajica. México; 1945. pp., 30 y 31.

mar, el aire atmosférico, el sol, son cosas indispensables para la vida terrestre; sin embargo, no son "bienes" porque no pueden ser objeto de apropiación en provecho de un particular, de una ciudad o de una nación. Por el contrario, los campos cultivados, las casas, un estanque, las máquinas o los muebles usuales sí son "bienes".

Los bienes son susceptibles de clasificación, la más generalizada y conocida es aquella que los divide en inmuebles y muebles. En el derecho moderno los bienes son inmuebles no solo por su naturaleza, sino también por su destino o por el objeto al cual se aplican; esto quiere decir que no se toma exclusivamente como criterio, la fijeza o imposibilidad de translación de la cosa de un lugar a otro, para derivar de ahí el carácter inmueble de un bien.

- inmuebles por naturaleza: son aquellos que por su naturaleza imposibilitan la translación de un lugar a otro.
- inmuebles por destino: son muebles por naturaleza que están considerados como inmuebles a título de accesorios de un inmueble, al cual están unidos. en efecto, conservan su naturaleza mueble; difieren, pues, de los inmuebles, por su naturaleza, en que su inmovilización es meramente jurídica y ficticia, y no material y real.
- inmuebles por el objeto al cual se aplican: se refiere a los derechos reales constituidos sobre inmuebles.

Bienes muebles. Se distinguen tres categorías en la clasificación de los muebles, según la doctrina:

- muebles por su naturaleza: son aquellos cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, se muevan por sí mismos o por efecto de una fuerza exterior.
- muebles por determinación de la ley: se consideran muebles por determinación de la ley, las obligaciones y los derechos y acciones que

tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles por acción personal.

- muebles por anticipación: son todos aquellos bienes que están destinados a ser separados de un inmueble, que necesariamente habrán de adquirir en el futuro categoría de muebles, aunque en el presente sean inmuebles.

Por la palabra lujo se debe entender demasía en el adorno, en la pompa y en el regalo. Es un vocablo común que no ha sido adoptada por el derecho. Se trata de bienes de consumo no necesarios, indispensables, básicos. El lujo es ostentación, opulencia, derroche de riqueza, artículos considerados de carácter suntuario.¹²⁵ Muestra de abundancia, exceso de los bienes en calidad y cantidad.

Capitulando las ideas anteriores, debemos concluir que muebles indispensables son bienes susceptibles de apropiación, objetos, cosas que se pueden trasladar de un lugar a otro, básicos para la vida cotidiana de la persona. Muebles de lujo, son los objetos móviles muy adornados, pomposos, abrumadores en elegancia y en costo que no son básicos. Esto nos muestra la ambigüedad de los conceptos, lo que nos lleva al manejo e interpretación subjetiva del lenguaje, consecuentemente coloca al individuo en una situación de inseguridad jurídica cuando los conceptos los llevamos al terreno de lo legal.

3.5.3 FACULTADES DEL EJECUTOR EN LA DESIGNACIÓN DE BIENES A EMBARGAR

3.5.3.1 LA FIGURA DEL EJECUTOR Y SU REGULACIÓN EN EL SAT

El artículo 7º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria en su parte conducente a la letra dispone. “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;(...)”

¹²⁵ Cfr. **DICCIONARIO ENCICLOPEDICO MASTER**, Ed. Norma S.A., T. 4, s.l.p., 1997, p. 1349.

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;(…)

XVI. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan,…”

De acuerdo con lo anterior, el Servicio de Administración Tributaria puede expedir normas que regulen la actividad de sus ejecutores y demás funcionarios del órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como emitir libremente las disposiciones que requieran respecto al ejercicio de sus facultades en este caso del embargo.

3.5.3.2 LA FIGURA DEL EJECUTOR Y SU REGULACIÓN EN EL RISAT

Dispone el artículo 2º del Reglamento Interior del servicio de Administración Tributaria: *“Las Administraciones Generales ... estarán integradas por ... Administradores Generales, Administradores Centrales, Administradores, Subadministradores, Jefes de Departamento, Coordinadores, Supervisores, Auditores, Ayudantes de Auditor, Inspectores, Abogados Tributarios, **Ejecutores**, Notificadores, Verificadores, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y por los demás servidores públicos que señala este reglamento, así como por el personal que se requiera para satisfacer las necesidades del servicio.”*

En la síntesis del artículo anterior podemos resaltar, que solo se menciona la figura del ejecutor, pero no hay una lista pormenorizada de las facultades que se le otorgan e éste en la oficina extractora y en consecuencia esto deja en total incertidumbre jurídica al deudor, razón por la cual el legislador, la oficina extractora y sobre todo el ejecutor deberían tener mayor precisión en los términos que utilizan para realizar la extracción de bienes, y consideramos que sería

adecuado que tuviera a lo menos una explicación clara de lo que es lujo y lo que es indispensable, o bien un parámetro para saber en que situación deben colocarse, según sea el caso.

El artículo 9 en su fracción VII hace referencia a las identificaciones para el desempeño de su trabajo.

Artículo 9 fracción VII. Expedir las constancias de identificación del personal a su cargo, a fin de habilitarlos para la práctica de actos relacionados con el desempeño de sus facultades.

El artículo 25 del mismo ordenamiento es muy extenso por lo que tan solo habremos de citar las fracciones que en lo particular son de nuestro interés.

Compete a la Administración General de Recaudación:

II.- Integrar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes....

XV.- Ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de registro de contribuyente, para comprobar los datos del Registro Federal de Contribuyentes, y realizar inscripciones y actualizaciones de los mismos.

XX.- Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones... cumplan con la obligación de presentar declaraciones...

XXI.- Exigir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos ...y, simultáneamente o sucesivamente, hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte de la determinada por la autoridad; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; imponer la multa que corresponda; requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados; y dejar sin efectos los avisos presentados cuando al revisarse o verificarse no correspondan a lo manifestado (...)

XXII. Notificar todo tipo de actos administrativos, incluyendo los que determinen créditos fiscales...

XXIII.- Llevar a cabo en términos de la legislación fiscal, el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivos los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados,... cuando dicho procedimiento no sea de la¹³⁵

competencia de otra unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria, así como las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal,...

XXIV.- Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales cuyo cobro le corresponda, mediante garantía de su importe y accesorios legales, inclusive tratándose de aprovechamientos; así mismo, llevar a cabo el embargo de conformidad con las disposiciones aplicables.

XXV.- Aceptar, previa calificación, las garantías que se otorguen con relación a contribuciones, accesorios y aprovechamientos, respecto de los cuales ejerza el procedimiento administrativo de ejecución, o sobre los que deba resolver acerca del pago en parcialidades; autorizar la sustitución de las citadas garantías y cancelarlas cuando proceda, y vigilar que dichas garantías sean suficientes tanto al momento de su aceptación como con posterioridad, así como exigir su ampliación si no lo fueren.

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

XXVIII.- ...Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las diferencias por errores aritméticos en las declaraciones,... y por el pago en parcialidades de contribuciones sin tener derecho a ello, así como el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo, determinar y hacer efectivo el importe de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes...

XXIX.- Determinar la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales de su competencia y hacerlos exigibles mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

XXXI.- Designar, nombrar y dirigir a los verificadores, notificadores y ejecutores que le sean adscritos..."

El Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria carece de una regulación amplia y suficiente que norme los actos de los ejecutores durante la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes del deudor durante la sustanciación del procedimiento administrativo de ejecución. Esto ha permitido que algunos ejecutores cometan abusos durante algunas diligencias, aprovechando su posición exorbitante frente al contribuyente. Afortunadamente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación han fijado criterios que limitan su actuación evitando arbitrariedades y protegiendo el interés jurídico de los gobernados, mismos que serán citados en la parte última del presente capítulo.

3.5.4 EFECTOS JURÍDICO-FISCALES DE LA LIBRE VALORACIÓN DE BIENES INDISPENSABLES POR EL EJECUTOR

Debemos tomar en cuenta que la facultad discrecional del órgano de autoridad no solo es exclusivo de la rama administrativa, también lo podemos observar en la judicial y en la legislativa.

El Dr. *Miguel Acosta Romero* define la facultad discrecional al tenor de lo siguiente: *“Consiste en la facultad que tienen los órganos del estado para determinar, su actuación o abstención y, si deciden actuar, que límite darán a su actuación, y cual será el contenido de la misma; es la libre apreciación que se da al órgano de la Administración Pública, con vistas a la oportunidad, la necesidad, la técnica, la equidad, o razones determinadas, que puede apreciar circunstancialmente en cada caso, todo ello, con los límites consignados en la ley.”*¹²⁶

De la definición dada por el autor, se desprenden una serie de elementos, tales como:

1. La facultad discrecional siempre emana de una ley.
2. Los límites de dicha facultad también se disponen en el mismo ordenamiento que lo prevé.
3. El objeto es dar flexibilidad a la autoridad para que dentro de un marco normativo, esta pueda actuar o abstenerse de actuar de acuerdo a su libre apreciación de las circunstancias.

En un Estado de derecho todas las facultades de la autoridad deben estar previstas en la ley, incluso las discrecionales, pues el que la autoridad actúe conforme a ellas no significa que su actuación sea arbitraria, siempre y cuando se adecue al parámetro que el legislador le ha permitido.

¹²⁶ ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría general del derecho administrativo, primer curso. Op. Cit p, 1113.137

Mucho se ha discutido sobre los límites de la facultad discrecional, pues podemos encontrar algunas que son muy amplias, como la facultad del Ejecutivo para expulsar a los extranjeros perniciosos del país (artículo 33 constitucional), o la facultad reglamentaria, conforme a la fracción I del artículo 89 constitucional.

Otra cuestión importante es dilucidar sobre que órgano de autoridad recae la facultad discrecional, pues aunque sea uno el que en apariencia actúa conforme a la multicitada facultad, otro, superiormente jerárquico puede fundadamente modificar el sentido de dicha actuación. En este sentido, *Acosta Romero* cita unas palabras escritas por *David Mockle*, que a la letra se reproducen: “*El poder discrecional o poder de querer, es un poder que pertenece a la autoridad administrativa competente, para decidir libremente la persona administrativa que él representa. La autoridad jerárquica supone a la vez, la ausencia de un poder real de decisión para los subordinados, ya que existe siempre la posibilidad reconocida de que el superior jerárquico ordene la modificación o la corrección de los actos de los subordinados. Esto es, siempre que el Derecho Positivo reconozca ese poder jerárquico.*”¹²⁷

Pero la facultad discrecional debe tener un fin, que principalmente será la satisfacción del interés general, en relación con la actividad concreta del estado de que se trate. En ese orden de ideas el señalamiento de bienes para embargo precautorio por el ejecutor fiscal debe satisfacer el interés fiscal, en beneficio de la colectividad, de lo que el estado no debe obtener utilidad alguna para sí.

El tipo de acto antagónico u opuesto del discrecional es el reglado, ya que el último implica el cumplimiento ineludible de la ley, tal como determinar el crédito fiscal cuando el contribuyente no lo haga; exigir el pago de las contribuciones, recibir las declaraciones parciales y anuales, entre otros. Sin embargo, se ha reconocido que los actos administrativos no son al cien por ciento reglados, ni

¹²⁷ *Ibíd.* p, 1114.

discrecionales, ya que es común ver que concurren ambas circunstancias en el mismo acto.

Es conveniente resaltar que cualquiera que sea el acto de autoridad, reglado o discrecional, producen efectos jurídicos similares, en relación al administrado, como crear, modificar, transmitir o extinguir situaciones jurídicas particulares.

Las facultades discrecionales han sido clasificadas por la doctrina de la siguiente forma:

Facultad discrecional libre.- Se reputa de esta manera la que brinda amplios márgenes a la autoridad para su actuación. Dentro de esta categoría entra la facultad de nombramiento del Presidente de la República sobre los miembros de su gabinete.

Facultad discrecional obligatoria.- Se confunde con el libre arbitrio de la autoridad. El libre arbitrio o albedrío permite a la autoridad actuar dentro de un máximo y un mínimo, como en la imposición del monto de las multas administrativas a consecuencia del incumplimiento de obligaciones fiscales.

Facultad discrecional técnica.- Existe cuando la misma ley obliga a que se aprecien determinados datos técnicos, ya sea de la realidad, o de algún conocimiento científico.¹²⁸ La libre valoración de bienes indispensables por el ejecutor fiscal es un ejemplo claro de estas facultades.

