

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**“ANÁLISIS DEL PAGO PREVIO DE LAS CONTRIBUCIONES
COMO REQUISITO DE PROCEDENCIA PARA LA
INTERPOSICIÓN DEL MEDIO DE DEFENSA EN CONTRA DE
LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS CONTEMPLADAS EN EL
CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A :

LUZ ANGÉLICA ROSAS MARTÍNEZ.

ASESORA: LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ.



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.

AGRADECIMIENTOS

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO.

Porque después de una difícil lección, me enseñó que para formar parte del sueño había que esforzarse y comprometerse íntegramente.

FACULTAD DE DERECHO EN CIUDAD UNIVERSITARIA.

Por darme la oportunidad de escuchar, ver, conocer y sentir en sus aulas la pasión de mi vida, el Derecho.

LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ.

Por su asesoría, dedicación y paciencia para la elaboración de este trabajo y darme la oportunidad de iniciar mi recorrido en la vida laboral, convirtiéndose en una guía de futuros proyectos.

A MIS MEJORES MAESTROS EN LA VIDA.

Por sembrar la semilla que me permite seguir creciendo y tener la fortaleza de continuar hacia adelante sin importar las circunstancias que la vida presente.

MAMÁ ANGELA MARTÍNEZ MENDOZA

Por darme la vida, tu amor y protección, mostrarme con firmeza los valores que debo seguir, permitiéndome reflexionar a cada paso y formar la mujer que soy.

PAPÁ JOSÉ CARLOS ROSAS ROMERO.

Por tu compañía, respeto y tener confianza en mi, permitiéndome decidir que camino tomar, haciéndome saber son serenidad que la libertad implica responsabilidad.

HERMANITA MARÍA CRISTINA ROSAS MARTÍNEZ.

Por nacer y convertirte en lo mejor que ha pasado en mi vida, con tu ternura, amor y compañía, eres el motor que me impulsa para saber que sin importar lo que pase tengo que seguir adelante, porque tú angelito estás ahí.

CHAPARRITA

Por que con tu amistad en todos estos años aprendí que no se necesita ser de la misma sangre para tener otra hermana.

J.A.G.G.

Por todos estos años juntos, tu tolerancia, respeto, cariño que han dado en mi vida incontables momentos de felicidad.

A.P.J.

Por llegar a mi vida sorpresivamente y brindarme ternura sin esperar nada a cambio.

AMIGOS UNIVERSITARIOS

Por haberme brindado apoyo cuando lo necesite y compartido gratos momentos.

AMIGOS Y COMPAÑEROS DE LA PROCURADURÍA FISCAL

Por haberse convertido en los miembros de mí segundo hogar.

Índice

Introducción	I
I.- Actividad financiera del Estado	1
1. La potestad tributaria	8
1.1 Aspectos constitucionales de la potestad tributaria.	13
1.2 Los tres niveles de sistemas de contribuciones	15
1.2.1 Federales	15
1.2.2 Estatales	19
1.2.3 Municipales	21
1.2.4 Distrito Federal	24
2.- La Obligación Tributaria	24
2.1 Teoría de la Contribución	27
2.2 Relación jurídico - tributaria	34
2.2.1 Características de la obligación tributaria	37
2.2.2 Sujetos de la relación tributaria	38
2.2.3 Hecho generador de la obligación tributaria	41
2.2.4 Hecho imponible de la obligación tributaria	42
2.2.5 Nacimiento de la obligación tributaria	45
2.2.6 Efectos de la obligación tributaria	47
2.2.7 Formas de extinción de la obligación tributaria.	48
2.2.7.1.- El Pago	50
2.2.7.1.1.- Época de pago	58
2.2.7.1.2.- Determinación y Forma de pago.	59
2.2.7.2.- Prescripción y Caducidad	63

2.2.7.3.- Condonación	73
2.2.7.4.- Exención y No Sujeción	74
3.- Los Ingresos Tributarios	76
3.1 Concepto de tributo o contribución	76
3.2 Clasificación de las contribuciones	77
3.2 .1.-Impuestos	78
3.2.2.- Derechos	80
3.2.3.- Contribuciones de Mejoras	86
3.2.4.- Productos y Aprovechamientos	86
3.2.4.- Contribuciones Accesorias	87
3.2.4.1.- Recargos	87
3.2.4.2.- Multas	88
3.2.4.3.- Gastos de Ejecución	88
3.2.4.4.- Indemnización por cheques devueltos	89
II.- Marco Constitucional del Derecho Tributario	90
1.- Segundo párrafo del artículo 14 de la Carta Magna, consagra la garantía de audiencia.	91
1.1.- Procedimientos privativos de derechos en materia tributaria.	94
2.- Garantía de legalidad establecida en el artículo 16 de la Constitución párrafo primero, sus elementos.	105
2.1.- Mandamiento escrito	106
2.2.- Autoridad competente.	110
2.3.- Debida fundamentación y motivación.	112
3.- Garantía de libre acceso a la Justicia contenido en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	116

3.1.- Prohibición de la justicia por propia cuenta, los órganos estatales son los únicos encargados de impartir justicia.	116
3.2.- El acceso a la justicia como origen de la defensoría de oficio.	119
4.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos.	120
4.1.- Principio de legalidad tributaria	122
4.2.- Principio de proporcionalidad	124
4.2.- Principio de equidad.	127
III.- Medios de defensa en contra de resoluciones en el Distrito Federal	134
1.- Recurso Administrativo de Revocación	136
1.1 El recurso administrativo y el derecho de petición.	136
1.1.1 Definición	139
1.1.2 Partes	140
1.1.3 Requisitos de procedencia	143
1.1.3.1.-El desechamiento del Recurso ante la falta del previo pago de las contribuciones a debate.	146
1.1.4 Improcedencia y sobreseimiento	147
1.1.5 Substanciación del Procedimiento	149
1.1.6 Resolución	150
2.-Juicio de Nulidad en el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal	151
2.1 Resoluciones impugnables ante el Tribunal	153
2.2 Demanda de juicio de nulidad	168
2.3 Partes	170
2.4 Requisitos de procedencia	172
2.4.1 Procedencia de la prevención ante la falta del previo pago con la aplicación supletoria de la Ley del Tribunal de lo Contencioso del Distrito Federal.	174

2.5 Substanciación del Juicio	182
2.5.1.-Contestación a la demanda de juicio de nulidad	182
2.5.2.- Pruebas en el juicio de nulidad	184
2.5.3.- Alegatos en el juicio de nulidad	186
2.6 De las Sentencias	186
2.7 Recuso de Apelación	187
2.8 Recurso de Revisión	188
IV.- El “Solve et repete” como requisito de procedencia para la interposición del medio de defensa.	191
1. El pago previo de la contribución como requisito de procedencia para la interposición del medio de defensa (Artículo 690 del Código Financiero de Distrito Federal).	212
1.1 Diferenciación del pago previo con la garantía	219
1.2 Exclusividad para el pago previo de las contribuciones a debate	223
1.2.1.- Exclusión de los accesorios del crédito	224
1.4 Casos de excepción al requisito de previo pago	225
1.4.1 Cuando se hagan valer argumentos de Prescripción.	225
1.4.2 Cuando de hagan valer argumentos de Caducidad.	226
1.4.3 La excepción de pago no contemplada, necesaria adición.	226
Conclusiones	230
Bibliografía	

Introducción

Resulta del todo imposible concebir un Estado moderno sin Derecho, así pues en el caso de nuestro país las normas jurídicas han evolucionado para permitir una mejor convivencia social, buscando la justicia y el bien común, aunque es necesario reconocer que la obra del legislador en muchas de las veces resulta ser una tarea inacabada que no consigue esos fines, quedando siempre a salvo la posibilidad de perfeccionar la norma de que se trate.

Las comunidades crecen e intentan perfeccionarse y reconocen al Estado como la autoridad que deberá proporcionar a los ciudadanos las condiciones para satisfacer sus necesidades, desde este punto de vista podemos considerar al mismo como un gran productor de bienes y prestador de servicios, que tiene la finalidad de proveer los requerimientos públicos, luego entonces debe obtener ingresos y otorgarles un destino, lo anterior dio origen a la rama del derecho denominada Derecho Financiero que tiene por finalidad estudiar el aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado.

Para alcanzar sus fines el Distrito Federal ejerce la potestad tributaria que se establece en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y lo hace a través del poder legislativo local, el cual crea normas tributarias las cuales deben respetar el sistema jurídico nacional.

En el trabajo que se expone, se analizará de manera exhaustiva y con objetividad, la modificación a un precepto que surgió en la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, la adición de los últimos dos párrafos del artículo 690 del Código Financiero Local vigente para 2006, donde se prevé que cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar el comprobante del pago realizado respecto a las contribuciones que se encuentren en controversia, con el apercibimiento de que en caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado.

El precepto antes señalado contiene el principio conocido como “solve et repete ” que significa que cualquier contribuyente que pretenda discutir ante un órgano

jurisdiccional o administrativo la legalidad de una contribución, primero debe abonar la cantidad de la misma, constituyéndose en una innovación legislativa en México, la adición al artículo en cita, ha generado polémica entre la comunidad estudiantil de los temas de derecho tributario, ya que por una parte es considerado denegatorio de justicia y en otro extremo es justificado por los beneficios que traería a la Hacienda pública Local al evitar que la interposición de un medio de defensa, se convirtiera en un método para eludir el pago de las contribuciones a las que todo ciudadano está obligado por mandato constitucional.

En virtud de lo expuesto se pretende examinar a fondo la institución del previo pago de las contribuciones como requisito de procedencia para el medio de defensa, ya sea un recurso administrativo o bien el juicio de nulidad, en contra de las resoluciones en materia fiscal del Distrito Federal, realizando dicho análisis dentro del marco constitucional del sistema mexicano y en comparación con algunos sistemas internacionales de derecho.

Valoraciones que definitivamente no fueron consideradas por el legislador local en la reciente reforma publicada en septiembre de 2007, donde se suprime el requisito de procedencia mediante una modificación poco seria, que lejos de contribuir con el desarrollo de una cultura en el pago de las contribuciones, deja abierta la puerta para técnicas legales que pretenden diluir el pago de las mismas en el tiempo, a través de la interposición de medios de defensa.

La consideración final se alcanza con la aceptación del “solve et repete” en la legislación local, únicamente en materia de derechos por el suministro de agua, dada la naturaleza de los mismos y la excepcionalidad en su forma de pago, proponiéndose una redacción que pretende en medida de lo posible acercarse al equilibrio buscado para las contribuciones y su pago por parte de los gobernados.