Por el contrario, el acto arbitrario de autoridad es aquel que ésta despliega fuera de las facultades constitucionales y atribuciones que le brinda el marco jurídico, para el buen funcionamiento de su encargo. Se trata de actos de autoridad fuera de la ley, caprichosos, y que bien pueden carecer de motivación o de fundamento.

¹²⁸ *Ibíd.* pp., 1115 a 117.

3.5.5 EFECTOS ECONOMICOS DE LA LIBRE VALORACION DE BIENES INDISPENSABLES POR EL EJECUTOR

Los efectos económicos de la libre valoración de bienes indispensables por el ejecutor, constituyen un menoscabo en el patrimonio del deudor ya que estos bienes constituyen un elemento importante para el desarrollo de sus actividades cotidianas, tal es el caso de los instrumentos de trabajo, sin los cuales el deudor se encontraría en total incertidumbre económica y jurídica, quien al no poder desempeñar su trabajo, mucho menos podría cubrir el monto de sus adeudos.

Otro efecto que consideramos importante, es la valoración que el ejecutor hace de los bienes embargados muy por debajo de su costo real, haciendo con esto que el patrimonio del deudor se reduzca considerablemente ya que son valorados muy por debajo de su precio real con la finalidad de cubrir los adeudos así como los accesorios.

3.5.6 CRITERIOS DEL TFJFA RESPECTO DE LAS FACULTADES DEL EJECUTOR AL DESIGNAR BIENES EN EL PAE

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua española se entiende por el vocablo jurisprudencia: *“1. Ciencia del derecho. 2. Enseñanza doctrinal que dimana de las decisiones o fallos de autoridades gubernativas o judiciales. 3. Norma de juicio que suple omisiones de la ley, y que se funda en las prácticas seguidas en casos iguales o análogos.”*¹²⁹

La autoridad jurisdiccional al conocer de los asuntos de su competencia debe resolverlos mediante la interpretación de la ley aplicable a los hechos en que se funda la acción y las excepciones. En la sentencia, el juzgador debe plasmar conocimientos jurídicos. Cuando la autoridad jurisdiccional encargada de dictar la sentencia la formula en un sentido uniforme e ininterrumpido en varios casos particulares, interpretando una disposición legal específica o haciendo una

¹²⁹ Real Academia española. Diccionario de la lengua española. 19ª edición. Espasa Calpe. España; 1992. p, 777.

estimación lógica concreta respecto de cierto punto de derecho, entonces se dice que hay jurisprudencia. Dicho en otras palabras se trata de la repetición reiterada e ininterrumpida de un criterio lógico jurídico sin que durante ese transcurso se emita una en contrario.

Para Eduardo Pallares, “la jurisprudencia tiene que ver con los principios, tesis o doctrinas establecidas en cada nación por sus tribunales en los fallos que pronuncian. Así considerada, es una de las fuentes de derecho más importantes porque mediante ella, de abstracta y general que es la ley, se convierte en concreta y particular, dando nacimiento a un Derecho socialmente vivo, dinámico, fecundo, que pudiera llamarse Derecho de los tribunales, distinto del legislador.”¹³⁰

La jurisprudencia tiene dos finalidades distintas, a saber: la interpretación del derecho al momento de aplicarlo a los casos concretos y crear derecho cuando el legislador ha sido omiso en su producción. Si los tribunales no realizaran la labor jurisprudencial, tan solo se trataría de órganos fatalmente supeditados a la ley como meros aplicadores mecánicos y autómatas de la misma.

Para el jurista español *Francisco Blasco Gascó*, la jurisprudencia y las sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales desempeñan una doble función; ya que por un lado resuelven el conflicto surgido entre las partes, y por el otro, coadyuva en el desarrollo del ordenamiento jurídico. Señala que la primera función la realizan todos los órganos encargados de la administración de justicia, toda vez que en la sentencia se contiene una regla de conducta individualizada que deben observar los sujetos de la disputa ante ellos planteada. La segunda función, generalmente, queda reservada para los órganos jurisdiccionales de mayor jerarquía, como son la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados de Circuito, el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la federación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.¹³¹

¹³⁰ PALLARES, Eduardo. Derecho procesal civil. 2ª edición. Porrúa. México; 1956. p. 25.

¹³¹ Cfr.- BLASCO GASCÓ, Francisco de P. La norma jurisprudencial (nacimiento, eficacia y cambio de criterio. Tirant Lo Blanch. España; 2000. pp., 17 a 19.

Ariel Alberto Rojas Caballero afirma que todo órgano que realiza una labor jurisdiccional, dirimiendo controversias mediante la aplicación de la ley a los casos concretos crea jurisprudencia. En éste orden de ideas el autor equipara la interpretación del derecho con la producción de jurisprudencia, por lo que denomina bajo el mismo vocablo a la interpretación realizada desde el más modesto juez de paz hasta la realizada por los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pasando por los tribunales administrativos, como lo son los contenciosos en los estados de la República, el de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los de materia agraria; las Juntas de Conciliación y Arbitraje, el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje; los militares, federales y locales, todos ellos crean jurisprudencia cuando en sus resoluciones plasman doctrinas y principios de la materia en que intervienen.¹³²

Por lo que podemos afirmar que, solo pueden crear jurisprudencia los órganos que han sido facultados por la Constitución para ello, o en su caso por las leyes secundarias, sin que la mera aplicación de la ley al caso concreto se pueda llamar jurisprudencia.

El carácter jurisprudencial de las interpretaciones que hace una autoridad judicial autorizada por la ley, engendra la obligatoriedad para los órganos jurisdiccionales inferiores, por lo que se debe entender que deben acatar dichas interpretaciones para elucidar un punto de derecho que se suscite en un caso concreto, semejante al que origino la formación de la jurisprudencia, tal y como lo establece el párrafo octavo del artículo 94 constitucional.

En la materia que nos ocupa; es decir, la libre valoración de los bienes susceptibles de embargo por parte del ejecutor fiscal no ha sido materia de tesis aisladas, mucho menos de jurisprudencia, por lo que tan solo me propongo citar

¹³² Cfr.- **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. Op. Cit., p. 2.

las tesis que a mi juicio, y teniendo relación con la materia que nos ocupa tendrían mayor relevancia.

El fundamento legal de la facultad interpretativa del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo encontramos en el artículo 14, fracción IV del artículo 16 de la Ley Orgánica del citado Tribunal, 259, 260, 261, y 262 del Código Fiscal de la Federación.

No es permisible que los ejecutores al momento de hacer la diligencia de embargo, o cualquier otra que signifique un acto de molestia para el gobernado lleven mandamiento escrito en el que se omita su nombre. De ser así se estaría violentando la garantía de legalidad consagrada en la Constitución, con la consecuente anulación del acto de autoridad, lo cual puede ser más claro con la lectura de la siguiente Tesis:

Tipo de documento: Tesis Aislada
Quinta época
Instancia: Sala Regional del Sureste
Publicación: No. 5. Mayo 2001.
Página: 180

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN.- EL EJECUTOR QUE PRACTICA LA DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO DEBE SER DESIGNADO EN EL MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN.- El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación dispone que el ejecutor designado por el Jefe de la Oficina Ejecutora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se entiende la diligencia, por lo que de una adecuada interpretación a este precepto y por principio de seguridad jurídica, se puede determinar que la designación de ejecutor debe hacerse precisamente en el mandamiento de ejecución, en razón de que tal carácter y las facultades correspondientes, se adquieren al ser designados para ese efecto en dicho mandamiento, así como también con ello se le permite al deudor conocer si la persona que se presenta a su domicilio para requerirle de pago y en su caso para el embargo de bienes, fue designado para ese efecto, tomando en cuenta que este tipo de diligencias no solamente implican una excepción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, sino también un acto inminente de afectación a los bienes mediante el cual se pretende limitar el dominio de su propietario al sujetarse a un gravamen, cuando se efectúa la traba del embargo sobre ellos; por lo que si la autoridad fiscal no procede de esa manera, el mandamiento de ejecución y consecuentemente, las actas levantadas con apoyo en el mismo, contravienen tanto la garantía de legalidad, como el principio de seguridad jurídica consagrados en favor de los gobernados. (15)

Juicio No. 1230/99-09-01-3.- Resuelto por la Sala Regional del Sureste, el 11 de mayo del 2000, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Analicia Vega León.- Secretario: Lic. Nahúm Ruiz Mendoza.

Es indispensable que el ejecutor sea designado por la oficina extractora, quien a su vez en la diligencia de requerimiento de pago y embargo debe identificarse ante la persona con quien se entiende la diligencia, también debe estar su nombre escrito en el mandamiento de ejecución del embargo, y además es indispensable que en la diligencia de embargo se señalen testigos de los hechos, quienes deberán firmar el acto que al efecto de levante. Si se negaren a firmar el acta, el ejecutor habrá de señalarlo así en el mismo documento, pues de lo contrario todo lo que se actúe a partir de ese momento será declarado nulo como puede ser apreciado en la siguiente tesis aislada:

Tipo de documento: Tesis Aislada

Quinta época

Instancia: Primera Sala Regional de Oriente

Publicación: No. 29 Mayo 2003.

Página: 586

ACTA DE EMBARGO.- SE DEBEN DESIGNAR TESTIGOS.- Al instruir el acta de embargo, el ejecutor de conformidad con lo dispuesto por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, debe otorgar la oportunidad a la persona con quien se entienda la diligencia de embargo para que designe a dos testigos, pero si esto no se hizo o al terminar la diligencia, los testigos designados se negaran a firmar, el ejecutor así lo debe hacer constar en el acta correspondiente y si no se hizo tal señalamiento, la diligencia de embargo, no se efectuó apegada a derecho, constituyendo una ilegalidad en el procedimiento, si es que no participaron los testigos o si no se hizo el señalamiento correspondiente por parte del ejecutor; por lo que el embargo practicado es ilegal, y debe declararse su nulidad. (148)

Juicio No. 3716/01-12-01-6.- Resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 7 de marzo de 2002, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Dora Luz Campos Castañeda.- Secretaria: Lic. Erika Elizabeth Ramm González.

Como todo acto de autoridad competente, el requerimiento de pago y embargo debe ser por escrito, debidamente fundado y motivado, apegándose a los postulados de la Constitución, pues la autoridad a diferencia de los particulares solo puede realizar aquellas conductas que la Constitución y las leyes le permiten así como se ilustra con la siguiente tesis:

Tipo de documento: Tesis Aislada

Cuarta época

Instancia: Primera Sala Regional Noroeste

Publicación: No. 4. Noviembre 1998.

Página: 93

REQUERIMIENTOS DE PAGO Y EMBARGO.- FUNDAMEN-TACIÓN Y MOTIVACIÓN.-

Con el fin de cumplir con las garantías tuteladas por el artículo 16 de la Constitución¹⁴⁴

General de la República y formalidades establecidas por el diverso numeral 38 fracción III del Código Fiscal de la Federación, los funcionarios ejecutores de un requerimiento de pago y embargo, deben en cumplimiento de lo dispuesto por los artículos 152 y 155 del mencionado ordenamiento fiscal, por un lado hacer constar en forma pormenorizada su identificación, esto es, no únicamente establecer el número de credencial, sino que debe señalarse qué autoridad expidió dicha credencial, su vigencia, esto es, la fecha de expedición y la fecha de su vencimiento, con el objeto de que la parte afectada esté en posibilidad de conocer si efectivamente el personal actuante presta sus servicios en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y por lo mismo, que se encuentra autorizado para levantar dicha actuación y afectar bienes propiedad del interesado. Por otro lado, el ejecutor también debe proceder al inicio de la diligencia de embargo a requerir a la persona con quien se entendió ésta, para que designe dos testigos de asistencia y en caso de no aceptar tal requerimiento, el mismo ejecutor debió de designar tales testigos; por lo que si en el presente problema ninguna de dichas circunstancias aconteció, es ilegal el requerimiento que trata de hacerse efectivo por la vía económica coactiva. (5)

Juicio No 2352/97.- Sentencia de 23 de abril de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Gamaliel Olivares Juárez.- Secretario: Lic. Lázaro Figueroa Ruiz.

El deudo de cualquier clase de crédito está obligado a responder con sus bienes, pero dicha obligación no se puede extender a sus familiares, o en general, a terceras personas que no tienen injerencia en el asunto. En razón de lo anterior, el ejecutor solo puede trabar embargo sobre bienes del deudor como se asienta en la siguiente tesis:

Tipo de documento: Tesis Aislada

Cuarta época

Instancia: Sala Regional Sureste

Publicación: No. 2. Septiembre 1998.

Página: 332

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO.- PROCEDE DECLARAR SU NULIDAD SI LA EJECUCIÓN SE PRACTICA SOBRE BIENES QUE NO SON DEL DEUDOR DEL CRÉDITO.- Si en el mandamiento de ejecución emitido por la autoridad ejecutora se señala como deudor del crédito fiscal a una persona física y al constituirse el ejecutor en el domicilio traba el embargo sobre todo lo que de hecho y por derecho corresponde a una negociación propiedad de una persona moral, tal diligencia carece de apoyo legal, ya que la persona moral resulta ajena al procedimiento de ejecución y debe tomarse en consideración que de conformidad con lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, el embargo se debe practicar sobre los bienes o la negociación del contribuyente. (9)

Juicio No. 1194/97.- Sentencia de 11 de mayo de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo.- Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

El ejecutor está impedido para trabar embargo sobre aquellos bienes que sean

necesarios para el funcionamiento de la empresa o negociación; por lo que se excluyen cualquier clase de herramientas o artefactos que la empresa o negociación utilice en sus actividades cotidianas, que en la practica no es tan usual, porque al embargar la negociación, se embarga todo lo que ella posea, por lo tanto también los muebles de uso indispensable para realizar sus actividades habituales, pero podemos ilustrar la aparente inembargabilidad con las dos siguientes tesis:

Tipo de documento: Tesis Aislada

Tercera época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 13. Enero 1989.

Página: 36

INEMBARGABILIDAD PARCIAL DE LAS NEGOCIACIONES CUANDO LOS BIENES SEAN NECESARIOS PARA LA ACTIVIDAD ORDINARIA DE LA EMPRESA.- De conformidad con lo que establece el artículo 157, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, **cuando el ejecutor realice una diligencia de embargo, no podrá hacerlo parcialmente cuando para la actividad ordinaria de la empresa sean necesarios los bienes secuestrados, ya que en todo caso podrá ser objeto de embargo la negociación en su totalidad, pero no parcialmente,** por existir prohibición expresa en el precepto señalado.(64)

Revisión No. 437/83.- Resuelta en sesión de 27 de enero de 1989, por unanimidad de 7 votos.- Magistrado Ponente: Francisco Ponce Gómez.- Secretario: Lic. Alberto Ocampo Gómez.

Tipo de documento: Tesis Aislada

Segunda época

Instancia: Primera Sala Regional Norte - Centro

Publicación: No. 39. Marzo 1983.

Página: 651

EMBARGO.- LOS INSTRUMENTOS INDISPENSABLES PARA LA ACTIVIDAD DE LAS EMPRESAS NO SON SUSCEPTIBLES DE ESTE, EN FORMA AISLADA, SINO SOLO COMO PARTE DEL EMBARGO TOTAL DE LA NEGOCIACION.- Conforme al artículo 119 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, la regla general es que la maquinaria que sea necesaria para el funcionamiento de una negociación, a juicio del ejecutor, no es susceptible de embargo; la excepción a tal regla se da cuando esa negociación se embarga totalmente, ya que aquella maquinaria, los enseres y semovientes indispensables, también pueden ser embargados. En tales condiciones, si el ejecutor embargó aisladamente bienes inembargables, aun cuando no los haya extraído y haya nombrado depositario al deudor, violó aquella norma, ya que dejó en incertidumbre a tal causante del peligro de paralizar su industria, lo que puede suceder en el momento en que se decida cambiar depositario y extraer los bienes embargados, decisión unilateral de la autoridad; en cambio, si se embarga toda la negociación, aquel peligro no existe, ya que el procedimiento ejecutivo puede continuarse sin necesidad de paralizar ese funcionamiento.

Juicio No. 608/82.- Sentencia de 9 de febrero de 1983, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Arturo de la Rosa Santoscoy.- Secretario: Lic. Josaph G. Acevedo Ordorica.

Consideramos que el principio de buena fe, debe darse en todos los ámbitos del derecho, incluso el fiscal, así entonces cuando una autoridad actúa frente al gobernado debe obedecer tal principio, pero también el gobernado está obligado a conducirse de la misma manera, razón por la cual la ley debería delimitar el concepto indispensable, ya que en la práctica el ejecutor puede embargar la negociación, y que significa esto, que incluye los instrumentos necesarios para que el deudor realice sus actividades ordinarias, y en consecuencia de esto afectando incluso sus garantías constitucionales que le corresponden por el sólo hecho de ser ciudadano, rompiendo lo anterior con la aparente protección a los bienes indispensables del deudor.

Tipo de documento: Tesis Aislada

Segunda época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 85. Enero 1987.

Página: 525

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.- EMBARGO DE BIENES DE LA EMPRESA.- CASOS DE EXCEPCION.- El artículo 157, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, señala que quedan exceptuados de embargo la maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor. Ahora bien, si la persona con quien se entiende la diligencia señala para su embargo algunos bienes que posteriormente pretende queden dentro del caso de excepción, corresponde a la actora probar fehacientemente que dichos bienes son necesarios para la actividad ordinaria de la empresa. (3)

Revisión No. 160/85.- Resuelta en sesión de 6 de enero de 1987, por unanimidad de 9 votos.- Magistrado Ponente: Genaro Martínez Moreno.- Secretario: Lic. Celestino Herrera Gutiérrez.

Esta tesis deja aún más claro este punto sobre los bienes exceptuados de embargo que claramente lo dice el artículo 157 cuando fueren necesarios para la actividad ordinaria, siempre y cuando así lo sean a juicio del ejecutor. En nuestra

opinión la propia ley debería ser un poco más precisa en cuanto a lo que es necesario o indispensable, así como lo que es de carácter suntuario y no dejarlo todo a juicio del ejecutor sin que éste tenga una clara referencia de lo que tiene que hacer.

3.5.7 CRITERIOS DE LA SCJN RESPECTO DE LAS FACULTADES DEL EJECUTOR AL DESIGNAR BIENES EN EL PAE.

El fundamento constitucional y legal de la facultad interpretativa a cargo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el párrafo octavo del artículo 94 constitucional en su párrafo 8 dispone:

“La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.”

Asimismo, la jurisprudencia por contradicción, que solo puede emitir nuestro máximo tribunal encuentra su fundamento constitucional en la fracción XIII del artículo 107, que a la letra ordena:

“Cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales o las partes que intervinieron en los juicios en que dichas tesis fueron sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, a fin de que el Pleno o la Sala respectiva, según corresponda, decidan la tesis que debe prevalecer como jurisprudencia.

Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas Salas, el Procurador General de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, que funcionando en pleno decidirá cuál tesis debe prevalecer.

La resolución que pronuncien las Salas o el Pleno de la Suprema Corte en los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, sólo tendrá el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectará las situaciones jurídicas concretas

derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción.”

La Suprema Corte de Justicia y los tribunales Colegiados de Circuito tampoco han establecido criterios específicos en materia de valoración de bienes para embargo en el procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, si podemos encontrar algunos en relación a la diligencia de embargo practicado por autoridades fiscales, al tenor de lo siguiente:

Tipo de documento: Jurisprudencia

Novena época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XIX, Mayo de 2004

Página: 592

REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO EN MATERIA FISCAL. CONTRAVIENE LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD Y SEGURIDAD JURÍDICA, CUANDO SE TRATE DE UN MACHOTE IMPRESO CON ESPACIOS EN BLANCO PARA RELLENAR CON LETRA MANUSCRITA, O CUANDO SE ADVIERTA DE MANERA NOTORIA QUE LA IMPRESIÓN DEL NOMBRE DEL PERSONAL ACTUANTE ES POSTERIOR A LA ELABORACIÓN DEL DOCUMENTO. Los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación establecen que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para hacer efectivos los créditos a favor del fisco, a través del procedimiento administrativo de ejecución, el cual debe satisfacer, además de los requisitos mencionados en dichos artículos, las exigencias contenidas en los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 del referido código. En ese sentido, la existencia de un mandamiento de requerimiento de pago y embargo con dos tipos de letra notoriamente distintos, referidos unos a los elementos genéricos y otros a la designación del ejecutor para llevar a cabo la diligencia respectiva, por sí sola no acredita que haya sido formulado en parte por la autoridad competente para emitir la orden (los elementos genéricos), y en otra por la autoridad actuante (los relativos a su designación), ni tampoco evidencia fehacientemente que se hayan cumplido tales requisitos constitucionales y legales, pues tratándose de una garantía individual debe exigirse su exacto acatamiento. En consecuencia, cuando se trate de un machote impreso con espacios en blanco para rellenar con letra manuscrita, o cuando se advierta de manera notoria que la impresión del nombre del personal actuante es posterior a la elaboración del documento, lleva a concluir que dicha designación no fue realizada por la autoridad exactora, la única competente para realizar dicho nombramiento, atento a lo dispuesto en el indicado artículo 152.

Contradicción de tesis 10/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Sexto Circuito. 16 de abril de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 48/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de abril de dos mil cuatro.

Si bien es cierto, que la propia naturaleza de una diligencia de embargo impide conocer las hipótesis que se pueden presentar durante su levantamiento, ello no significa que se deba permitir que el ejecutor lleve un machote, en lugar de llevar un documento adecuado para el caso concreto, tal y como se desprende de la lectura de la tesis precedente y la que a continuación se cita.

Tipo de documento: Tesis aislada

Novena época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Diciembre de 2002

Página: 818

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA DILIGENCIA DE REQUERIMIENTO DE PAGO Y EMBARGO EXCEPTÚA A LA AUTORIDAD DE PRECISAR DETALLADAMENTE LA FUNDAMENTACIÓN DE ESOS ACTOS. Si bien es cierto que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la jurisprudencia 57/2001, visible en la página treinta y uno del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, correspondiente al mes de noviembre de dos mil uno, de rubro: "COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO.", sostuvo que para estimar satisfecha la garantía de la debida fundamentación que establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia, es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora, y en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos en que apoya su actuación; también es cierto que tratándose del caso del requerimiento de pago con apercibimiento de embargo que realizan las autoridades fiscales, es de observarse que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 151 que se encuentra en el capítulo III, relativo al procedimiento administrativo de ejecución, del título V del Código Fiscal de la Federación, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora al dar inicio a la diligencia de mérito, primeramente deberá requerir de pago al deudor y en caso de que no acredite haberlo efectuado o incluso de no hacerlo en ese momento, requerirá a la persona con quien entiende la diligencia para que señale bienes para embargo y únicamente en caso de negativa, de que los bienes señalados no sean suficientes para garantizar el interés fiscal o en el supuesto de la fracción II del artículo 156 del Código Fiscal de la Federación, procederá dicho ejecutor a embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco (fracción I); o bien, a embargar la negociación con todo lo que de hecho y por derecho le corresponda a fin de obtener mediante la intervención de ella, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales (fracción II). En consecuencia, dada la naturaleza jurídica de la diligencia de requerimiento de pago y embargo, la autoridad fiscal no puede anticipar en qué fracción del citado artículo 151 encuadrará el caso concreto, ya que en principio a quien corresponde determinar qué bienes se embargarán, es a la persona

con quien se entienda la diligencia, por lo que no debe exigirse dicha precisión para estimar fundado el requerimiento de pago.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 162/2002. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Puebla Sur. 3 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Héctor Alejandro Treviño de la Garza.

El nombramiento de depositario de los bienes embargados en un procedimiento administrativo de ejecución constituye un acto de molestia y como tal, debe ir debidamente fundado y motivado, así como provenir su nombramiento de autoridad competente. Pero además es un acto de molestia porque representa para el nombrado el cumplimiento de una serie de obligaciones que solo pueden ser impuestas a través de un acto de autoridad que cumpla con los requisitos constitucionales mencionados.

Tipo de documento: Tesis aislada

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: V, Mayo de 1997

Página: 162

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.

Amparo en revisión 309/96. Agencia Llantera Cuauhtémoc, S.A. 11 de febrero de 1997. Once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiocho de abril en curso, aprobó, con el número LXVII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a veintiocho de abril de mil novecientos noventa y siete.

El embargo efectuado dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución no constituye un acto de privación de los derechos de propiedad, sino únicamente una medida precautoria a través de la cual la autoridad asegura el cobro del crédito fiscal que presuntamente debe el contribuyente.

Tipo de documento: Tesis aislada

Novena época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Noviembre de 1995

Página: 90

INTERES FISCAL. EL EMBARGO PREVISTO EN LOS ARTICULOS 141 Y 144 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, COMO MEDIO PARA GARANTIZARLO, ES UNA MEDIDA PRECAUTORIA QUE NO VIOLA LA GARANTIA DE AUDIENCIA. El

embargo es una medida que por su naturaleza precautoria hace innecesario que la norma exija que previamente a trabarlo la autoridad justifique que exista peligro o temor de que el contribuyente oculte, dilapide o enajene sus bienes, puesto que como no es un acto de privación, sino únicamente de molestia, basta con que esté determinado un crédito fiscal en contra del contribuyente, y que éste una vez notificado, pretenda la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y acredite la impugnación del crédito, para que se justifique trabar el embargo, cuando el deudor opte por dicha medida para garantizar el interés fiscal, sin que por ello se infrinja la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional.