ANÁLISIS DEL PAGO PREVIO DE LAS CONTRIBUCIONES COMO REQUISITO DE PROCEDENCIA PARA LA INTERPOSICIÓN DEL MEDIO DE DEFENSA EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES DEFINITIVAS CONTEMPLADAS EN EL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.

I.- Actividad financiera del Estado

Para el mejor entendimiento del tema que se va tratar, es necesario hacer precisiones de tipo teórico, pues no se puede entender la interposición de un medio de defensa, cuando se desconocen los orígenes de la contribución y claro está que la facultad del Estado para hacerse de los recursos necesarios para su buen funcionamiento.

A lo largo de esta exposición se enunciará de manera recurrente el término “Estado”, por lo que en primer lugar antes de iniciar a tratar el tema de la actividad financiera, resulta necesario establecer cuáles son los elementos que conforman al mismo así como su concepto.

El ente denominado Estado ha sido materia de discusión de innumerables autores, quienes han tratado de explicar sus características, elementos y se han esforzado por emitir un concepto en cada una de sus épocas, el propósito de que en este trabajo se mencionen algunas de ellas, no es desarrollar un estudio exhaustivo de las mismas, sino que se den las bases para comprender como es que el Estado puede imponer cargas tributarias a sus habitantes, por lo que se presenta un panorama general de las ideas que abordan el tema.

Si observamos nuestro entorno podremos percatarnos de que los humanos buscan agruparse y lo hacen de las más diversas formas, lo hacen para lograr objetivos, para defenderse, alimentarse o simplemente se unen por el placer que experimentan con la compañía de otros individuos, esta tendencia no es de tiempos recientes, sino que ha existido desde los orígenes de la humanidad y evolucionado a través del tiempo, desde las primeras tribus hasta conformar los modernos Estados que conocemos el día de hoy, al respecto el autor Manuel Hallivis Pelayo establece lo siguiente:

“La organización de seres humanos de que hemos venido hablando, existe, en sus rasgos fundamentales, desde las más remotas épocas de su evolución, en las que ha recibido diversas denominaciones (familia, clan, tribu, comunidad, pueblo, ciudad, reino, imperio, república, etc.). Sin embargo, el término “Estado”, usado para designar a la organización política de seres humanos, surge hasta fines del siglo XV.”¹

Al respecto el Dr. Jorge Fernández Ruiz, cita la obra denominada "La ciudad antigua" escrita por el autor Numa Denis Fustel de Coulanges, en donde se establecen los antecedentes del Estado:

“Sostiene que cuando los humanos abandonan la vida nómada y se asientan en un territorio, es donde surgen las bases para el Estado, un territorio específico, donde se termina el matriarcado que es sustituido por el patriarcado, dando origen a la familia y el patrimonio, surge pues la concepción de una deidad exclusiva para cada familia, dando origen a la religión, pues cada familia tiene un dios propio que en muchos de los casos son los propios antepasados, así juntos enfrentan los embates de la naturaleza y de otros grupos sociales, se organizan para crear una fratría o gens, que es la unificación de varias familias, que se vuelven a enlazar por las creencias, el patrimonio y la protección que entre ellas se proporcionan, buscan un jefe y de la misma forma que las familias se unieron para dar origen a las fratrías, estas se congregan y dan lugar a las tribus, en ella se comparten los mismos elementos que unieron a las anteriores organizaciones, y cuando varias tribus se unen dan origen a las polis.”²

El autor Manuel Hallivis Pelayo realiza una magnífica síntesis de las concepciones de Estado, entre ellas retoma las de los autores estadistas Carré de Marlberg y George Jellinek, estableciendo lo siguiente:

¹ **HALLIVIS PELAYO**, Manuel. Fisco, federalismo y globalización en México. Editorial Tax, primera edición, México 2003. p. 34.

² **FERNÁNDEZ RUIZ**, Jorge, Diplomado de Derecho Administrativo del Distrito Federal, clase del 28 de Marzo de 2006, Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

“Carré de Marlberg, al inicio de su obra nos aporta una primera aproximación al concepto que se analiza, al considerar que el Estado es “...una comunidad de hombres fijada sobre un territorio propio y que posee una organización de la que resulta para el grupo, considerado en sus relaciones con sus miembros, una potestad superior de acción, de mando y de coersión (sic.)”. El propio autor comenta que esta definición es peligrosa, ya que más que definirlo se limita a indicar los elementos que concurren para crear al Estado y por ello puede llevar a confundirlo con sus propios elementos.

Jellinek nos da un concepto social de Estado, definiéndolo como “...la unidad de asociación, dotada originariamente de poder de dominación, y formada por hombres asentados en un territorio”. Completa su noción con un concepto jurídico del que aporta dos versiones: “...corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un determinado territorio; o para aplicar un término muy en uso, la corporación territorial dotada de un poder de mando originario”. Sin pretender ahondar en el tema, el cual rebasa las expectativas de este trabajo, es necesario apuntar que los aspectos esenciales de su concepto son precisamente ese poder de mando originario (también llamado poder de dominación dotado originariamente) y la unidad de asociación o corporación, que defiende como esenciales.”³

No obstante, de las anteriores descripciones se desprenden los elementos que conforman al Estado, de organización ó conformación, hombres o población, poder o mando supremo y territorio, el autor Manuel Hallivis Pelayo considera una definición mas completa la que aporta Don Héctor González Uribe que concluye que el Estado es:

“1.- Una sociedad humana, 2.- Establecida permanentemente en un territorio 3.- Regida por un poder supremo, 4.- Bajo un orden jurídico, y

³ HALLIVIS PELAYO, Manuel. Op. Cit. p. 36. El Dr. Hallivis Pelayo cita a la obra “Teoría del Estado” del autor Carré de Marlberg, traducida por José Lion Depetre, editada por el Fondo de Cultura Económica, México 1948, p. 26.

5.-Que tiende a la realización de los valores individuales y sociales de la persona humana”⁴

De tal concepto se desprenden los elementos característicos del Estado, la población, territorio, soberanía o poder supremo, orden jurídico y la finalidad de lograr el bien para los habitantes.

El concepto de Estado moderno se ha desarrollado estrechamente ligado al de soberanía, mismo que ha sido igual que el primero, sujeto de crítica y discusión en torno a su significado.

El autor Manuel Hallivis Pelayo retoma las ideas de los más grandes expositores de la teoría de la soberanía, y cita al tratadista Juan Bodino quien considera que el hecho de que un Estado tuviera orden, dependía de que existiera una autoridad soberana que tuviera poder sobre la comunidad y este poder fuera reconocido por la misma como base legítima de su autoridad, esta idea plasma en su obra “Los Seis Libros de la República”, donde entre otras observaciones hace ver que los gobiernos deben ser “justos” y que, en una República, detentan la “suprema autoridad”; en efecto es considerada a la soberanía como el poder absoluto y perpetuo de una República, misma que se ve reflejada en la facultad de emitir leyes, es decir que la soberanía, radica en la facultad suprema, de legislar.

La corriente racionalista, tiene como representantes al autor Hugo Grocio con “De Iure Belli ac Pacis” quien sostiene que el contrato que nace de la unión de los hombres es un hecho exterior derivado de la razón de mismos, sin que éstos tengan el derecho de romper ese vínculo, pues se someten a un poder supremo con la voluntad de obedecer las leyes y al soberano que son establecidos por la mayoría de ellos, es una concepción contractualista, en la que el poder supremo está limitado por la voluntad del pueblo, pues ella deriva de los pactos entre gobernantes y gobernados.

⁴ Idem.

El autor Thomas Hobbes con su obra “El Leviatán” es también seguidor de la teoría contractualista, el manifiesta que es el miedo y la zozobra que se generan en la etapa “pre-social” del hombre donde la guerra de es de todos contra todos y en la cual el hombre es un lobo para el mismo, la que ocasiona que los individuos busquen un remedio a su nociva situación y lo encuentran cediendo una parte de sus derechos a un ente gigantesco que es comparado al leviatán que es un monstruo bíblico de dimensiones impresionantes, quien será el encargado de cuidar de los derechos de los individuos, surgiendo así el Estado donde reine la paz, la ciencia y el orden.

Así, el Estado surge como la única posibilidad de acabar con la incertidumbre al concentrar la toma de decisiones, donde los hombres sacrifican parte de su libertad en beneficio del orden y la paz. Se trata de un Estado fuerte, que realizará lo que sea necesario, incluso el uso de la fuerza para mantener esos bienes que le han sido encomendados para preservarse.

Hobbes distingue que la soberanía es el alma del Estado, la que da vida y movimiento a la sociedad, pues cuando los hombres ceden su derecho de autogobernarse a una autoridad única (que puede ser una o varias personas), se le concede la facultad de hacer la ley e imponerla, entendiéndose que se encuentran obligados a obedecerla, con la idea de que si todos lo hacen, se logrará un gobierno eficaz que los protegerá y satisficará sus necesidades. Por lo que la soberanía es absoluta, sin límites, inalienable e indivisible.

El tratadista John Locke que es citado por el Dr. Manuel Hallivis Pelayo, diseñó una teoría cuyas ideas son consideradas el antecedente directo de la Declaración de los Derechos del Hombre, dicho tratadista considera que aquellos, en su estado natural, son libres e iguales, sin embargo en sociedad, el poder reside en el pueblo y es expresado por la suma de las voluntades individuales que es igual a la colectiva, dando ésta a su vez origen al Estado, por lo que “...el contrato viene a ser un hecho natural motivado por la necesidad de ver cumplidos sus fines”.⁵

⁵ Ibidem. p. 43.

Así tenemos que los derechos individuales son entregados al Estado para que sean preservados por este, quedando el ejercicio del poder condicionado a satisfacer dicha encomienda y obtener el bien común, realizándolo a través del poder legislativo que es el que representa a las mayorías creando las normas, un órgano ejecutivo encargado de la aplicación de las mismas y un judicial que las interpreta.

De lo anterior se desprende que en esta teoría existen dos limitaciones a la soberanía, una objetiva, cuando el Estado tiene como función la de que cumplir con los fines de la comunidad, entre ellos, la paz, seguridad, así como bien común; y otro límite político, que se deriva de que el poder del que goza es gracias a la representatividad que le otorgan los integrantes de la comunidad a los gobernantes, pues la soberanía en todo momento es reservada al pueblo, asegurándose con ello que la comunidad conserve siempre el poder supremo de liberarse de los atentados contra su libertad y patrimonio, consecuencia de malos gobiernos.

Finalmente el tratadista Juan Jacobo Rousseau, postula que para vencer las dificultades que experimenta el ser humano en lo individual, este se agrupa con otros y formula un contrato social en el que pone su persona bajo la dirección de la voluntad general y juntos forman parte de un cuerpo llamado Estado que es el dueño de todo y único capaz de defender y proteger los bienes de cada uno de los individuos que lo conforman; se considera que es la voluntad general, la que dirige las fuerzas del mismo para lograr su fin que es el bien común, entendiéndose a la soberanía como el ejercicio de esa voluntad general y sobre la cual no existe nada ni nadie, pues hasta los gobernantes como miembros del pueblo no pueden ser superiores a ella, pues el pacto social únicamente contempla que el ejercicio del poder absoluto sobre los miembros de la comunidad, sea detentado por esa voluntad general encaminada al beneficio común, llamada soberanía.

Desarrollados los conceptos anteriores y con un panorama general de lo que es el Estado, podemos intuir fácilmente que la finalidad de crear al mismo, fue que los individuos de algún modo encontraran satisfacción a sus necesidades. A través de la evolución del Estado, encontramos que para cumplir con los objetivos que le fueron encomendados por la voluntad de los gobernados, es necesario se recauden los recursos

económicos que sirvan para poner en marcha los programas que permitan en mayor medida lograr el bien común.

La actividad financiera del Estado se desarrolla con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, que deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades de la sociedad y la realización de los fines propios de aquel.

El Dr. Hallivis Pelayo indica que la actividad financiera se puede definir como:

“las acciones de carácter instrumental, que realiza el Estado para allegarse de los recursos humanos, materiales y financieros que lo doten de la capacidad de maniobra necesaria para cumplir con sus fines”⁶

En la definición anterior el carácter de instrumental, se refiere a que la actividad financiera no es por si misma un fin del Estado, sino que le sirve como medio para alcanzar el bien común.

En este orden de ideas el maestro Sergio Francisco de la Garza establece las tres fases fundamentales en las que se desarrolla la Actividad financiera del Estado:

“La actividad financiera del Estado conoce, pues, tres momentos fundamentales: a) el de la obtención de ingresos, los cuales pueden afluir al Estado tanto por institutos de derecho privado, como es la explotación de su propio patrimonio (empresas industriales, renta de inmuebles, venta de bienes), como por medio de institutos de derecho público, por ejemplo, los diversos tipos de tributos, o por institutos mixtos, como la contratación de empréstitos o la emisión de bonos; b) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus propios bienes patrimoniales de carácter permanente, y c) la realización de un conjunto variadísimo de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas,

⁶ Ibidem. p. 166.

la prestación de los servicios públicos y la realización de otras muy diversas actividades y gestiones que el Estado moderno se ha echado auestas.”⁷

De esa necesaria obtención de ingresos (primer momento de la actividad financiera, cuyo principal objetivo es la obtención de recursos), se despende la posibilidad del Estado para imponer tributos y recaudarlos, que al ser administrados de una manera adecuada satisfacerán las necesidades colectivas, por ello se abordaran en este capítulo los temas referentes a la relación que guarda la obligación de contribuir frente a la potestad de imponer la contribuciones.

1. La potestad tributaria

Como ha quedado establecido con anterioridad todo Estado necesita de recursos que le permitan realizar sus funciones, para tal efecto deben crearse normas que regulen la acción de recaudar tales ingresos y el destino que se le dará a los mismos, todo ese procedimiento se lleva a cabo por los tres poderes de la Nación, el Ejecutivo, el Legislativo y el Judicial.

Efectivamente, el órgano Legislativo es el encargado de crear la norma impositiva, mientras que el Poder Ejecutivo se encarga de que la Administración Pública aplique el precepto y en ciertos casos formule un examen de sus propios actos, dejándolos sin efectos por considerar que los mismos no son legales, siempre y cuando la ley faculte a esta última para tal efecto, finalmente el poder judicial se encargará de resolver cualquier controversia que derive como consecuencia de la aplicación de la norma tributaria y el gobernado mediante juicio que se lleve a cabo cumpliendo con las formalidades procedimentales establecidas en la ley.

Resulta conveniente plasmar algunos de los pensamientos que explican el origen de la potestad del Estado para recaudar las contribuciones necesarias para su funcionamiento, al respecto el doctrinario Dino Jarach, realiza una reseña del pensamiento financiero de diversos autores, entre ellos, el tratadista Adam Smith, quien a saber del autor

⁷ **GARZA SERGIO**, Francisco De la. Derecho Financiero Mexicano, Editorial. Porrúa, 26ª edición, México 2005. p. 5.

primeramente citado, vierte su pensamiento esencialmente en dos temas: el papel que desarrolla el mismo y los principios de la imposición.

Con respecto al papel del Estado, el tratadista Adam Smith, indica que se debe circunscribir su actuación a tres áreas específicas, vigilar la defensa de la soberanía frente a los demás, la seguridad y justicia dentro del mismo, así como cuidar de las instituciones destinadas a la promoción del comercio y la educación, al respecto el doctrinario Dino Jarach establece lo siguiente:

“a) Con respecto al papel del Estado (que, según el autor, no debe intervenir ni interferir en la economía, dejándola confiada a la libre iniciativa individual, como lo establece en su profunda crítica al mercantilismo), éste debe limitarse a ciertos cometidos bien determinados: 1) la defensa exterior; 2) la seguridad y justicia interior 3) los trabajos públicos y las públicas instituciones destinadas a la promoción del comercio y a la educación de la juventud y a la instrucción de los hombres de cualquier edad.”⁸

Ahora bien en lo que respecta a la imposición que efectúa el Estado para recaudar los tributos, se observa lo siguiente:

“En lo que respecta a la imposición, A. Smith parte de la premisa, a la cual se refiere el primer libro de su obra, que los ingresos individuales derivan —en definitiva— de tres fuentes diferentes: rentas, beneficios y salarios. Por tanto, los impuestos deben finalmente ser pagados de una u otra de esas fuentes o de las tres indiferentemente.”⁹

De este modo tenemos que los ingresos de los individuos deben ser gravados por el Estado quien los recaudará para sostener el desarrollo de las instituciones que se encarguen de la seguridad (interna y externa), justicia, educación y fomento al comercio, toda vez que dichas actividades no pueden ser desarrolladas por algún particular.

⁸ **JARACH**, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Segunda edición, Editorial Abeledo –Perrot. Buenos Aires, Argentina 1996. p. 6.

⁹ Idem.

Al respecto el doctrinario Dino Jarach establece que:

“aunque se trata de trabajos e instituciones en alto grado ventajosas para una gran sociedad, no son, sin embargo, de naturaleza tal que el beneficio pueda pagar el gasto para un particular o un grupo pequeño de personas, por lo cual no puede esperarse que ningún particular o grupo pequeño pueda erigirlas o mantenerlas”¹⁰

De lo anterior, podemos concluir que la facultad del Estado para cobrar el tributo proviene de la necesidad de satisfacer los requerimientos de la población que lo conforma y de la imposibilidad de los particulares por cubrir esos requerimientos, siendo forzosa la intervención del Estado, también de ello podemos desprender la obligatoriedad de las contribuciones, pues no es opcional para los individuos el aportar en la parte que les corresponda al gasto público, pues tampoco resulta opcional al Estado el proporcionar seguridad y educación a sus integrantes.

El maestro Rodríguez Lobato da la siguiente apreciación de la potestad tributaria:

“La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”¹¹

En este sentido podemos entender que el poder tributario se manifiesta como el poder de imponer cargas fiscales a los gobernados y ejecutarlas de manera forzosa, bajo la justificación de que todo lo recaudado será destinado para satisfacción de las necesidades colectivas, al respecto el maestro De la Cueva señala:

“...el gasto del Estado debe ser amplio y suficiente para lograr los máximos beneficios sociales, llegándose inclusive a la situación de

¹⁰ Idem.

¹¹ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl, Derecho Fiscal. Segunda edición, Ed. Oxford, México 2005. p.6.

establecer una relación directa entre el mejoramiento del bienestar social y el aumento de la carga tributaria.”¹²

En efecto es innegable la relación que existe entre las contribuciones instituidas en el Distrito Federal con la satisfacción de las necesidades de los habitantes de la ciudad, aunque hay que admitir que para que se logre tal premisa, es necesario un eficiente manejo de los ingresos.

Se presentan a continuación definiciones doctrinarias de la potestad tributaria que ayudaran a un mayor entendimiento del tema.

La aportación del autor Sánchez Gómez Narciso a la letra dice:

“Es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico”¹³

El autor Humberto Delgadillo Gutiérrez establece que:

“Es la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico tributaria”¹⁴

¹² **DE LA CUEVA**, Arturo. Derecho Fiscal, segunda edición, Ed. Porrúa, México 2003. p. 28.

¹³ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Ed. Porrúa, México 2001. p. 92.

¹⁴ **DELGADILLO GUTIÉRREZ**, Humberto. Principios de Derecho Tributario. tercera edición. Editorial Limusa. México 1988. p. 46.

El doctrinario Héctor B. Villegas expresa que:

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto significa, por un lado, supremacía, y por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y, preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior”¹⁵

Podemos indicar que los anteriores conceptos llevan inmersas las siguientes características de la potestad tributaria:

- a) Es completamente exclusiva del Estado, éste es el único que puede imponer los tributos pues es quien tiene el poder de imperio y para atender a sus necesidades es imposible que alguien más la ejerza, pues es parte de la soberanía misma con la que cuenta éste y permanecerá a la par del gobierno mientras exista.
- b) Se contempla la obligación para el sujeto pasivo de la relación tributaria, quien es el gobernado, para que efectúe el pago de las contribuciones, con la premisa de que el beneficio se verá reflejado en la colectividad de que el es parte.
- c) Para su ejercicio siempre debe estar regulada por normas creadas por el órgano legislativo correspondiente encargado de vigilar que durante la creación de la norma en la norma impositiva se contemplen los principios tributarios consagrados en la Constitución.
- d) El destino de lo recaudado siempre tendrá que ser el realizar los fines políticos, económicos y sociales del país, en especial satisfacer las necesidades públicas de los gobernados.

¹⁵ **VILLEGAS, B.** Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Quinta edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina 1993 p. 186.