Amparo en revisión 723/94. Almacenes Distribuidores de Carne y Productos Agropecuarios, S.A. de C.V. 5 de octubre de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Neófito López Ramos.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el trece de noviembre en curso, por unanimidad de once votos de los ministros: presidente José Vicente Aguinaco Alemán, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Güitrón, Juventino V. Castro y Castro, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número CVIII/95 (9a.) la tesis que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. México, Distrito Federal, a trece de noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

El procedimiento administrativo de ejecución es un procedimiento que utiliza la autoridad administrativa, para requerir de manera coactiva el pago de créditos fiscales, resultado del no cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se inicia de oficio por las autoridades hacendarías, con la sola finalidad de realizar el cobro de las contribuciones o aprovechamientos omitidos, pero siguiendo los parámetros establecidos por las leyes correspondientes y con la sola finalidad de satisfacer el interés general y garantizar los derechos de los administrados.

CAPÍTULO IV

4. IMPORTANCIA Y TRASCENDENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y SU VULNERACIÓN EN EL ARTÍCULO 157 FRACCIÓN SEGUNDA DEL CFF

4.1 CONCEPTO DE SEGURIDAD JURÍDICA

La seguridad ha sido pensada como un valor que complementa las libertades del hombre; facilita su desarrollo. La seguridad supone la creación de certidumbre en el hombre, saber a que nos debemos atener, elimina el miedo, la zozobra y favorece un clima de confianza para quienes vivimos cobijados en ella. La seguridad vence el temor, permite que vivamos dentro de un marco garantizado. Contribuye a fortalecer la libertad social, a través de procedimientos y reglas formales, con lo que se mantiene un clima de paz social, una sociedad libre, lejos de ser temerosa. La seguridad jurídica es un concepto histórico propio del mundo moderno, que coincide con la aparición de la idea de los derechos humanos o derechos fundamentales del hombre, con la libertad, con la igualdad.¹³³

Ya hemos visto que en las relaciones que surgen entre gobernantes y gobernados, existen actos de los primeros que afectan la esfera jurídica de los segundos. El Estado al desplegar su actividad de imperio, necesariamente coacciona al particular y afecta todo su ámbito jurídico. Es conveniente decir, que todo acto de autoridad tiene como finalidad imponerse a un sujeto por distintos motivos, y con ello afectar sus derechos fundamentales, principalmente sus libertades.¹³⁴

El conjunto de modalidades jurídicas a que se debe sujetar un acto de autoridad para que surta validamente todos sus efectos jurídicos, es lo que conforma las garantías de seguridad jurídica. Dicho en otras palabras, este conjunto de

¹³³ Cfr.- **PECES-BARBA MARTÍNEZ**, Gregorio. Curso de derechos fundamentales, teoría general. Universidad Carlos III de Madrid. España; 1999. pp., 245 a 248.

¹³⁴ Cfr.- **AVENDAÑO LÓPEZ**, Raúl Eduardo. Comentarios a las garantías individuales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista. México; 1991. pp., 126 y 127.

condiciones previas establecidas en la ley, y que sujetan la actividad estatal para generar una afectación válida de distinta envergadura en la esfera de gobernado son garantías de seguridad jurídica.

Las garantías de seguridad jurídica son definidas por el maestro de la facultad de derecho *Alberto del Castillo del Valle* en los siguientes términos: “*son los medios jurídicos de protección de los derechos del hombre, que dan certidumbre al Derecho, y que rigen sobre todas las autoridades estatales y en todas las materias (penal, administrativa, civil, laboral, fiscal, agraria, etcétera).*”¹³⁵

Ariel Alberto Rojas Caballero concibe las garantías de seguridad jurídica como “*las prescripciones jurídicas que impone el Constituyente a todas las autoridades, en el sentido de que éstas deberán cumplir con determinados requisitos, condiciones o procedimientos para afectar validamente la esfera jurídica de los gobernados.*”¹³⁶

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas se ha expresado en relación a la seguridad jurídica en los siguientes términos: “*El imperio de la ley es la prevalencia de los principios, instituciones y procedimientos, no siempre idénticos, pero sí análogos cuya importancia para proteger al individuo frente a las arbitrariedades del poder y permitirle gozar de la dignidad del ser humano ha quedado probada por la experiencia y las tradiciones de los juristas de países diversos, dotados a menudo de diferentes estructuras políticas y económicas.*”¹³⁷

La seguridad jurídica es característica de todo Estado de Derecho, mismo que a su vez debe reunir los siguientes caracteres:

- 1) Subordinación de las leyes al pacto político fundamental;
- 2) Respeto y vigencia de todas las garantías individuales;
- 3) Imparcialidad y eficacia en la administración de justicia;

¹³⁵ **DEL CASTILLO DEL VALLE**, Alberto. Op. Cit., p. 237.

¹³⁶ **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. Op. Cit. p, 253.

¹³⁷ Citado en **PADILLA**, Miguel M. Op. Cit. p, 11.

- 4) El sometimiento de todo acto de autoridad a los preceptos constitucionales y legales;
- 5) La proscripción de la arbitrariedad y la impunidad.¹³⁸

En general, las garantías de seguridad jurídica que se contemplan en nuestra Norma Fundamental, como derechos públicos subjetivos individuales, que tiene el gobernado sobre el Estado, quien tiene la obligación de observarlos y acatarlos es de índole activa, ya que implica el cumplimiento de requisitos, condiciones y circunstancias que se exigen para que la afectación a la esfera jurídica del gobernado sea válida.¹³⁹ Sobre el particular habrá de citarse la siguiente jurisprudencia:

SEGURIDAD JURIDICA, GARANTIA DE. LAS ORDENES VERBALES DE AUTORIDAD SON VIOLATORIAS EN SI MISMAS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL.

El artículo 16 constitucional contiene una garantía de seguridad jurídica, que se traduce en la forma del acto autoritario de molestia, el cual debe derivarse siempre de un mandamiento por escrito, pues solamente de esta manera puede observarse la fundamentación del acto de autoridad, por lo que cualquier mandamiento u orden verbal que originen una molestia en los bienes jurídicos, son contrarios a dicho precepto constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

XXI.1o. J/6

Amparo en revisión 501/89. Juan Manuel Bernard Ávila. 15 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Javier Pons Liceaga. Secretario: Esteban Alvarez Troncoso.

Amparo en revisión 253/92. Pedro Sereno Candelario. 1o. de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Mena Méndez. Secretario: Alfonso Gazca Cossío.

Amparo en revisión 255/92. Constancio Suástegui Borja. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Amparo en revisión 300/92. Felipe de la O. Serrano. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

¹³⁸ Cfr.- **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. Op. Cit., p. 254.

¹³⁹ Cfr.- **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op. Cit. pp. 199 y 200.

Amparo en revisión 310/92. Elio Cosme López. 22 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Época: Octava Época. Número 65, Mayo de 1993. Tesis: XXI.1o. J/6 Página: 61. Tesis de Jurisprudencia.

Garantías de seguridad jurídica.- En el artículo 8º se otorga el derecho de petición; el artículo 14º prohíbe la retroactividad de la ley y la privación de derechos solo mediante juicio seguido ante los tribunales competentes y conforme a las leyes vigentes, la prohibición de usar la analogía y la mayoría de razón en los juicios penales; el artículo 16º prevé el principio de autoridad competente y que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado; el artículo 17 dispone la prohibición de la imposición de cárcel por deudas de orden civil; el artículo 18 dispone la pena de cárcel solo para los delitos que así lo contemplen; el artículo 21 prevé que solo la autoridad judicial puede imponer penas, y que la procuración de justicia es competencia del Ministerio Público; el artículo 22 prohíbe las penas de mutilación, de infamia, marca, azotes, palos y tormento de cualquier especie; el artículo 23 prescribe que ningún juicio criminal puede tener más de tres instancias y que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos o delitos.

En materia tributaria, una garantía de seguridad jurídica que tiene el gobernado frente a las autoridades estatales es la que se contempla en el párrafo primero del artículo 16 de la Carta Magna en donde se ordena:

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

Lo anteriormente expuesto puede ilustrarse con la siguiente jurisprudencia, en la que claramente podemos apreciar que no es necesario que una ley secundaria

disponga, que los actos de autoridad deben estar siempre fundados y motivados, puesto que ya se estableció en la norma suprema, en este caso atendiendo a la autoridad hacendaría, que esta facultada para emitir mandamientos de ejecución, requerimientos de pago, determinar contribuciones, entre otras facultades, pero cualquiera de sus mandamientos en consecuencia debe ir debidamente fundado y motivado, atendiendo a los mandatos Constitucionales y jurisprudenciales:

Instancia: Pleno.

Fuente: Apéndice de 1995.

Época: Séptima Época.

Tomo I, Parte SCJN.

Tesis: 145 Página: 148.

Tesis de Jurisprudencia.

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. NO NECESITAN REPETIRSE EN LA LEY SECUNDARIA (ARTICULO 151 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION).

Un precepto no viola el artículo 16 constitucional por el hecho de no establecer que los actos de molestia deben constar en mandamiento escrito de autoridad competente y de que deben estar fundados y motivados. Estos requisitos están contenidos en el artículo 16 constitucional y no necesitan repetirse en la ley secundaria para que ésta sea constitucional. La conclusión anterior es lógica puesto que la circunstancia de que no exista en la ley aplicable precepto alguno que imponga a la autoridad responsable la obligación de fundar y motivar su mandamiento de esos requisitos, en atención a que, en ausencia de norma específica contenida en la ley del acto, se halla el mandato imperativo del artículo 16 de la Constitución Política, que protege dicha garantía, sin excepción, a favor de todos los gobernados. En estas condiciones, el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, que faculta a las autoridades hacendarías para emitir mandamientos de ejecución y requerimientos de pago en contra de los particulares, no resulta violatorio de la Constitución por el hecho de no reproducir los requisitos constitucionales de motivación y fundamentación.

Séptima Época:

Amparo en revisión 5044/84. Francisco Soto Ordaz. 14 de mayo de 1985. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 7103/84. Abarrotes Mercurio, S. A. 28 de mayo de 1985. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 748/85. Italmod, S. A. 3 de julio de 1985. Unanimidad de diecisiete votos.

Amparo en revisión 4322/84. El Pichel, S. A. 20 de agosto de 1985. Unanimidad de diecinueve votos.

Amparo en revisión 8584/84. Restaurante el 77, S. A. 17 de septiembre de 1985. Unanimidad de quince votos.

En relación a la garantía de la legalidad en materia judicial no penal, encuentra su fundamento constitucional en el cuarto párrafo del artículo 14, en donde se dispone:

“En los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o la interpretación jurídica de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho”.¹⁴⁰

De lo anterior se desprende, que la garantía de legalidad en materia tributaria encuentra su fundamento constitucional en el párrafo transcrito, ya que de acuerdo a esta disposición se dice que todo acto de autoridad está condicionado a que la decisión se ciña a la letra de la ley aplicable en caso de que se trate, o se base en la interpretación jurídica de la misma.¹⁴¹

Tomando en cuenta la supremacía constitucional prevista en el artículo 133, el principio de legalidad exige la existencia de un orden jurídico, en el que se consagren derechos fundamentales a favor de los gobernados, y con la obligación de las autoridades estatales a respetarlos en todo momento. Así pues, la Constitución Política, como ley suprema del Estado mexicano contiene el régimen competencial de todas las autoridades estatales, que debe derramarse en las leyes secundarias, reglamentos y demás normas jurídicas que complementan

¹⁴⁰ Cabe señalar que su texto original se remonta al artículo 20 del Código Civil de 1884, y que a su vez se remonta al mismo artículo del Código Civil de 1870, en el que se decía: “Cuando no se pueda decidir una controversia judicial ni por el texto ni por el sentido natural o espíritu de la ley deberá decidirse según los principios generales de derecho, tomando en consideración todas las circunstancias del caso”.