La potestad tributaria del Estado se debe ejercer en cualquiera de los niveles de gobierno, acatando siempre lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello de conformidad con el principio de supremacía constitucional contenido en el artículo 133 de dicho ordenamiento, donde se prevé que toda ley, incluyendo las normas impositivas, así como los actos de autoridad deben sujetarse a los principios de la carta magna, por lo que en el siguiente punto se analizarán los fundamentos constitucionales para que en nuestro país se imponga a los gobernados la obligación de contribuir al gasto público.

1.1 Aspectos constitucionales de la potestad tributaria.

“Con base en la Constitución es como se organiza a la Administración Pública, se define su órbita de acción, se faculta al Poder Legislativo para crear las leyes fiscales, al Poder Ejecutivo para hacer cumplir las normas jurídicas fiscales y ejercer la facultad reglamentaria respectiva, y al Poder Judicial, para resolver los conflictos que surgen entre el fisco y sus contribuyentes para preservar el Estado de Derecho que rige los actos del rubro en estudio.”¹⁶

Como se puede apreciar de la transcripción antes citada y en relación con el punto tratado con anterioridad, la carta magna de nuestro país es el ordenamiento jurídico donde se establecen los parámetros para ejercer la potestad tributaria es por ello que se consideró necesaria una mención especial al tema.

El origen de los principios tributarios en el marco constitucional como cualquier otro, son la historia y evolución política en México.

Los ideales de los levantamientos armados de nuestro país se vieron plasmados en la carta fundamental, al respecto el maestro Hugo Carrasco indica:

¹⁶ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Op. Cit. P. 43.

“Todos estos ideales se plasmaron en las contribuciones de 1857 y 1917, al señalarse que en esta última, en su art. 31, fracc IV, que es obligación de los mexicanos 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.”¹⁷

En este orden de ideas es indiscutible que el fundamento constitucional más importante se contiene en el artículo 31 fracción IV, de la ley suprema de la nación que señala: “Son obligaciones de los mexicanos... Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado, Municipio y el Distrito Federal, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, de lo anterior podemos señalar que se establece la obligación para todo mexicano de contribuir a los gastos públicos que las entidades tienen que cubrir en los niveles de la Federación, los Estados, Municipios y el Distrito Federal; que los impuestos se deben establecer por medio de leyes y que el fin de los mismos es cubrir los gastos públicos y que dicha imposición deberá ser equitativa y proporcional.

No obstante lo anterior también merece especial atención el artículo 73 de la Constitución, pues en el se establecen las facultades del Congreso para legislar en materia presupuestal, del mismo modo en el artículo 74 fracción IV, se establece la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación.

En este sentido el doctrinario Rodríguez Lobato Raúl concluye haciendo referencia a los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII, que:

“O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en Ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.”

¹⁷ **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. Derecho Fiscal I. Editorial IURE. México 2004. p. 29.

Finalmente de tales apreciaciones se puede concluir que constitucionalmente no hay una carga impositiva de tributo al gobernado sin que exista una ley creada bajo el procedimiento legislativo establecido para tal efecto.

1.2 Los niveles de sistemas de contribuciones

Como previamente se estableció en el artículo 31 fracción IV, contempla la obligación de los mexicanos para contribuir con los gastos públicos de la federación, entidades federativas, municipios y del Distrito Federal de una manera proporcional y equitativa; por lo que se observa que existen esferas de competencia tributaria en cada uno de esos niveles.

Así la potestad tributaria del Estado se distribuye en los ámbitos: Federal, Estados, Distrito Federal y Municipal; por ello los estados pueden establecer contribuciones para integrar su hacienda pública respetando siempre las facultades exclusivas de la Federación en esta materia, mismas que se han establecido en nuestra Carta Magna, ya que en México partimos de la regulación constitucional para después dictar leyes ordinarias y otras disposiciones normativas las cuales no podrán ir más allá de la primera, pues de ser así serían inconstitucionales acorde a lo señalado por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2.1 Federal.

La potestad tributaria de la federación encuentra su apoyo en el artículo 124 de la Carta Magna que en la parte que interesa establece:

“Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

Ahora bien de la lectura que se realice del artículo 73 fracción VII y el ya citado 124 de la Constitución Política, el Congreso de la Unión cuenta, con potestad tributaria normativa tan vasta como sea necesario con el fin de cubrir el gasto público y por el otro lado se

establece la limitante de que los funcionarios federales sólo están facultados para aquello que expresamente se ha consignado en la Ley Fundamental.

De tal manera que según el artículo 73 fracción VII, antes señalado, el Congreso de la Unión se encuentra autorizado para establecer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público ¹⁸ y del mismo modo debe legislar sobre las materias expresas que le han sido encomendadas.

Sin embargo cuales son esas materias que de manera expresa son competencia exclusiva de la federación, aquellas las podemos encontrar en el propio artículo 73 fracción XXIX de la Constitución, donde se establece que el Congreso de la Unión puede establecer contribuciones en las materias enlistadas en esa fracción.

La clasificación que formula el maestro Sánchez Gómez al respecto concluye con la existencia de cinco grandes rubros reservados para la federación, que en resumen son:

- a) Sobre el comercio exterior, fundamentalmente son contribuciones que se establecen sobre la importación y exportación de bienes y servicios o bien por el tránsito de personas o cosas que entran y salen del territorio nacional.

- b) Las contribuciones sobre el aprovechamiento y explotación de los bienes del dominio directo de la nación, mismos que son los establecidos en los párrafos cuatro y cinco del artículo 27 de la Carta Magna.

- c) Las contribuciones que versen sobre las instituciones de crédito y sociedades de seguros que se constituyan de conformidad con la Ley de Instituciones de Crédito y Ley Federal de Instituciones de fianzas, así como las demás aplicables para el desarrollo de la banca nacional y las sociedades de seguros.

¹⁸ **PLIEGO ÁLVAREZ**, Freddy. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005. p. 124. El autor Freddy Pliego Álvarez en su estudio de "La potestad Tributaria Normativa: El concepto" dentro de la compilación MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO, establece que el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta son claros ejemplos de cómo se legisla a nivel federal en la creación de impuestos cuyo objeto de gravamen no se encuentra entre las materias previstas en las fracciones X y XXIX del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino mas bien corresponde a la hipótesis prevista en la fracción VII del ordenamiento en cita.

d) Las que se relacionen con los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la federación tales como son los relacionados con la radio, televisión, correos, etc.

e) Los impuestos especiales sobre producción y consumo de energía eléctrica, tabacos, gasolina y derivados del petróleo, entre otros.

Luego entonces de lo establecido en los artículos 124 y 73 constitucionales, podemos concluir que las facultades del Congreso de la Unión para imponer tributos a los miembros de la federación se encuentran expresas en la ley fundamental y que las no enunciadas, serán delegadas para las otras esferas de gobierno.

No obstante lo anterior existen otras facultades que por exclusión han sido delegadas a la Federación de manera exclusiva, pues esas constituyen prohibiciones expresas a los estados para imponer tributo en esas materias, éstas las podemos encontrar en los artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118 fracción I constitucionales.

Respecto del tema la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado la siguiente jurisprudencia, donde se indica la complejidad de la competencia en materia de imposición de tributos en los niveles federal y estatal.

“Registro No. 232505
Localización:
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
151-156 Primera Parte
Página: 149
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación

radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: **a)Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b)Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c)Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).**

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volumen 6, página 72. Amparo en revisión 3368/65. Salvador Dámaso Zamudio Salas. 26 de junio de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.
Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1015/63. Angel Torrontegui Millán. 29 de julio de 1969 Unanimidad de veinte votos.
Ponente: Mariano Ramírez Vázquez.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1016/63. Hilario Guzmán Landeros. 26 de agosto de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.
Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Volúmenes 151-156, página 141. Amparo en revisión 1005/63. Martha Arellano Sandoval. 14 de octubre de 1969. Unanimidad de dieciocho votos.
Ponente: Rafael Rojina Villegas.

Volúmenes 151-156, página 93. Amparo en revisión 3721/80. Industrias IEM, S.A. de C.V. y otra. 17 de noviembre de 1981. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Atanasio González Martínez. Secretario: Pedro Esteban Penagos López.

Genealogía:

Informe 1969, Pleno, página 197.

Informe 1981, Primera Parte, Pleno, tesis 15, página 575.

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 56, página 110.

Apéndice 1917-1988, Primera Parte, Pleno, tesis 90, página 163.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 172, página 173.”

Podemos concluir que la Federación por mandato constitucional cuenta expresamente con un listado de las materias sobre las cuales puede imponer contribuciones, así mismo por exclusión también le corresponde legislar en los rubros que han sido restringidos a las entidades federativas.

1.2.2 Estatales

“La Constitución no señala un campo específico de contribuciones, de ahí que resulte válido afirmar que, salvo lo que es competencia exclusiva de la Federación y los municipios, la legislatura de los estados pueden gravar cualquier hecho o fenómeno económico.”¹⁹

Como lo señala el maestro Hugo Carrasco, no hay enumeración específica en la carta magna para las materias en las que los estados puedan imponer cargas tributarias a sus gobernados, no obstante lo anterior en el artículo 73 fracción XXIX último párrafo, se hace referencia expresa a la actuación de las legislaturas estatales, donde se establece que las entidades federativas participarán en el rendimiento de las contribuciones especiales establecidas por la Federación, en la proporción que la ley secundaria federal determine, así mismo se contempla que las legislaturas locales fijen el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.

Así, pues, acorde a lo dictado por el artículo 124 constitucional los estados no tienen fundamento para legislar en la imposición de tributos sobre aquellas materias consignadas en la fracción XXIX del 73 del mismo ordenamiento, ni pueden hacerlo tampoco sobre las enumeradas en los artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I de la carta magna, en consecuencia, podrán hacerlo en todas las restantes.

De igual forma tampoco deberán invadir la esfera establecida en el artículo 115 fracción IV de la ley fundamental en donde se designa un apartado exclusivo para la administración de la Hacienda Municipal.

Ante la imprecisión constitucional de las materias que pueden ser gravadas como exclusivas de los Estados, la doctrina ha llegado a la conclusión que de conformidad con el artículo 124 constitucional, esta facultad debe denominarse concurrente, es decir, que podrán establecer tributos sobre aquellas materias que no estén reservadas a la

¹⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p. 34.

federación, asimismo se deberán respetar las materias en las que exista la prohibición para legislar.

Tenemos entonces, que las legislaturas locales podrán crear normas impositivas en las materias que no estén expresamente reservadas para la federación, mismas que han sido señaladas en la fracción XXIX del artículo 73, del mismo modo no podrán de conformidad con el relativo 117 gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, la entrada o salida del mismo a ninguna mercancía nacional o extranjera, la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, del mismo modo el artículo 118 fracción I dispone que los estados tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno en puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, ello es así ya que según lo establecido por el artículo 124, las facultades expresas de los funcionarios de la Federación no pueden ser realizadas por nadie más, y si las materias sobre las que versan los artículos 117 y 118 previamente citados, ya habían sido reservadas a la federación en el listado del artículo 73 fracción XXIX, lógicamente constituyen una prohibición para los Estados.

Las prohibiciones antes citadas de los artículos 117 y 118, se establecen con la finalidad de garantizar a los habitantes del país la libre circulación dentro del territorio nacional tanto de ellos como de sus mercancías, lo anterior es comprensible si se piensa que el territorio es parte fundamental del Estado, por lo que la imposición de tributos que gravan la circulación de mercancías y personas dentro del mismo resultaría contraproducente a esta idea, además de que para efectos prácticos entorpecería un sin número de actividades benéficas para la economía nacional, entre ellas el comercio, debido a ello al ser de gran importancia para el país, son materias reservadas al ámbito federal.

El maestro Sergio Francisco de la Garza indica que hay una contradicción, entre lo establecido por el artículo en comento y el 73 fracción XXIX constitucional, pues ambos tratan la imposición en materia de exportaciones e importaciones, la que a juicio del autor, mismo que compartimos, es exclusiva de la Federación, el comentario es el siguiente:

“A nuestro modo de ver, este precepto está en desuso en lo que se refiere a los impuestos y derechos de tonelaje, y en lo que se refiere a los impuestos de importaciones y exportaciones se encuentra en abierta contradicción con la fracción XXIX, inciso 1º del artículo 73 Constitucional, que concede facultades exclusivas al Congreso de la Unión para establecer contribuciones “sobre el comercio exterior” y con el primer párrafo del artículo 131 que dispone, reiterando, que: “Es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional” por consecuencia, si es facultad privativa, según el artículo 131, los Estados, ni aún con el consentimiento del Congreso de la Unión, pueden establecer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones. Estimamos que la fracción 1 del artículo 118 es un residuo de la Constitución de 1857 que por obvio se copió al redactarse la de 1917 y que en sus sucesivas reformas posteriores se ha olvidado derogar expresamente.”

Como se puede observar de la anterior transcripción, el comercio exterior si está expresamente reservado para la Federación, por lo que relacionando esa situación con la premisa que aporta el artículo 124 constitucional, resulta imposible que las legislaturas locales puedan legislar en esta materia.

Podemos concluir que a pesar de que no se encuentren específicamente establecidas las materias en las cuales podrán legislar las entidades federativas, la constitución prevé dos situaciones que limitan a las mismas, la primera constituye su facultad concurrente, esto es que podrá incursionar en todo lo que no esté expresamente concedido a la Federación, y la segunda la constituye el acatar las prohibiciones establecidas en los artículos 115 fracción IV donde se designa un apartado exclusivo para los municipios y 117 fracciones IV, V, VI y VII, así como 118 fracción I, que se han comentado con anterioridad.

1.2.3 Municipal

La potestad tributaria para los municipios tiene su fundamento en los artículos 31 fracción IV y 115 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en las

referidas fracciones se establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos de los municipios en manera proporcional y equitativa, del mismo modo el municipio deberá administrar libremente su hacienda y se sientan las bases para que ello ocurra.

El maestro Hugo Carrasco respecto de las contribuciones que reciben los municipios señala la siguiente clasificación:

- “a) Contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria y derechos que se cobran por los servicios municipales, que en forma exclusiva establece el art. 115 fracc. IV, incisos a) y c) de la Ley fundamental.
- b) Los demás ingresos que la legislación estatal señale para beneficio de los ayuntamientos.”²⁰

Efectivamente, por mandato constitucional se establecen los rubros correspondientes a la esfera municipal, al respecto el maestro Emilio Margáin formula una observación de la forma que debe guardar la norma tributaria municipal en relación con el contribuyente.

“El Municipio es el sujeto activo que tiene como contribuyentes a toda una gama de personas, desde el comerciante, el industrial, el ganadero, el profesional, el propietario de inmuebles, etc., hasta el simple estudiante y ama de casa. De los tres sujetos activos —Federación, Estados y Municipios— estos últimos son los que tienen contacto más cercano con los contribuyentes y, por lo tanto, los más expuestos a críticas y a sufrir las contrariedades y el mal estado de ánimo de los mismos, no sólo cuando existen malas administraciones municipales, sino cuando las hay por parte de la Federación o el Estado.”²¹

Consideramos completamente acertada la apreciación del doctrinario, en virtud de que la autonomía que se pretendió dar al municipio en la Constitución, no se ha conseguido, pues al día de hoy la mayoría de ellos no cuentan con suficientes recursos humanos y

²⁰ Idem.

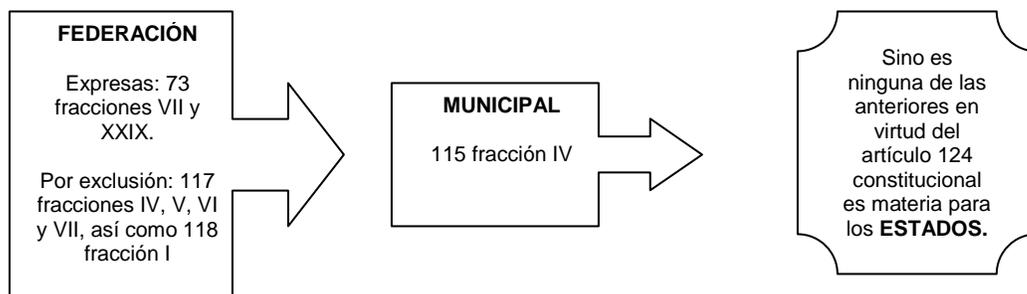
²¹ **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Introducción al Estado del Derecho Tributario Mexicano, 18ª, edición, México, Editorial Porrúa 2005. p. 267.

administrativos para tener autonomía hacendaria, por lo que es necesaria una regulación adecuada, pues como ya se dijo son la autoridad más cercana a los contribuyentes que habitan el país.

Como comentario final nos parece acertada la descripción del autor Mayolo Sánchez Hernández sobre la hacienda publica del Municipio:

- “a) Su poder tributario únicamente lo ejercitan en cuanto a que están facultados para recaudar y administrar los impuestos a los que tienen derecho.
- b) Atento su organización política, no pueden crear sus propias leyes donde establezcan impuestos, pues ello está reservado a la legislatura estatal de su jurisdicción.
- c) Su hacienda se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan; de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; de las contribuciones que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria; de las participaciones federales y de los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.”²²

A modo de comentario final, para saber si una legislatura local puede imponer un gravamen en cierta materia, basta con que se tengan claros ciertos preceptos constitucionales:



²² **SÁNCHEZ HERNÁNDEZ**, Mayolo. Derecho Tributario, Editorial Cárdenas 1999. pp. 74 y 75.

1.2.4 Distrito Federal.

El régimen jurídico el Distrito Federal esta determinado principalmente por los artículos 44 y 122 de la Constitución. En el primero de esos preceptos se dispone que la Ciudad de México es el Distrito Federal, sede y residencia de los poderes de la Unión, así como la capital de los Estados Unidos Mexicanos; y en el segundo precepto se establecen los lineamientos para el desarrollo de la forma de gobierno en el mismo.

Conviene apuntar que el Distrito Federal no tiene una Constitución local, sino que cuenta con un “Estatuto de Gobierno”, que pese a su nombre cumple con las funciones de aquella.

Tal y como lo establecen los maestros Jorge Carpizo y Miguel Carbonell, el Distrito Federal se conforma de tres poderes, el Ejecutivo local que se deposita en un Jefe de Gobierno, la Asamblea Legislativa encargada de crear normas jurídicas y el Poder Judicial del Distrito Federal encargado de la interpretación de estas.

“Conforme al régimen constitucional previsto en la reforma publicada el 22 de agosto de 1996 en el DO, los poderes públicos locales se organizan como sigue.”²³

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el instrumento jurídico que otorga las bases para el funcionamiento de los poderes que gobiernan en el Distrito Federal y claro está, las facultades tributarias de cada uno.

2.- La Obligación Tributaria.

El tratadista Dino Jarach considera que la obligación tributaria esta subordinada a la realización de un hecho jurídico previsto en la ley.

²³ **CARPIZO**, Jorge y **CARBONELL**, Miguel. Derecho Constitucional, Ed. Porrúa, México 2005. p. 161, cabe indicar que la abreviatura “DO” es utilizada por dichos autores para representar Diario Oficial de la Federación.

“La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”²⁴

Como lo apunta el tratadista, la obligación tributaria consiste en el pago de una suma de dinero al sujeto activo, derivada de que el sujeto que está obligado al pago realizó un hecho jurídico previsto en la ley (hecho imponible).

En efecto, el autor en cita establece que el origen de la obligación siempre tendrá que establecerse en una ley, siendo está la diferencia principal que se encuentra entre la obligación del derecho privado y la obligación fiscal, pues mientras que en la primera la principal fuente es la voluntad de las partes, en la segunda el origen se encuentra en la ley, para mayor entendimiento se realiza la siguiente transcripción:

“Hay, en otros términos, un hiato entre presupuesto de hecho y relación tributaria, porque ellos, según la lógica jurídica, no están vinculados como la causa y el efecto; el presupuesto es solamente presupuesto, mientras que la relación encuentra su fuente únicamente en la voluntad de la ley. Este hiato no existe entre presupuesto de hecho y relación contractual privada, porque ésta tiene como fuente a aquél, aunque algunos de los efectos del negocio son queridos por la ley, hayan sido o no queridos por las partes.”²⁵

La misma idea es retomada por el maestro Sergio Francisco de la Garza quien cita las ideas de tratadistas internacionales que coinciden en que el origen de la obligación tributaria es siempre la ley.

“Hensel, siguiendo la orientación de la legislación alemana tributaria, de 1919, sostuvo que la obligación tributaria es una obligación *ex-lege*, cuyo

²⁴ **JARACH**, Dino. El hecho Imponible. Tercera edición, Editorial Abeledo –Perrot. Buenos Aires, Argentina 1996. p. 73.