¹⁴¹ CFr.- **IZQUIERDO MUCIÑO**, Marta Elba. Op. Cit., pp. 80 a 83.

nuestro sistema jurídico. Todo ello se traduce en una barrera que evite el gobierno despótico, y sobre lo que *Lanz Duret* escribe:

*“Las ventajas de una Constitución estricta son evidentes, tanto porque hacen efectivo el principio de legalidad consignado expresamente en términos inequívocos, los derechos que reconocen y las garantías que ofrecen a los gobernados, preservándolos de la arbitrariedad y capricho de los funcionarios públicos.”*¹⁴²

En sentido similar se ha expresado *Alberto del Castillo del Valle*, para quien por virtud de dicha garantía se hace patente el estado de Derecho desterrándose la arbitrariedad y el despotismo en que incurrían algunas autoridades cuando actúan frente al gobernado.¹⁴³

Además, como afirma *Germán Bidart Campos*, la razón del principio de legalidad se encuentra en el hecho de que los gobernados obedecen y acatan las órdenes de las autoridades, porque éstos últimos se rigen por el derecho.¹⁴⁴

De lo expuesto, se puede advertir el vínculo lógico que tienen el principio de legalidad y el derecho tributario o fiscal, ya que las normas que componen nuestro régimen fiscal, así como cualquier norma ordinaria tiene su fuente principal en la Constitución, por lo que deben sujetarse a sus principios y disposiciones.¹⁴⁵ Además, de que ningún gobernado puede ser molestado por la autoridad, si sus actos no cumplen con los requisitos de fondo y forma previstos en las leyes tributarias y administrativas.

¹⁴² LANZ DURET, Miguel. Derecho constitucional mexicano. 5ª edición. Editorial continental. México; 1982. P. 7.

¹⁴³ Cfr.- DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto. Op. Cit., p. 344.

¹⁴⁴ BIDART CAMPOS, Germán. Tratado elemental de derecho constitucional argentino., Argentina; 1985. P. 187.

¹⁴⁵ Cfr.- PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones tributarias en el derecho mexicano. Porrúa. México; 2001. pp. 112 y 113.

4.2 VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ARTÍCULO 157 FRACCIÓN SEGUNDA DEL CFF

Debemos partir de la falta de una definición dada por el legislador de los vocablos y expresiones “indispensable” y “muebles de lujo” para los efectos de la aplicación del Código Fiscal de la Federación, es por ello que el ejecutor fiscal, al momento de realizar la diligencia de embargo debe interpretar libremente ambos conceptos, que con frecuencia se diferencia del criterio del particular embargado, generando una situación de incertidumbre e inseguridad jurídica, principalmente para el administrado.

La labor interpretativa, en términos generales, consiste en reconocer o atribuir cierto significado a una serie de símbolos, tales como: conductas, palabras, mímica, etc. En tal virtud, el intérprete es una especie de mediador entre aquel fenómeno que requiere ser interpretado y los destinatarios del mismo, con la finalidad de volverlo claro o permitir su comprensión mediante el uso de un lenguaje significativo y comunicativo apropiado, asequible a quienes se dirige.

En éste orden de ideas, se puede decir validamente que la legislación debe ser redactada de forma clara y sencilla. De tal suerte que entienda su contenido cualquier persona que sepa leer y escribir, ya que no se debe ser abogado para saber que algo elemental como el que si el patrimonio sufre un menoscabo, entienda que es; aunque en aquellos enunciados normativos en que sea necesario el uso de tecnicismos así se debe hacer, pero es necesario tratar de especificar el significado y alcance de las expresiones “muebles de uso indispensable” y “bienes de lujo” deben ser definidas por el legislador a efecto de evitar arbitrariedad por parte de los ejecutores al momento de señalar bienes para embargo.

El artículo 5º del CFF es el fundamento legal de la interpretación de las normas tributarias, y a la letra dispone:

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza a al propia del derecho fiscal.”

Bien dice, *Juan Manuel Ortega Maldonado* que la interpretación jurídica tiene por finalidad precisar el significado y alcance de un determinado precepto normativo, para lo cual el intérprete debe acudir al análisis gramatical, sistemático, histórico, causal o teleológico.¹⁴⁶ Sin embargo, aún no existe un orden jerárquico para la aplicación de los distintos métodos de interpretación jurídica y cada una de ellas puede llevar al intérprete a distinto resultado aunque se trate del mismo precepto normativo.

El autor italiano *Ricardo Guastini* nos ofrece un concepto amplio y uno restringido de la interpretación, en los términos que a continuación se expone:

En sentido amplio la interpretación se emplea para dotar de significado a cualquier formulación normativa. Esto justifica que cualquier texto y en cualquier circunstancia, requiera interpretación. Cualquier significación que se le de a un texto sin importar si es claro u oscuro constituye labor interpretativa. Según éste supuesto, la interpretación no solo se usa para casos difíciles, sino para cualquier caso, pues se considera que la interpretación es el presupuesto necesario de la aplicación.¹⁴⁷

En sentido restringido, un texto, sea legal o no, necesita interpretación cuando su significado sea oscuro o discutible, cuando se genera duda sobre si es o no aplicable a un supuesto de hecho; por lo que no cabría la interpretación cuando se

¹⁴⁶ Cfr.- **ORTEGA MALDONADO**, Juan Manuel. Primer curso de derecho tributario mexicano. Porrúa. México; 2004. p. 271.

¹⁴⁷ Cfr.- **GUASTINI**, Ricardo. Estudios sobre la interpretación Jurídica”, 4ª edición. Editorial Porrúa, S.A. y UNAM. Traducción: Miguel Carbonell y Marina Gascón. México; 2002. p. 5.

trata de textos claros y no deje lugar a dudas, de tal suerte que su contenido sea inequívoco.

Rodolfo Luis Vigo señala que la interpretación jurídica, tiene por objeto reconocer o atribuir un significado jurídico a cierto texto de la misma clase (conductas, palabras y otros signos). De hecho, lo que busca la interpretación jurídica es el establecimiento racional de una norma de conducta jurídica para ciertos sujetos en un momento y lugar determinados; esto significa que sus proposiciones no pueden ser consideradas universalmente válidas. Siendo el objeto de la interpretación jurídica determinar racionalmente la conducta jurídica prohibida, obligatoria o permitida, la cual se instala en el campo de la razón práctica.¹⁴⁸

Héctor Zertuche García señala que la interpretación jurídica se ha clasificado en atención a tres grandes criterios, a saber: en razón a su alcance; en consideración a sus elementos o método y en vista del sujeto que la realiza. La interpretación jurídica en razón a su alcance se ha clasificado en declarativa, restrictiva, extensiva, progresiva o evolutiva.¹⁴⁹

A través de la interpretación declarativa se busca discernir el significado de las palabras de la ley. Cuando las palabras de la ley son ambiguas, imprecisas y poco claras admiten diversos sentidos, por lo que corresponde al intérprete elegir, entre los varios sentidos posibles, el que responda de mejor manera al espíritu de la ley. La interpretación declarativa admite dos discursos, a saber: la estricta o de sentido limitado como cuando se refieren al hombre en sentido estricto, y por otro lado está el que le da su sentido amplio, como cuando al vocablo hombre se le da la connotación de ambos géneros (masculino y femenino).¹⁵⁰

¹⁴⁸ Cfr.- **VIGO**, Rodolfo Luis. Interpretación constitucional. Editorial Abeledo-Perrot. Argentina; 1993. Pp. 13 a 15.

¹⁴⁹ Cfr.- **ZERTUCHE GARCÍA**, Héctor Gerardo. La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano. Porrúa, México; 1990., pp. 14 y 15.

¹⁵⁰ Cfr.- **CASTÁN TOBEÑAS**, José, “Teoría de la aplicación e investigación del derecho”, Editorial REUS, España; 1947., pp. 258 a 260.

La interpretación abrogante tiene lugar cuando tras la expresión literal de la ley da a entender algo cualitativamente distinto a lo querido por el legislador. Entre los doctrinarios se debaten sobre la existencia o no de éste método. Quienes la defienden sostienen entre otras ventajas, la posibilidad de corregir la expresión literal de la ley cuando se le considera injusta por no corresponder al sentido lógico que la ley deba tener, o en los casos en que haya concurrencia de normas que se confrontan, lo cual provoca que el interprete se decida por la aplicación de una en detrimento de la otra.¹⁵¹

La interpretación extensiva, como su nombre lo indica, extiende el natural significado de las palabras expresadas por el legislador en la ley. Se utiliza cuando las palabras expresan menos que de lo que quiso significar el legislador. Más que añadir a la norma o extenderla a casos no contemplados, lo que hace es dar relieve a aquellos que la norma contenía ya virtualmente. A manera de ejemplo se cita el caso en que la ley utiliza una expresión concreta y especial en vez de adoptar la expresión abstracta general que habría correspondido de mejor forma a los fines perseguidos.¹⁵²

La interpretación restrictiva se utiliza para limitar el significado de las palabras de la ley. Es útil cuando las palabras expresan más de lo que quiso plasmar el legislador. Es por ello, que el camino a seguir es indagar la voluntad del legislador y tiene lugar, especialmente, en tres casos específicos: Si el texto después de interpretado, expresa alguna contrariedad frente a otro texto de la ley; si la ley en sí misma expresa alguna contradicción; o si el principio aplicado sin restricción va más allá del fin para el cual fue ordenado. Sin embargo, en la práctica como en la teoría es frecuente que se le confunda con la interpretación declarativa estricta.¹⁵³

¹⁵¹ Ibid. pp. 261 a 263.

¹⁵² Cfr.- **SÁNCHEZ VÁZQUEZ**, Rafael. Los principios generales del derecho y los criterios del Poder Judicial de la Federación. Porrúa. México; 2004. p, 232.

¹⁵³ Ídem.

Otro criterio de clasificación de la interpretación jurídica es el que atiende a sus elementos y métodos. Así pues, tenemos los siguientes:

Gramatical.- Equivale a la interpretación literal, pues busca el significado de las palabras, y es explicado por el maestro *Jiménez de Asúa* en los siguientes términos: *“La interpretación gramatical trata de desentrañar la voluntad de la ley atendiendo al significado propio de las palabras con que esta expresado y comprende tanto el elemento literal como el sintáctico”*.¹⁵⁴

Lógico sistemática.- Algunos estudiosos del tema reputan como interpretación lógica la que atiende al sentido racional de la ley. Este método interpretativo surge como una reacción en contra de la interpretación literal. Señala que el elemento lógico se descompone en tres estadios inseparables, a saber: La *ratio legis*, la historia y la sistematización, y el derecho comparado. Quiénes lo defienden afirman que la jurisprudencia reposa en la razón y en el acto de voluntad, el que descansa en un juicio de valor, expresado por la ley o implícito en el descubrimiento del interés protegido por la norma.

Histórica.- Estriba en el estudio de los motivos inmediatos que hicieron surgir el precepto o institución sujeta a interpretación. Sobre el particular, *Ramón Palacios Vargas* escribe: *“El elemento histórico detrae la voluntad de la norma de los motivos inmediatos y de la tradición jurídica del precepto o de la institución, este elemento amplía o restringe la portada del mandato legal en atención ya no solamente al texto gramatical, al trabajo de diccionario (ad pédem litterae), sino que desdeñando la engañosa expresión legislativa, que oculta por acortamiento o por extensión la verdadera razón histórica de la Institución, esta se concede o se niega sin atribuirle al texto legal el atributo infalible de un oráculo”*.¹⁵⁵

¹⁵⁴ **JIMENEZ DE ASUA**; Luis. Tratado de derecho penal. Tomo II. Cuarta Edición. Editorial Losada. Argentina 1977. p. 444

¹⁵⁵ **PALACIOS VARGAS** J. Ramón. Instituciones de Amparo. 2ª edición. Editorial Cajica J, México; 1969. pp. 131 y 132

Finalista o teleológica.- Es aquella que busca enriquecer la ley junto con otros elementos, tales como el político, el económico, el social, el moral, el ético, etc. que la conforman al momento de su aplicación. Encuentra su origen en el sistema del *Common Law* y que ha dado lugar al llamado realismo americano o sociologismo jurídico. Mediante la utilización de este sistema se pretende encontrar los fines para los cuales sirve la ley, adaptando sus reglas al servicio del hombre.

Recapitulando todo lo anterior, lo cierto es que existen lagunas en el sistema legal que limiten la actuación de los ejecutores fiscales a la hora de valorar los bienes susceptibles de embargo, cometiendo abusos en contra de los administrados. Dichas lagunas consisten en la falta de conceptualización de las expresiones “bienes de lujo”, “muebles de uso indispensable”.

En este orden de ideas, la voz laguna proviene del latín *lacuna*, misma que tiene varias significaciones, tales como: profundidad del mar, cavidad, oquedad, hoyo, falta, vacío. En sentido general, y conforme a su etimología, laguna significa omisión, carencia, falta, connotando la idea de insuficiencia, defecto, carencia, imprevisión, ausencia. Siendo éste el sentido que guarda la expresión de “*laguna del derecho*”.