²⁵ *Ibidem*. P. 78.

nacimiento requiere dos elementos: uno, la existencia de una norma legal, que disponga un presupuesto abstracto, general, hipotético, que puede producirse en la vida real para que se cree una obligación tributaria a cargo de los particulares; dos, la realización, en la vida real, de ese hecho jurídico contemplado por la ley. Blumenstein, en Alemania, acoge la doctrina de Hensel. En Italia la adoptan, entre otros: Giannini, Tesoro, Pugliese, Vanoni, Cocivera y Alessi. En Argentina, Giuliani Fonrouge y Jarach; en Brasil, Gomes de Sousa, Ataliba y Araujo Falcao; en Ecuador, Riofrío.”²⁶

De lo anterior podemos apreciar claramente que la principal característica de la obligación tributaria es que deriva de la ley, donde se contempla la situación en la que incurrirá el sujeto pasivo y que al realizarse materialmente da lugar a que éste tenga que pagar una cantidad al Estado.

El profesor Rodríguez Lobato realiza una lista de las principales características de la obligación fiscal que son en lo esencial, las siguientes:

- a) La obligación fiscal es de Derecho Público, pues siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho.
- b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley.
- c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado.
- d) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.
- e) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo.
- f) En la obligación fiscal sustantiva el objeto es único y consiste siempre en dar, mismo que se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

²⁶ **GARZA SERGIO**, Francisco De la. Op. Cit. p. 546.

Con los elementos antes expuestos es posible entonces buscar una definición de la obligación tributaria, al respecto el autor Arturo de la Cueva indica:

“...la obligación tributaria se refiere fundamentalmente a la prestación patrimonial que encierra la carga de dar y que, en realidad, se circunscribe al pago del tributo.”²⁷

Al respecto el maestro Margáin establece que la obligación tributaria es:

“...la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”²⁸

En tal tenor podemos concluir que la obligación tributaria se caracteriza por la deuda del sujeto pasivo al Estado, ya sea por concepto de pago de un tributo exigido por la ley o bien de alguna otra carga que la misma establezca, que solo se terminará si se realiza una afectación patrimonial al contribuyente con el pago de la contribución o con la realización de la conducta a la que está obligado, del mismo modo puede extinguirse porque se configure alguna de las hipótesis que prevea la ley para tal efecto.

2.1 Teoría de la Contribución

Como fácilmente se podrá advertir la obligación tributaria del gobernado se justifica a través de la necesidad de cubrir las necesidades del Estado, aunque existen diversas teorías que intentan explicar la potestad para imponer y recaudar los tributos por parte de éste.

A continuación se presenta un panorama general de las teorías que se han desarrollado para justificar la imposición estatal.

Teoría de los servicios públicos.

El maestro Emilio Margáin establece las siguientes ideas sobre esa teoría:

²⁷ DE LA CUEVA, Arturo. Op. Cit. p. 60.

²⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. p. 290.

“Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios que el Estado presta, por lo que considera lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como Teoría de la Equivalencia o también Teoría del Beneficio (Benefit Theory) por los ingleses.”²⁹

Las principales críticas a esta teoría consisten en que no todas las actividades que realiza el Estado son servicios públicos, por lo que no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a ellos, la otra crítica es que la noción del servicio público varía de un país a otro, por lo que el concepto del mismo, es en la actualidad, vago e impreciso por estar determinado por las ideas políticas, económicas y sociales en cada lugar.

El maestro Rodríguez Lobato apunta que no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan, incluso existen servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, por lo anterior no se puede sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado.

Teoría de la relación de sujeción.

Como su nombre lo indica esta teoría se basa en la idea de que los contribuyentes están obligados al pago de los impuestos, por el simple hecho de ser súbditos del Estado al que pertenecen (por estar sujetos a él) y que su situación de subordinación frente al mismo los obliga a tributar sin necesidad de explicación alguna.

El maestro Emilio Margáin establece al respecto:

“Para los tratadistas alemanes de Derecho Público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, “de su deber de sujeción”. Que esta obligación no está supeditada a que el contribuyente

²⁹ Ibidem p. 125.

perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar “es pura y simplemente la relación de sujeción”.

Para los autores de esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragaran. En contra de ella se han enderezado críticas tales como que no sólo los súbditos están obligados para con el país, sino también los extranjeros. Esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría de la relación de sujeción, ya que es producto del alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad.”³⁰

Tal y como lo establece el profesor Margáin esta teoría solo se puede justificar en un contexto cultural y social que permita considerar al Estado como el ente protector y satisfactor de las necesidades colectivas, pues ante un sujeto activo que administra los recursos de modo tal que proporciona educación, seguridad, servicios de salud, etc. a sus habitantes no debe existir oposición por parte de ellos para cumplir cabalmente con los tributos que se les impongan, pues dentro del marco de la tributación es palpable la retribución que el Estado genera.

No obstante lo anterior es difícil concebir a la obligación de pagar los tributos como surgimiento de la relación Estado-súbdito, es decir, solamente por una relación de poder, pues el contexto que vive nuestro país no lo permite.

Teoría de la necesidad social.

Esta teoría esta íntimamente ligada a las ideas contractualistas que tratan de explicar el origen del Estado como un medio de satisfacción a las necesidades de cada uno de los integrantes de la sociedad.

El maestro Raúl Rodríguez y Lobato explica a la Teoría de la necesidad social del siguiente modo:

³⁰ Ibidem. p. 126.

“Andreozzi, en su obra Derecho Tributario, expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son alimentos, vestido, habitación y, en general, todas aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.”³¹

En esta teoría se considera al Estado como un gran satisfactor de las necesidades de la sociedad que las tiene similares a las del hombre individual, el autor en cita considera que, esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana pues observamos cómo el gobierno federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad, con organismos creados para tal efecto como ejemplo se puede citar la Compañía Nacional de Subsistencias Populares, Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado, Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, todos ellos, a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo vivienda, alimento, servicios médicos, etcétera.

Teoría del seguro.

En esta teoría los impuestos se ven como un pago que se proporciona al Estado a cambio de que este otorgue a sus habitantes, certidumbre y tranquilidad en su vida y patrimonio. El maestro Raúl Rodríguez y Lobato establece acerca de esa teoría lo siguiente:

³¹ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. p. 99.

“Para esta teoría, los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.”³²

En esta teoría, se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades y la vida, por lo que las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima por ese seguro.

Respecto a esta teoría es de criticarse que la actividad del Estado no esta reducida a una simple función de protección de la hacienda de sus pobladores, además podemos decir que la seguridad no constituye el único gasto que se realiza por parte de los presupuestos estatales toda vez que grandes cantidades de recursos están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salud, educación, etcétera.

El maestro Margáin señala que en algunos países del primer mundo ya se está aplicando la compensación por parte del Estado a víctimas inocentes de crímenes generados con violencia, considera que esta teoría solo se podría adoptar en nuestro país cuando la organización civil ejerza fuerte presión a los órganos legislativos para la existencia de una ley que otorgue compensación de los fondos públicos ante los embates de la delincuencia.

Teoría del desarrollo económico.

Esta idea proviene del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo que indica en su considerando sexto que los lineamientos del sistema de planeación económica a que se refieren los artículos 25 y 26 constitucionales han sido considerados en la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas que se reglamenta, de tal manera que propugna un trato igualitario a las empresas y lograr que aquellas que operan deficitariamente superen esta situación que afecta la economía y las finanzas del país, dado que éstas también originan gastos públicos en relación con los cuales deben contribuir.

Al respecto el maestro Margáin establece lo siguiente:

³² Ibidem. p. 100.

“...el Ejecutivo Federal mexicano ha dado origen a una nueva teoría que fundamenta la percepción de impuestos: al desarrollo económico nacional deberán concurrir todos los habitantes del país pagando impuestos en proporción al valor de los bienes que posean, en tanto los que paguen por los rendimientos que ellos les produzcan o deban de producirles no vayan de acuerdo con los mismos.”³³

La crítica que formula el maestro Margáin a esta teoría consiste en lo inatendible que resulta la existencia única de una clase de contribuyente que es el próspero o eficiente, intentándose la eliminación de aquel que es deficitario, pues aún cuando se encuentre en ese estado debido a las políticas del propio Estado o a fenómenos económicos internacionales, en caso de que quiera seguir operando en el país, deberá pagar un impuesto acorde con los gastos públicos que origine su subsistencia.

Teoría de Eheberg

De manera similar a la teoría de la relación de sujeción, sobre la que ya se han hecho comentarios ³⁴, Eheberg sugiere que no es necesario un fundamento jurídico que obligue a los individuos al pago de los impuestos, pues es la propia convivencia social la que provoca que los individuos, cedan su libertad y bienes en caso de que el bien común se vea en peligro.

“La teoría de Eheberg se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial.”³⁵

Al respecto el maestro Rodríguez Lobato retoma las ideas del autor Flores Zavala quien considera que en esta teoría el último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno, pues así como el Estado, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano (en caso de guerra, por ejemplo), sin que para ello

³³ **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Op. Cit. p. 130.

³⁴ Ver supra. p. 30.

³⁵ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. p. 102.

necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

Teoría del gasto público.

En nuestro país la Constitución Política ha señalado como fundamento jurídico para imponer los tributos la necesidad de sufragar los gastos públicos; ello se desprende del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que se resida.

Para efectos del presente trabajo basta que quede claro el argumento que la Constitución adopta para nuestro país.

En el artículo 31 fracción IV, de la Carta Magna se contempla que los mexicanos estamos obligados a contribuir al gasto público, lo que propiamente constituye el fundamento para que todos los habitantes del país en medida de sus posibilidades sean obligados a contribuir.

En este sentido es completamente acertada la apreciación del profesor Margáin al indicar que no todo es gasto público y que es necesaria la conceptualización del mismo:

“...por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el presupuesto.”³⁶

De lo anterior podemos concluir que la obligación de contribuir siempre estará apegada a la premisa de que lo recaudado por el fisco será destinado a cubrir los gastos que genere el aparato estatal a través de los órganos creados para satisfacer las necesidades de la población.

³⁶ Idem p. 134.

2.2 Relación jurídico - tributaria

En este punto se estudiará el vínculo que obligadamente surge entre el sujeto que realiza una aportación para fines destinados al gasto público y el Estado que recibe la contribución.