Se entiende por laguna del derecho a la circunstancia de que en un orden jurídico determinado no existe disposición aplicable a una situación jurídica. A ello se enfrentan quienes están encargados de la aplicación de la ley cuando no existen normas directamente aplicables a cuestiones de su competencia; por ejemplo, cuando se enfrentan a situaciones imprevistas, por la falta de imaginación del legislador o por su lentitud en el proceso legislativo. En el caso concreto de la fracción II del artículo 157 CFF las expresiones que se utilizan son ambiguas y permiten la libre interpretación y valoración por parte de la autoridad, quien escudándose en esa ambigüedad, constantemente traba embargo sobre bienes de uso indispensable, o que no son de lujo, a juicio de cualquier persona en uso

de la razón; sin embargo, el criterio que siempre impera es el de la autoridad ejecutora.

En la opinión de *Juan Gómez Jiménez de Cisneros* es imposible que en la ley no existan lagunas. Puntualiza que el mismo *Ascarelli* ha calificado a la legislación positiva como de lagunas por definición. Incluso ha quien se ha atrevido a calificar al ordenamiento jurídico como un sistema de lagunas (posición de *Ascoli*). Quienes apoyan ésta teoría sostienen que todo aquello que no está regulado por una norma constituye una laguna, considerando que la excepción es lo que cae bajo la norma jurídica, comparado con el inmenso número de acciones posibles que el legislador está imposibilitado de prever. Es imposible que las leyes se redacten contemplando toda acción humana, debido a la estrechez de nuestra mente, que no puede captar todos los casos que el tiempo encuentra.¹⁵⁶ Sin embargo, consideramos que, la norma jurídica debe ir evolucionando en la medida que así lo requiera la misma sociedad a quien se aplica, porque, no por el hecho de que sepamos que todo producto del hombre es imperfecto, por esencia, podemos darnos el lujo de renunciar a perfeccionar el mecanismo que permite la vida social armónica y ordenada.

4.3 INSEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA FALTA DE UNA DEFINICIÓN LEGAL DE LA EXPRESIÓN “BIENES INDISPENSABLES”

“Quedan exceptuados de embargo: (...)

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen....”

¹⁵⁶ Cfr.- **GÓMEZ JIMÉNEZ DE CISNEROS**, Juan. Los hombres frente al derecho. Ediciones Aguilar. España; 1959. p. 46.

Se debe entender por muebles de uso indispensable para el deudor y sus familiares, todos los bienes necesarios para vivir, que de manera enunciativa más no limitativa pueden ser luces, refrigeradores, vajillas computadoras, escritorios, asientos, camas, cajoneras, cómodas, entre otros que sean necesarios para la subsistencia de éste y su familia, así como los instrumentos básicos para desarrollar su profesión arte u oficio.

Ante la falta de un concepto legal de “bienes indispensables”, el contribuyente queda en un estado de inseguridad jurídica, puesto que el ejecutor puede, en un momento dado, señalar a su juicio o criterio los bienes que para él, son de uso indispensable, aunque no coincida con el criterio del contribuyente, o bien puede embargar la negociación con todos los muebles que ésta posea, dejando en total incertidumbre jurídica al deudor y, convirtiéndose en ese momento los bienes de uso indispensable en muebles de lujo, y violando claramente el artículo 157 del CFF que lo prohíbe o que a juicio del ejecutor lo permite.

4.4 INSEGURIDAD JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA FALTA DE UNA DEFINICIÓN LEGAL DE LA EXPRESIÓN “MUEBLES DE LUJO”.

Se debe entender por artículos de lujo, los de carácter suntuario, ornamentales, que son innecesarios para vivir, que de manera enunciativa más no limitativa pueden ser: salas, comedores, vitrinas, ornamentos, relojes de pared, lámparas, automóviles, joyas, entre otros que representen una mera comodidad para el deudor y su familia.

Al igual que en el comentario del punto anterior, el legislador ha sido omiso por no definir lo que para los efectos legales es considerado “mueble de lujo”, en ese orden de ideas, un lujo para una persona pobre es muy distinto a un lujo para una persona rica. La ambigüedad genera inseguridad jurídica en el gobernado, que permite a la autoridad actuar de una forma arbitraria y socavando las garantías jurídicas del gobernado.

4.5 NECESIDAD DE REFORMAR LA FRACCIÓN SEGUNDA DEL ARTÍCULO 157 DEL CFF.

Sin importar que se trate de una reforma legal o constitucional, cualquier iniciativa que se presenta debe contener una exposición de motivos, dentro de la cual se expongan las causas y consideraciones políticas, sociales, económicas o estrictamente jurídicas, que mueven a su autor a proponer una medida legislativa para solucionar una necesidad social determinada.¹⁵⁷

La sociología del derecho o jurídica tiene una gran relevancia para el objeto de nuestra propuesta, el objeto de la sociología del derecho consiste en el “establecimiento de conexiones entre el derecho y los demás fenómenos metajurídicos, como lo son, sociales, políticos y económicos”. Por lo que hace a los problemas que debe resolver la sociología del derecho, afirma que son: “¿En que clase de relaciones se encuentra el derecho con los demás fenómenos sociales?, ¿Bajo que condiciones sociales surge necesariamente un sistema de derecho?, ¿Cuáles son los fenómenos sociales que influyen en la transformación del derecho?, ¿En que condiciones sociales desaparece un sistema de derecho y es substituido por otro?, ¿Cuál es la influencia del derecho sobre los demás fenómenos sociales?, ¿Cuáles son las leyes que rigen la evolución jurídica?”.¹⁵⁸

La reforma legal que se propone no tiene que ver directamente con ciertas circunstancias sociales, sino más bien se trata de la solución a un problema formalmente jurídico, toda vez que se trata de la falta de conceptualización de dos expresiones utilizadas en la fracción II del artículo 157 CFF, que permite la libre interpretación y valoración de los bienes susceptibles de embargo por parte de la autoridad fiscal, sin que existan límites claros impuestos por el mismo ordenamiento legal para la actuación de los ejecutores.

¹⁵⁷ Cfr.- **SÁENZ ARROYO, VALDES ABASCAL, ROCHA DÍAZ, VALDES VILLAREAL, NELLY NOVOA, SEMPE MINVIELLE, HERNÁNDEZ ESPÍNDOLA, OCEGUERA RAMOS y PIÑÓN REYES.** Técnica legislativa. Porrúa. México, 1988. p, 35.

¹⁵⁸ **AZUARA PÉREZ,** Leandro. Sociología. 4ª edición. Porrúa. México; 1980., pp. 255 y 256.

Debemos tomar en consideración que el derecho cumple varias funciones, a saber: el control social, la integración de los valores socialmente aceptados, la determinación de la autoridad, el robustecimiento de la idea de lo justo o la inhibición de la conducta ilegal. En ocasiones, el orden establecido es aceptado por la mayoría, pero en algunas ocasiones, es utilizado por los grupos en el poder para explotar a los más débiles. Dicho de otra manera, los grupos en el poder crean las reglas del juego para mantenerse en el poder, para oprimir y reprender a quien vaya en contra de sus intereses. Si al Estado lo único que le interesa es que los contribuyentes presuntamente incumplidos garanticen el cumplimiento de sus obligaciones fiscales no le importará reformar el precepto que proponemos, pero si al mismo tiempo pondera la legitimidad de la actuación de las autoridades fiscales verá en la propuesta una vía idónea para legitimar el uso de la fuerza, sin evadir su responsabilidad en el discurso de la legalidad.

Los límites del derecho se pueden deber a diversas causas, una de ellas se origina en la autolimitación del propio Estado a su poder represor, otra deriva de la necesidad de modificar las reglas inadecuadas para proteger determinados intereses. Otras limitaciones que experimenta el derecho consisten en las dificultades técnicas que advierten los juristas para conocer a fondo los hechos descriptivos a que se refieren los preceptos normativos.¹⁵⁹

Las reformas de las leyes tienen su origen desde que existe el gobierno, ya que toda autoridad debe estar sujeta por el enorme poder que detenta, a los cambios sociales, y estos a su vez se ven afectados por una serie de variables o factores internos y externos de la propia ley, por las necesidades del mismo pueblo, amén de la influencia que en su momento pueden ejercer, otros pueblos.¹⁶⁰

La doctrina recomienda la revisión constante de las normas jurídicas y adaptarse a las circunstancias, directrices e ideologías y a las variaciones continuas del

¹⁵⁹ *Ibíd.* p, 266.

¹⁶⁰ Cfr.- Voz de **RIVERA ALVELAIS**, Francisco en “Diccionario universal de términos parlamentarios”, Ed. Porrúa, edición 2ª, México; 1998., pp. 827 y 828.

ambiente social. Si la sociedad está en constante movimiento, las normas jurídicas también deben gozar de la misma cualidad (flexibilidad, maleabilidad, adaptación).¹⁶¹

Aunque sea de forma breve habremos de referir al procedimiento legislativo ordinario, mecanismo constitucional y legal posible para reformar los preceptos del Código Fiscal de la Federación, por tratarse de una ley federal, en la que intervienen únicamente dos poderes federales.

Los únicos facultados para ello son: el Presidente de la República, los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados, de conformidad con el artículo 71 de nuestra Carta Magna. Para *Tena Ramírez*, la evolución legislativa depende en México, “únicamente de aquellos funcionarios que la Constitución presume mas indicados para interpretar las necesidades del país. El resto de las autoridades carecen de esta facultad, incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el cual sería el mas idóneo para realizar proyectos de ley en algunas materias, pero que carece de tal facultad en virtud de haber una completa separación entre la función jurisdiccional, como interprete de la ley, y la del legislador”.¹⁶²

En nuestra opinión el órgano más indicado, más no facultado, para proponer dichas reformas sería el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues es el órgano constitucional que se enfrenta todos los días a la aplicación de los preceptos de las leyes tributarias federales, y que mejor criterio podría tener para su aplicación y evolución legislativa; es el órgano más cercano a las necesidades tributarias, tanto del Estado, como de los contribuyentes.

De los funcionarios que gozan del derecho de iniciativa, sobradamente se justifica de aquel que gozan los Diputados y Senadores, pues a ellos les incumbe

¹⁶¹ Cfr.- **SÁENZ ARROYO** y otros Op. Cit. p, 35. p, 37.

¹⁶² **TENA RAMÍREZ**, Felipe. Derecho constitucional mexicano. 33ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México; 2000. p. 285

primordialmente la función de legislar, de hecho, a esa circunstancia este poder debe su nombre. Además por estar dentro de un sistema federal, se justifica ese mismo derecho a las legislaturas de los estados. Por lo que hace al titular del ejecutivo, nuestra Carta Magna lo asocia a la función legislativa al concederle la facultad de iniciar el proceso legislativo. A través del ejercicio de la facultad de iniciativa atempera el principio de la división de poderes.

De acuerdo con *Miguel Ángel Camposeco Cadena*, antes de dar inicio a la elaboración de un proyecto de ley como de reforma se deben seguir una serie de pasos previos como son: la integración del grupo de trabajo, la delimitación del objeto a regular y la recopilación de información. Asimismo, sugiere la forma siguiente para la presentación de las iniciativas de ley o decreto: 1. La cámara a la que se dirige. 2. El nombre del autor de la iniciativa. 3. La exposición de motivos. 4. El fundamento constitucional y el derecho para iniciar leyes o decretos. 5. La denominación de la ley o decreto. 6. El cuerpo normativo propuesto. 7. Las disposiciones transitorias. 8. El lugar y fecha en donde se produce el documento. 9. El nombre y firma de quien promueve.¹⁶³

En la opinión de *Eduardo García Maynez* se pueden distinguir seis etapas en la elaboración de la ley, a saber:

Iniciativa; b) discusión; c) aprobación; d) sanción; e) publicación; f) iniciación de la vigencia.

Otros autores suelen reducir las etapas a cinco, excluyendo del procedimiento a la sanción e iniciación de la vigencia y agregando la de promulgación.¹⁶⁴

¹⁶³ Cfr.- **CAMPOSECO CADENA**, Miguel. De las iniciativas (manuales elementales de técnica y procedimientos legislativos). Cámara de diputados LVI legislatura. México; 1990. pp. 29-31. y 47-48.