Para el autor Narciso Sánchez Gómez la relación jurídico tributaria, es:

“...el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo, y a quién compete determinarlo y exigirlo...”³⁷

Para el tratadista Héctor B. Villegas la relación jurídica tributaria se concibe como:

“...el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación...”³⁸

El maestro Emilio Margáin explica que la relación jurídico tributaria:

“...la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria...”³⁹

El autor Gregorio Sánchez León establece el siguiente concepto de obligación fiscal:

“...el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una obligación pecuniaria excepcionalmente en especie...”⁴⁰

El tratadista Dino Jarach establece al respecto un resumen de la naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria:

³⁷ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Op. Cit. p. 345.

³⁸ **VILLEGAS, B.** Héctor. Op. Cit. p. 246.

³⁹ **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Op. Cit. p. 290.

⁴⁰ **SÁNCHEZ LEÓN**, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición, Editorial Cardenas, México 1986. p. 294.

- a) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional;
- b) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos, tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado;
- c) La relación jurídica tributaria es una relación simple —no compleja— que abarca obligaciones de dar el impuesto y otras cantidades de dinero;
- d) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder.”⁴¹

En conclusión, podemos decir que la relación jurídico tributaria es el vínculo establecido en la ley, por medio del cual el Estado interactúa con el sujeto pasivo (gobernado) para que éste último cumpla con la obligación fiscal, que a su vez puede ser clasificada en dos categorías, la primera es una obligación sustantiva que consiste en que el contribuyente pague una cantidad determinada de dinero, en virtud de haberse encuadrado en la hipótesis de causación de un tributo establecido en la ley, y la otra es una obligación de tipo formal, es decir, de naturaleza administrativa, cuyo cumplimiento permite hacer más efectiva la recaudación de las contribuciones, éstas pueden ser obligaciones que implican que el gobernado realice ciertas acciones, en primer lugar y como sustento de las demás, tenemos la de registrarse a los padrones de las autoridades, dentro de las obligaciones formales también se contemplan aquellas que involucran una prohibición a los contribuyentes, como la de llevar doble contabilidad.

Aunque como principal finalidad las autoridades fiscales persiguen recaudar el pago del tributo⁴², dependiendo de lo que esté establecido en la ley, pueden existir diversas exigencias del Estado para con el gobernado, como ejemplo tenemos los requerimientos de información por parte de las autoridades, con los cuales la autoridad mantiene actualizado el padrón de información de los contribuyentes, lo que le permite una recaudación más efectiva.

⁴¹ **JARACH**, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Op. Cit. p. 370.

⁴² En este punto cabe destacar que “el pago” del tributo es la forma perfecta de extinguir la obligación fiscal y en consecuencia la más importante de ellas (tema que será tratado en adelante, ver p. 52), pues como se observa, las obligaciones formales están encaminadas a que las autoridades fiscales finalmente obtengan una mayor recaudación, siendo el pago de la contribución el motivo para la existencia de una relación jurídica tributaria, pues con los pagos realizados, se recudan las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos que se generan con la vida en sociedad.

En lo referente al tema el maestro Rodríguez Lobato establece una clasificación de los tipos de obligaciones que pueden ser exigidas por el Estado:

“En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.”⁴³

De lo anterior se desprende que existen sujetos pasivos que reciben afectaciones de los actos de autoridad, sin que precisamente estén obligados a pagar el tributo⁴⁴, al respecto el tratadista Dino Jarach establece el siguiente ejemplo:

“Por ejemplo, por la ley de la provincia de Buenos Aires, tienen la obligación de presentar declaración jurada en relación con el impuesto sobre los ingresos brutos, los sujetos exentos del pago del impuesto por gozar de la exención en virtud de la ley de radicación de industrias o bien en virtud de otras normas. En una palabra, personas que no son contribuyentes y que no están obligadas y, por lo tanto, no son sujetos de la relación que tiene como objeto la prestación del tributo, son sujetos pasivos de un deber de colaboración con la

⁴³ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. p. 109.

⁴⁴ No obstante dichas afectaciones al particular son de importancia, el pago del tributo es la forma perfecta de extinción de la obligación fiscal, diferente de cualquier otra a cargo del contribuyente, pues con ella se cierra el ciclo de la relación jurídico tributaria, cumpliéndose con la finalidad que le dio origen, que es la de contribuir al gasto público.

Administración Fiscal, en el sentido que deben presentar una declaración jurada, sin que puedan sustraerse a ella, alegando no ser contribuyentes.”⁴⁵

Cuestión similar acontece en el artículo 155 del Código Financiero del Distrito Federal, donde se hace un listado de inmuebles que no pagarán el impuesto predial, y en su último párrafo se contempla la obligación para que los sujetos interesados en obtener dicho beneficio, acudan anualmente ante la autoridad fiscal con la documentación que acredite que su inmueble se encuentra en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo y soliciten la declaratoria de exención del impuesto en cita.

Entendemos que la relación jurídico tributaria siempre se deriva de la ley y que trae aparejada la exigencia del Estado hacia el sujeto pasivo de una obligación, que principalmente es el pago de la contribución, aunque puede ser de modo extraordinario el cumplimiento de alguna otra prestación.

2.2.1 Características de la relación tributaria

De las consideraciones que anteceden, se desprenden características de la relación jurídica tributaria, que al parecer son las siguientes:

- a) Forzosamente se establece un vínculo jurídico en la ley.
- b) Intervienen la relación el Estado como sujeto activo, que es la parte en cuyo favor está el derecho, y
- c) El sujeto pasivo de la relación es la parte que tiene a su cargo la obligación.
- d) La obligación establecida en la ley se cumplirá voluntariamente o bien se ejecutará de manera forzosa por parte del sujeto activo.
- e) Se tiene como obligación principal el pago de una cantidad de dinero y excepcionalmente en especie, pero pueden existir otras cargas del Estado al particular.

⁴⁵ **JARACH**, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Op. Cit. p. 371.

2.2.2 Sujetos de la relación tributaria

Como se podrá advertir en la relación tributaria actúan dos partes, la primera es el Estado quien es el encargado de imponer y recaudar el tributo a la otra parte que es el sujeto pasivo en quien recae la obligación de cumplir con la exigencia de la ley, quien podrá optar por hacerlo de manera voluntaria o bien esperar a que le ejecuten de manera forzosa el cumplimiento de la obligación.

Para mayor entendimiento el maestro Narciso Sánchez explica que es el sujeto activo de la relación tributaria:

“...es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica, puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como “acreedor de esa prestación”, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento”.⁴⁶

En México, desde el punto de vista Constitucional solo hay un sujeto activo de la relación jurídica tributaria, que es el Estado, entendiendo que se reconoce la división de las competencias para la imposición de los tributos, en la Federación, Estados, Municipios y el Distrito Federal, ya que así lo dispone el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

El profesor Raúl Rodríguez Lobato sostiene respecto del sujeto activo lo siguiente:

“...el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior en México los organismos descentralizados, aunque colaboran con el poder Ejecutivo en la administración Pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden

⁴⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p. 374.

ser sujetos activos de la obligación fiscal y en todo caso para serlo será necesario reformar la Constitución Federal...”⁴⁷

Cabe hacer el comentario de que en virtud de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de octubre de 1993, el artículo 31 fracción IV fue reformado para quedar como sigue:

“**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.”

Por lo que se reconoce de manera expresa la competencia para imponer los tributos en cada uno de los niveles de gobierno de manera proporcional y equitativa, no obstante ello no se contrapone con la idea de que en el derecho tributario existe un solo sujeto activo de la obligación fiscal, que es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de la soberanía.

En atención a lo mencionado, podemos entender que dentro de la organización nacional, el único reconocido como sujeto activo es el Estado, aunque como quedó precisado en el punto que antecede, el mismo se ha distribuido por voluntad constitucional en la Federación, Distrito Federal, Estados y los Municipios, quienes para efectos prácticos son los acreedores de la relación jurídico tributaria, con las salvedades a las limitaciones previstas en la Constitución Mexicana acerca de las facultades exclusivas que ya hemos abordado⁴⁸.

En conclusión, podemos señalar que conforme al artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento legal vigente, se reconocen como sujetos activos de la relación jurídica tributaria a la Federación, el Distrito Federal, los Estados y Municipios y por ningún motivo puede haber otro sujeto activo diferente a los señalados, ya que sería en contra de lo mencionado en nuestra Constitución.

Sujeto Pasivo.

Como ya lo hemos establecido, en el sujeto pasivo de la relación tributaria recae la obligación de pagar el tributo, no obstante es necesario señalar diversos criterios

⁴⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 133.

⁴⁸ Ver supra. inciso 1.2.1.

doctrinarios para un mejor entendimiento del tema.

“Es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad de dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa, o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”.⁴⁹

Para el tratadista Carlos Giuliani Fonrouge el sujeto pasivo de la obligación tributaria es:

“...la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (Contribuyente) o un tercero.”⁵⁰

El maestro Raúl Rodríguez Lobato indica que:

“...es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.”⁵¹

Para Ernesto Flores Zavala:

“Es sujeto pasivo del impuesto el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc; pero también el individuo a quien la ley impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél”⁵²

El profesor Hugo Carrasco Iriarte explica del tema, haciéndose la aclaración que la denominación que da al sujeto pasivo es la de contribuyente, pues en la práctica esa es la palabra que adoptan los códigos tributarios del país para denominar al sujeto en estudio:

⁴⁹ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Op. Cit. p. 374.

⁵⁰ **GIULIANI FONROUGE**, Carlos, Derecho Financiero. Editorial De Palma, Buenos Aires 1999. p. 429.

⁵¹ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. p. 147.

⁵² **FLORES ZAVALA**, Ernesto. Op. Cit. p. 55.

“...son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.”⁵³

Resulta conveniente citar la perspectiva que aportan algunos autores respecto al sujeto pasivo y al ente que efectivamente paga la contribución, denominándolo de manera distinta, como el “sujeto pagador”.

Al respecto el autor Flores Zavala indica:

“Se puede hacer una distinción entre sujeto pasivo y pagador del impuesto. El sujeto pagador del impuesto es aquél que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede con los impuestos indirectos”.⁵⁴

Finalmente podemos decir que el sujeto pasivo es una persona física o jurídico colectiva que está obligada al pago de una prestación al fisco en virtud de una disposición prevista en la ley que le impone una carga tributaria y el Estado se constituye como sujeto activo de la relación al tener la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida o bien como aquellas que deban recibir alguna afectación en su patrimonio por las autoridades fiscales.

2.2.3 Hecho generador de la obligación tributaria

Como acertadamente lo manifiesta el maestro Hugo Carrasco en su libro de Derecho Fiscal I, es necesaria una distinción entre el hecho generador de las contribuciones y el hecho imponible.