¹⁶⁴ Cfr. Citado por: **MORA DONATO**, Cecilia. Principales procedimientos parlamentarios. LVIII legislatura. México; 2001. p. 11. Pedroza de la Llave tiene su propia clasificación de las etapas del procedimiento legislativo, que reza de la siguiente forma: iniciativa, discusión, aprobación, sanción, promulgación, publicación e iniciación de la vigencia. Esta consta de siete etapas. **CARBONELL**, Miguel y Susana Thalía **PEDROZA DE LA LLAVE**. Elementos de técnica legislativa. UNAM. México; 2000. p. 63.

El procedimiento legislativo ordinario, más que un procedimiento de carácter técnico, es de naturaleza política, por lo que la viabilidad de la reforma propuesta no es más relevante que una reforma integral a las leyes tributarias. De hecho es una de las tantas asignaturas pendientes por el congreso de la Unión, quien durante el lapso de seis años no pudo conciliar sus intereses con los de la presidencia de la república, en detrimento de la mejora en la captación de recursos del Estado y de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Como bien lo señala, *Carlos Sempé Minviellé*, en los últimos años se ha vuelto común que se añada al texto de la ley un artículo o serie de artículos en que se contempla el significado de los términos, vocablos o expresiones más comunes utilizados en la ley respectiva. Si bien es cierto, ésta práctica se originó por la conveniencia de no tener que repetir en numerosas ocasiones el nombre completo de una dependencia o institución en el texto legislativo¹⁶⁵, sus beneficios van mucho más allá del mero ahorro de tinta, toda vez que la ley al prever de significado a ciertas expresiones impide la interpretación multívoca y equívoca de estas.

Una redacción muy utilizada es: “*para los efectos de esta ley se entenderá por*”, poniendo a continuación la palabra o expresión y su significado legal. A manera de ejemplo cito algunos artículos del propio Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo 1.-

“ARTÍCULO 8. Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”

¹⁶⁵ Cfr.- **SEMPÉ MINVIELLÉ**, Carlos. Técnica legislativa y desregulación. Porrúa, México; 1997. p, 108.

Ejemplo 2.-

“**ARTÍCULO 15.** Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia...”

Ante estos claros ejemplos no podríamos dejar fuera el modelo que proponemos para el artículo 157 en su fracción segunda, sin dejar de seguir los lineamientos anteriores.

En nuestra opinión la fracción II del artículo 157 debería ser reformada, en cuanto a su contenido por no contener un concepto de lo que el ejecutor debe considerar lujo y lo que debe considerar indispensable, puesto que el legislador le otorga un parámetro muy amplio para inclinar su criterio, a lo cual proponemos se adicione un concepto claro de lo que son muebles de uso indispensable como podemos observar en el siguiente cuadro comparativo:

Texto original	Propuesta
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	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

<p>siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se consideraran como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.</p> <p>III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.</p> <p>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 de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.</p> <p>V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.</p> <p>Vi. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.</p> <p>VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.</p> <p>VIII. Los derechos de uso o de habitación.</p> <p>IX. El patrimonio de familia en los</p>	<p>del deudor y de sus familiares.</p> <p>Se consideran muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, los que comprenden: el patrimonio de la familia</p> <p>III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.</p> <p>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 de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.</p> <p>V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.</p> <p>Vi. Los granos, mientras estos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.</p> <p>VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de este.</p> <p>VIII. Los derechos de uso o de habitación.</p> <p>IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes,</p>
---	--

<p>términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el registro público de la propiedad.</p> <p>X. Los sueldos y salarios.</p> <p>XI. Las pensiones de cualquier tipo.</p> <p>XII. Los ejidos.</p>	<p>desde su inscripción en el registro público de la propiedad.</p> <p>X. Los sueldos y salarios.</p> <p>XI. Las pensiones de cualquier tipo.</p> <p>XII. Los ejidos.</p>
---	---

Lo anterior tiene sustento en lo que se establece en el artículo 123 fracción segunda de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el cual se protege el patrimonio de la familia, al mencionar que es inembargable, por lo que las facultades del ejecutor no pueden ir más allá de lo que la Constitución establece.

Artículo 123. XXVIII. Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargos, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.

En este orden de ideas consideramos que es injusto que el ejecutor embargue bienes de uso indispensable del deudor ya que estos constituyen el patrimonio de la familia y que sin lugar a dudas se está incumpliendo con este mandato constitucional.

Lo anterior puede ser más claro con la lectura de la siguiente tesis relacionada con el citado artículo 123 fracción XXVIII constitucional:

Localización:

Quinta Época

Instancia: Cuarta Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

LVII

Página: 619

Tesis Aislada

Materia(s): Común

PATRIMONIO FAMILIAR, INEMBARGABILIDAD DEL. Si de autos aparece que un predio es embargado por un crédito del fisco federal, y que tal predio constituye el patrimonio familiar de una persona, encontrándose el predio debidamente inscrito en el Registro Público de la Propiedad, no debió ser embargado de acuerdo con lo establecido en el artículo 123 constitucional, en su fracción XXVIII, y en la fracción IX del artículo 80 de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación; sin que obste en contrario, el que el artículo 9o. del Decreto Número 123 de la XXVII Legislatura del Estado de Hidalgo que establece ciertas excepciones y entre ellas las de que puede ser embargable el patrimonio familiar, cuando los embargos proceden de créditos del fisco; porque esta disposición contraría el texto de la Constitución a que se ha hecho referencia, lo mismo que la disposición citada de la Ley Orgánica de la Tesorería de la Federación, y en esa virtud no debe ser aplicado el precepto local, toda vez que las disposiciones constitucionales prevalecen contra toda ley que las contraría, y además, tratándose de asuntos federales son de preferente aplicación las leyes federales a las de los Estados.

Amparo en revisión en materia de trabajo 1406/38. Careta de Vega Fausta. 20 de julio de 1938. Unanimidad de cuatro votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

La tesis anterior es muy clara al mencionar que el patrimonio de la familia es inembargable, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 123 fracción XXVIII Constitucional.

En este orden de ideas y en relación con la última parte de la tesis anterior en la que menciona que las disposiciones constitucionales prevalecen contra toda ley que las contraría según lo dispuesto por el artículo 133 Constitucional en el que se establece la supremacía constitucional, y que a la letra establece:

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.

En relación a lo anterior las disposiciones constitucionales no pueden ser contrariadas por ser la ley suprema, y atendiendo a este principio citamos la siguiente tesis:

Registro No. 172667

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXV, Abril de 2007

Página: 6

Tesis: P. VIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): **Constitucional**

SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL Y LEY SUPREMA DE LA UNIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 133 CONSTITUCIONAL. A partir de la interpretación del precepto citado, si aceptamos que las Leyes del Congreso de la Unión a las que aquél se refiere corresponden, no a las leyes federales sino a aquellas que inciden en todos los órdenes jurídicos parciales que integran al Estado Mexicano y cuya emisión deriva de cláusulas constitucionales que constriñen al legislador para dictarlas, el principio de "**supremacía constitucional**" implícito en el texto del artículo en cita claramente se traduce en que la Constitución General de la República, las leyes generales del Congreso de la Unión y los tratados internacionales que estén de acuerdo con ella, constituyen la "Ley Suprema de la Unión", esto es, conforman un orden jurídico superior, de carácter nacional, en el cual la Constitución se ubica en la cúspide y, por debajo de ella los tratados internacionales y las leyes generales.

Amparo en revisión 120/2002. Mc. Cain México, S.A. de C.V. 13 de febrero de 2007. Mayoría de seis votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, José de Jesús Gudiño Pelayo y Juan N. Silva Meza. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Andrea Zambrana Castañeda, Rafael Coello Cetina, Malkah Nobigrot Kleinman y Maura A. Sanabria Martínez.

El Tribunal Pleno, el veinte de marzo en curso, aprobó, con el número VIII/2007, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de marzo de dos mil siete.

Nota: En la sesión pública de trece de febrero de dos mil siete, además del amparo en revisión 120/2002, promovido por Mc Cain México, S.A. de C.V., se resolvieron los amparos en revisión 1976/2003, 787/2004, 1084/2004, 1651/2004, 1277/2004, 1576/2005, 1738/2005, 2075/2005, 74/2006, 815/2006, 948/2006, 1380/2006, y el amparo directo en revisión 1850/2004, respecto de los cuales el tema medular correspondió a la interpretación del artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a que se refiere esta tesis aislada.

En este contexto podemos observar que el patrimonio de la familia es inembargable por disposición constitucional, mismo que el ejecutor debe respetar al señalar los bienes en la diligencia de requerimiento de pago y embargo, porque de no ser así estaría incumpliendo con el principio de supremacía constitucional.

Por su parte la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece en su artículo 25 que “toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado, que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, vestido, la vivienda...”

En este contexto la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece en su artículo 11 que “Toda persona tiene derecho al respeto de su honre y al reconocimiento de su dignidad. Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio...”

En este orden de ideas El Artículo 723 del Código Civil Federal establece lo que debe considerarse patrimonio de familia:

Artículo 723. Son objeto del patrimonio de la familia:

- I. La casa habitación de la familia;
- II. En algunos casos, una parcela cultivable.

Por su parte el artículo 727 del Código Civil Federal establece que los bienes afectos al patrimonio de la familia son inembargables:

Artículo 727. Los bienes afectos al patrimonio de la familia son inalienables y no estarán sujetos a embargo ni gravamen alguno.

Atendiendo a lo anterior el artículo 728 del Código Civil Federal establece que el patrimonio de la familia solo puede constituirse por bienes que se encuentren en el domicilio de quien lo constituya:

Artículo 728. Sólo puede constituirse el patrimonio de la familia con bienes sitos en el lugar en que esté domiciliado el que lo constituya.

En relación a lo antes expuesto podemos observar que el Código Civil Federal protege al patrimonio de la familia, y es de aplicación supletoria en materia fiscal de acuerdo a lo dispuesto por el párrafo segundo del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación que a la letra establece:

Artículo 5. Las disposiciones fiscales...

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por lo que nuestra propuesta consiste en adicionar un párrafo al artículo 157 en su fracción II, en el sentido de aclarar, que es lo que no puede embargar el ejecutor y derogar lo relativo a la parte en la que se deja todo a juicio del ejecutor.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- El poder público tiene potestad tributaria, misma que el Estado ejerce a través del Poder Legislativo para allegarse de recursos económicos.

SEGUNDA.- Los Principios constitucionales son derechos fundamentales de cada uno de nosotros, nos confieren protección y seguridad jurídica, lo cual conlleva a que la autoridad no imponga su voluntad, puesto que debe actuar respetando dichos Principios.

TERCERA.- La igualdad es un principio consagrado en el artículo 31 fracción IV constitucional, que obliga a la autoridad a dar un trato igual a todos aquellos que encuadran con su actuar en el supuesto normativo, mismo que impone obligaciones al Estado para que éste no vulnere los derechos fundamentales y los haga efectivos, por lo que el gobernado a su vez debe dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

CUARTA.- La proporcionalidad es un principio constitucional, por el cual cada causante debe contribuir al gasto público, en función de su capacidad económica, toda vez que el contribuyente que gana menos debe pagar menos y él que gana más debe pagar más.

QUINTA.- El gasto público es el cúmulo de erogaciones que el Estado realiza al cumplir sus tareas, y es precisamente el destino que debe dar a los recursos recaudados.

SEXTA.- EL principio de legalidad, establece que todo acto de los órganos del Estado, debe estar fundado, motivado, y constar por escrito, con lo que se salvaguardan así, las garantías de seguridad jurídica y defensa del contribuyente.

SEPTIMA.- Ingresos Públicos, son la cantidad de dinero y en especie que percibe el Estado, para cubrir las necesidades sociales, así como su propia subsistencia.

OCTAVA.- La obligación Fiscal, nace en el momento en que el actuar del particular encuadra en las hipótesis previstas por la ley.

NOVENA.- El hecho imponible, es la descripción prevista en los ordenamientos legales, y toda vez, que es de carácter descriptivo, regula el procedimiento con base en el que debe actuar la autoridad.

DÉCIMA.- Las consecuencias ante el no cumplimiento de la obligación fiscal, versan sobre diversos mecanismos legales, como la imposición de una sanción administrativa, que va desde una nulidad de actos, suspensión, amonestación, clausura, revocación de concesiones, y hasta la privación de la libertad.

DÉCIMA PRIMERA.- Para que la autoridad fiscal pueda iniciar un Procedimiento Administrativo de Ejecución, necesita la existencia de un crédito fiscal exigible.

DÉCIMA SEGUNDA.- El embargo es una medida preventiva y/o precautoria, que la autoridad fiscal utiliza para asegurar el pago de impuestos, de manera total o parcial sobre los bienes de una persona.

DÉCIMA TERCERA.- El Procedimiento Administrativo de Ejecución es el conjunto de actos administrativos que lleva acabo la autoridad fiscal, en el ejercicio de su facultad económica coactiva para exigir el pago de créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley.

DÉCIMA CUARTA.- En cada etapa del procedimiento administrativo de Ejecución, se deben respetar las garantías del deudor, sin embargo se deja al ejecutado en estado de indefensión en relación con la designación de bienes en el PAE.

DÉCIMA QUINTA.- El artículo 157 del código Fiscal de la Federación establece los bienes que deben quedar exceptuados de embargo, sin embargo en la fracción II de este artículo también se otorga la facultad al ejecutor de la diligencia de requerimiento de pago y embargo para que pueda designar los que a su consideración sean bienes de lujo o indispensables, con esto se deja en total incertidumbre al ejecutado.

DÉCIMA SEXTA.- Al no delimitar el propio artículo 157 del Código Fiscal de la Federación en su fracción segunda, lo que es indispensable, el deudor queda en total incertidumbre jurídica y en consecuencia el ejecutor no tiene un parámetro al emitir su valoración.

DÉCIMA SEPTIMA.- Consideramos que la inembargabilidad es una excepción que debe atender a lo dispuesto por el artículo 123 fracción XXVIII de nuestra constitución.

DÉCIMA OCTAVA.- El ejecutor debe respetar la Constitución al momento de realizar sus diligencias, por lo que el patrimonio de la familia no debe ser objeto de embargo.

DÉCIMA NOVENA.- El patrimonio de la familia comprende todo lo que esta situado dentro de una casa habitación de acuerdo a lo dispuesto por artículo 723 del Código Civil Federal.

VIGÉSIMA.- No existe un concepto jurídico sobre bienes de uso indispensable o de lujo, quedando así el ejecutado en notoria incertidumbre e inseguridad jurídica frente al criterio del ejecutor, por lo que proponemos se adicione al artículo 157 fracción II del Código Fiscal Federal, un apartado en el que se aclare, que el concepto de bien indispensable es el patrimonio de la familia.

VIGÉSIMA PRIMERA.- Al no existir un parámetro para que el ejecutor valore, que un bien sea indispensable o de lujo, consideramos que es necesario que se derogue lo referente al artículo 157 fracción II del Código Fiscal Federal, en la parte en la que se deja todo a juicio del ejecutor, por dejar desprotegido al deudor.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo. Ed. Porrúa, 2ª edición. México; 1993.

ACOSTA ROMERO, Miguel. Teoría general del derecho administrativo. Primer curso. 17ª edición. Porrúa. México; 2004.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho fiscal. 18ª edición, Themis, México; 2004. Autor corporativo. Cien estudios jurídicos del profesor Dr. Diego Espín Canovas. Colección seleccionada desde 1942 a 1996. Tomo I. Centro de Estudios Regístrales. España; 1998.

AVENDAÑO LÓPEZ, Raúl Eduardo. Comentarios a las garantías individuales de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Sista. México; 1991.

AZUARA PÉREZ, Leandro. Sociología. 4ª edición. Porrúa. México; 1980.

BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto. Manual de derecho administrativo. Editorial Trillas. México; 1990.

BLASCO GASCÓ, Francisco de P. La norma jurisprudencial (nacimiento, eficacia y cambio de criterio. Tirant Lo Blanch. España; 2000.

BOBBIO, Norberto. Contribución a la teoría del derecho. Valencia. España; 1980.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantías Individuales. Porrúa, México 2001.

CAMPOSECO CADENA, Miguel. De las iniciativas (manuales elementales de técnica y procedimientos legislativos). Cámara de diputados LVI legislatura. México; 1990.

CARBONELL, Miguel y Susana Thalía **PEDROZA DE LA LLAVE**. Elementos de técnica legislativa. UNAM. México; 2000.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal Constitucional, Ed. Harla, ed. 2ª. México 1993.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho fiscal, segunda parte., 2ª edición. Oxford University Press. México; 2002.

CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo. "Derecho Tributario. Ed. Cárdenas, México 2002.

CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Curso de política de finanzas públicas de México. Porrúa. México; 1977.

COUTURE, Eduardo. Fundamentos del derecho procesal civil. 4ª edición. Editorial IB de F. Argentina, 2002.

CERVANTES HERRERA, José. Apuntamientos de seguridad social. Facultad de derecho de la Universidad de Guanajuato, México; 2003.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, Principios Tributarios, Ed. ISEF, México, 2002.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. Derecho financiero mexicano. 25ª edición. Porrúa. México; 2003.

DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, Garantías del Gobernado, Ed. Ediciones Jurídicas Alma, México, 2003.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, ed.4ª. , Ed. Limusa, México 2003.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso, Ed. Limusa, México, 2004.

DIEP DIEP, Daniel, El Tributo y la Constitución, Ed. PAC, México 2000.

DOMÍNGUEZ MARTÍNEZ, Jorge Alfredo, Derecho Civil, Ed. Porrúa, ed. 7ª, México, 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de finanzas públicas mexicanas. 13ª edición. Porrúa. México; 1971.

FRAGA, Gabino, Derecho administrativo, Ed. Porrúa, ed. 40ª, México, 2000.

FROSINI, Vittorio. Derechos humanos y bioética. Editorial Temis, Colombia; 1997.

GALINDO CAMACHO, Miguel. Segundo Curso de Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, México 1993.

GAMAS TORRUCO, José. Derecho constitucional mexicano. Porrúa y UNAM. México; 2001.

GIULIANNI FONROUGE, Carlos M. Derecho financiero. Vol. 1, 8ª edición, Lexis Nexos. Argentina; 2003.

GÓMEZ JIMÉNEZ DE CISNEROS, Juan. Los hombres frente al derecho. Ediciones Aguilar. España; 1959.

GONZÁLEZ GARCÍA E. Potestad de imposición y relación tributaria. 5ª edición. Edersa. España; 1989.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. Procedimiento administrativo federal. 3ª edición. Porrúa. México; 2000.

GUASTINI, Ricardo. Estudios de teoría constitucional. UNAM y ediciones Fontamara. México; 2001.

GUASTINI, Ricardo. Estudios sobre la interpretación Jurídica”, 4ª edición. Editorial Porrúa, S.A. y UNAM. Traducción: Miguel Carbonell y Marina Gascón. México; 2002.

IZQUIERDO MUCIÑO, Martha Elba, Garantías Individuales, Ed. Oxford, México 2001.

JIMENEZ DE ASUA; Luis. Tratado de derecho penal. Tomo II. Cuarta Edición. Editorial Losada. Argentina 1977.

JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio. Lecciones De Derecho Tributario, Editorial Thomson, ed. 9ª. Australia, 2004.

LANZ DURET, Miguel. Derecho constitucional mexicano. 5ª edición. Editorial continental. México; 1982.

MABARAK CERECEDO, Doricela. Derecho Financiero Público, Editorial Mc Graw Hill, México 1996.

MARGAIN MANAUTUO, Emilio. Las facultades de comprobación fiscal. 2ª edición. Porrúa. México; 2001.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Ed. Porrúa, México 2003.

MARTÍNEZ BAHENA, José Luis. Análisis jurídico de la visita domiciliaria como medio de comprobación fiscal. 2ª edición, Sista. México; 1989.

MORA DONATO, Cecilia. Principales procedimientos parlamentarios. LVIII legislatura. México; 2001.

NAVA NEGRETE, Alfonso. Diccionario de derecho administrativo. Porrúa y UNAM. México; 2003.

OLIVERA TORO, Jorge. Manual de derecho administrativo. 7ª edición. Porrúa. México; 1997.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Primer curso de derecho tributario mexicano. Porrúa. México; 2004.

OVALLE FAVELA, José. Garantías constitucionales del proceso. Oxford University Press. México, 2002.

PADILLA, Miguel M. Lecciones sobre derechos humanos y garantías, III. “a edición. Abeledo-Perrot. Argentina; 1993.

PALACIOS VARGAS J. Ramón. Instituciones de Amparo. 2ª edición. Editorial Cajica J, México; 1969.

PALLARES, Eduardo. Derecho procesal civil. 2ª edición. Porrúa. México; 1956.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. Curso de derechos fundamentales, teoría general. Universidad Carlos III de Madrid. España; 1999.

PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones tributarias en el derecho mexicano. Porrúa. México; 2001.

PÉREZ DE AYALA. Derecho tributario. Editorial Derecho financiero. España; 1968.

PÉREZ PORTILLA, Karla, Principio de Igualdad Alcances y Perspectivas, Ed. UNAM, México, 2005.

PLANIOL, Marcel y **RIPERT**, Georges. Tratado elemental de derecho civil. Los bienes. Editorial Cajica. México; 1945.

PUGLIESE, Mario. Instituciones de derecho financiero. 2ª edición. Porrúa. México; 1976.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. y **ROJAS YAÑEZ**, Jorge. Derecho tributario mexicano. Editorial trillas. México; 1997.

REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Elementos Básicos de Derecho Fiscal, Ed. Universidad de Guadalajara, México 2001.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Derecho fiscal. 2ª edición. Oxford University Press. México, 1998.

ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto, Las Garantías Individuales en México, Ed. Porrúa, México, 2002.

SÁENZ ARROYO, VALDES ABASCAL, ROCHA DÍAZ, VALDES VILLAREAL, NELLY NOVOA, SEMPE MINVIELLE, HERNÁNDEZ ESPÍNDOLA, OCEGUERA RAMOS y PIÑÓN REYES. Técnica legislativa. Porrúa. México, 1988.

SÁNCHEZ BRAVO, Álvaro A. La protección del derecho a la libertad informática en la Unión Europea. Universidad de Sevilla. España; 1998.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Primer curso de derecho administrativo. 2ª edición. Porrúa. México; 2000.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Segundo Curso de Derecho Administrativo, Porrúa, México; 1998.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho fiscal mexicano. 2ª edición. Porrúa. México; 2001.

SÁNCHEZ VÁZQUEZ, Rafael. Los principios generales del derecho y los criterios del Poder Judicial de la Federación. Porrúa. México; 2004.

SEMPÉ MINVIELLÉ, Carlos. Técnica legislativa y desregulación. Porrúa, México; 1997.

SERRA ROJAS, Andrés, Derecho Administrativo Segundo Curso, Ed. Porrúa, ed.19ª, México, 1999.

SPOTA VALENCIA, Alma L. La igualdad jurídica y social de los sexos., Porrúa. México; 1967.

TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho constitucional mexicano. 33ª edición. Editorial Porrúa, S.A. México; 2000.

VALDÉS ACOSTA, Ramón. Curso de derecho tributario. 3ª edición. Temis. Colombia; 2001.

VIGO, Rodolfo Luis. Interpretación constitucional. Editorial Abeledo-Perrot. Argentina; 1993.

ZERTUCHE GARCÍA, Héctor Gerardo. La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano. Porrúa, México; 1990.

OTRAS FUENTES

DICCIONARIO ESPASA JURÍDICO, Ed. Espasa, Madrid, 2001.

Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa-UNAM, T.p-z, ed. 10ª. , México, 2001

Diccionario jurídico mexicano. 9ª edición. Tomo I-O. Editorial Porrúa. México; 1996.

Real Academia española. Diccionario de la lengua española. 19ª edición. Espasa Calpe. España; 1992.

FUENTES ELECTRONICAS

CD, THESAURUS JURÍDICO MILLENIUM, Producto de D.I.S.C. Derechos Reservados © Copyright, México MMI, No. De serie: 8,189.

CD IUS 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas, D.R. © Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, D.F. 2006 serie: 12000532.

CD, LEGISLA DISTRITO FEDERAL2006, Lopmon Software,Serie: 04647-6006-wltw-1660.

<http://www.sat.gob.mx>

<http://www.Juridicas.unam.mx>

<http://www.SCJN.gob.mx/ius2004/resultado.tesis.asp>.

LEGISLACIÓN

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Ed. McGRAW-HILL, 2006; Ed. SISTA 2007.
- Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público, <http://www.Juridicas.unam.mx>, 2006-2007.
- Código Fiscal de la Federación Ed. SISTA, 2006-2007.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Ed. SISTA, 2006-2007.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria, Ed. SISTA, 2006-2007.
- Reglamento de la Ley del servicio de Administración Tributaria, Ed. SISTA, 2006-2007.
- Ley de Ingresos de la Federación, <http://www.Juridicas.unam.mx>, 2006-2007.

- Presupuesto de Egresos de la federación, <http://www.Juridicas.unam.mx>, 2006-2007.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta Ed. SISTA, 2006-2007.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ed. SISTA, 2006-2007.