Al respecto el autor en cita establece el siguiente concepto:

“Hay hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria”⁵⁵

⁵³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p.192.

⁵⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 57.

⁵⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p. 193.

De lo anterior podemos establecer que no es lo mismo el hecho previsto en la norma jurídica como una hipótesis posible y la materialización del mismo en la realidad, al respecto podemos concluir que en el hecho generador ya se han conocido todas las vertientes de la hipótesis prevista en la norma, pues se conoce quien es el sujeto, cuando y como se encuadra en la hipótesis prevista en la ley que lo colocó como sujeto de causación de tributo, mientras que el hecho imponible es solo una percepción hipotética.

2.2.4 Hecho imponible de la obligación tributaria

Tenemos que como elemento sustancial de la relación tributaria se encuentra el hecho imponible, que se puede entender según Dino Jarach como “el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria”.⁵⁶

Del mismo modo el maestro Hugo Carrasco establece que:

“Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria”.⁵⁷

Como quedó apuntado con anterioridad este hecho es distinto al generador, en razón de solo se encuentra descrito en la ley como una forma de supuesto que se puede realizar.

El maestro Rodríguez Lobato señala que:

“El hecho imponible es conocido mediante varias denominaciones. En Alemania se habla de presupuesto de hecho (*Tatbestand*), al igual que en Italia (*fattispecie*), en Francia, de hecho generador y en España y Argentina se habla de hecho imponible, expresión que tiene como influencia la obra de Dino Jarach. En nuestro país, con mucho menor tino, se le llama objeto del tributo, una expresión que resulta ser equívoca y desafortunada pero con raigambre en nuestra tradición jurídica, aunque poco a poco empieza a

⁵⁶ **JARACH**, Dino, Hecho Imponible. Op. Cit. P. 65.

⁵⁷ *Ibidem* p.195.

quedar superada y sustituida por la más precisa de hecho imponible”.⁵⁸

Es necesario apuntar los elementos que han sido reconocidos por la doctrina como parte del hecho imponible que a saber son:

Elemento objetivo.

“Este elemento es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo.

- ❖ *Un hecho o fenómeno económico*, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia.
- ❖ *Un acto o negocio jurídico*, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- ❖ *El estado o cualidad de la persona*, por ejemplo: el domicilio o la nacionalidad.
- ❖ *La titularidad de derechos o bienes*, por ejemplo: el propietario o el poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos, respectivamente.”⁵⁹

Así mismo el Maestro Rodríguez Lobato establece que:

“El elemento objetivo del hecho imponible es un acto, un hecho o una situación de la persona o de sus bienes que puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo)”⁶⁰

No queda duda alguna que el elemento objetivo es la situación de hecho en la que se encuadra el sujeto pasivo, que ha sido prevista por el legislador para imponer el tributo.

Elemento subjetivo

“El supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en

⁵⁸ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. El principio de reserva de ley en materia tributaria. Ed. Porrúa. 1ª edición. México 2001. p. 155 y 156.

⁵⁹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p.195.

⁶⁰ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. 166.

particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal”.⁶¹

De manera forzosa la hipótesis de la norma fiscal debe ser ejecutada por uno o varios sujetos que con su actuar u omisión originaran la obligación tributaria, ello constituye el elemento subjetivo del hecho imponible.

Elemento espacial.

El elemento espacial se refiere a que el hecho imponible se realiza dentro de una circunscripción territorial, en un lugar determinado. Puede ser un municipio o una entidad federativa, y de conformidad con la integración de la república, puede ser:

- Territorio nacional.
- Territorio de los estados.
- Territorio de los municipios.
- Territorio del Distrito Federal.
- Territorio de las delegaciones del Distrito Federal.

Es la posición geográfica en donde se realiza el hecho imponible, que atendiendo a la división de nuestro país se podrá distribuir como arriba se cita.

Elemento temporal.

Los autores Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, indican:

“El aspecto temporal del hecho imponible es la parte de la hipótesis normativa que delimita el tiempo en el que la misma se encuentra realizada, con el fin de determinar con precisión su momento de actualización.

⁶¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p.196.

Por su parte, Eusebio González y Pérez de Ayala consideran que es la parte que determina el momento en el que se considera realizado el hecho imponible (devengo) y, por consiguiente, desde ese instante surge el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Ahora bien, según nuestro derecho positivo las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como expresamente lo determina el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, es decir, este artículo nos da un parámetro sobre lo que el legislador mexicano ha determinado respecto al elemento temporal del presupuesto de hecho del tributo. Esta es una regla general y cada legislación en particular fijará el aspecto de temporalidad del tributo que regule”.⁶²

Como es lógico el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realiza en un tiempo determinado, y el conocimiento de ese momento permite saber cuando surge la exigibilidad de la obligación y, en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable, o bien si las facultades de la autoridad aun pueden ser ejercidas.

2.2.5 Nacimiento de la obligación tributaria

Como podremos advertir el hecho imponible da origen o nacimiento a la obligación tributaria que, como ya quedó apuntado con anterioridad es la de cubrir pecuniariamente el tributo al que se está obligado, al respecto los autores Rodríguez y Paredes, refieren lo siguiente:

“Para la teoría estática, o de la relación jurídica-tributaria, el hecho imponible es el elemento principal del tributo, ya que se le atribuye como

⁶² PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. p. 172-173.

función esencial el origen de la deuda tributaria cuando se actualiza el supuesto de hecho, teoría que concibe a esa función como la figura alrededor de la cual giran todas las demás relaciones que se desarrollan por virtud del fenómeno tributario.

En nuestro país el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 6º, liga el nacimiento de la deuda tributaria a la realización del hecho imponible, esta situación se regula también en casi todas las legislaciones positivas del mundo, que aceptan la teoría estática. El texto mencionado es el siguiente:

Las contribuciones se causan **conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho** previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”⁶³

En el caso del Distrito Federal, se adopta la misma teoría en el artículo 50 del Código Financiero del Distrito Federal, al establecer lo siguiente:

“CAPITULO II

Del Nacimiento, Determinación, Garantía y Extinción de los Créditos Fiscales.

ARTICULO 50.- La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas **o de hecho previstas** en las disposiciones fiscales, la cual se determinará y liquidará conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su nacimiento, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.”⁶⁴

En virtud de lo anterior queda claro que la obligación nace en el momento en el que se lleva a cabo el hecho imponible.

⁶³ Ibidem pp. 158 y 159.

⁶⁴ Código Financiero del Distrito Federal.

2.2.6 Efectos de la obligación tributaria.

Como se podrá advertir, después de haber analizado los rubros correspondientes al origen de la obligación tributaria y al hecho imponible, la consecuencia ineludible de haber originado una obligación es el cumplirla, en efecto después de haberse encuadrado el sujeto pasivo en la hipótesis normativa, y haber generado el nacimiento de la obligación tributaria, es inevitable que tenga que cumplirla, ya sea pagando o bien permitiendo la afectación de su esfera jurídica del modo en que disponga la ley.

El Código Financiero del Distrito Federal, tiene inmerso en su contenido el principio de buena fe, pues el legislador local confía en primera instancia, en el ánimo de contribuir voluntariamente por parte del contribuyente para que asuma su compromiso como ciudadano y apoye de manera proporcional y equitativa con el gasto público, y solo en caso de que tal situación no se genere, entonces la autoridad determinará la contribución correspondiente.

En efecto el Código Financiero del Distrito Federal retoma lo antes dicho en su artículo 51⁶⁵, donde contempla en primera instancia la carga para los contribuyentes de autodeterminarse y en solo en caso de la omisión en segundo plano la posibilidad de liquidar los créditos por parte de las autoridades:

“ARTICULO 51.- La determinación de los créditos fiscales establecidos en este Código, corresponde a los contribuyentes. En caso de que las autoridades fiscales deban hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación”.

Por lo que, como queda apuntado, el régimen tributario del Distrito Federal reconoce como efecto inmediato al surgimiento de la obligación el pago de la contribución que deberá llevar a cabo el gobernado y solo por excepción la autoridad deberá realizar la determinación correspondiente.

⁶⁵ Idem.

2.2.7 Formas de extinción de la obligación tributaria.

La desaparición de la relación jurídico-tributaria, es señalada de la misma forma que el hecho imponible en una ley tributaria, en la que se contemplan las formas o situaciones de hecho que dan lugar a la extinción de la relación tributaria, en efecto una vez que se ha satisfecho la conducta relacionada con las obligaciones de dar, hacer, no hacer o tolerar, culmina la razón que dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco, logrando el entero de una prestación contributiva; aunque no siempre es así, pues la ley prevé otras situaciones de derecho que pueden dar origen a la extinción de la obligación.

En lo referente el autor Narciso Sánchez señala lo siguiente:

“Es así que la obligación fiscal se extingue cuando la persona física o moral que aparece como obligada a aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, cumple su compromiso contributivo ante la autoridad Hacendaria, mediante el pago de una cantidad específica que le marca la ley, cuando su situación personal, laboral, empresarial o familiar, coincide con el hecho generador del gravamen, y se hace el entero dentro del plazo o momento contemplado en un precepto legal, o bien, que ello se alcance mediante el ejercicio del poder coactivo de la Administración Pública, cuando descubra la omisión contributiva.”⁶⁶

Si bien es cierto que la existencia de la obligación se termina con el pago de la misma, también lo es que la ley contempla diversas hipótesis por las cuales la obligación tributaria puede llegar a su fin.

Entre las formas de extinguir las obligaciones la primera y más importante es el pago del tributo, ya que con ello se satisfacen plenamente los fines y propósitos de la relación jurídico tributaria, porque como lo referimos con anterioridad con el pago de la contribución se obtienen los ingresos necesarios para sufragar el gasto público, por lo que

⁶⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p.399.

la razón que da origen a la potestad tributaria del Estado se ve satisfecha plenamente cuando los gobernados contribuyen para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.⁶⁷

No obstante lo anterior, cabe señalar que son de gran importancia las otras formas de extinción de la obligación fiscal, que a saber son la compensación, condonación, cancelación, del mismo modo, mereciendo especial atención la prescripción y caducidad,⁶⁸ ya que estas últimas operan en función del transcurso del tiempo y son establecidas en la ley con la finalidad de conseguir una mayor certeza en las relaciones tributarias del Estado con los contribuyentes.

El autor Mayolo Sánchez Hernández, establece sobre las formas de extinción de las obligaciones tributarias lo siguiente:

“En términos generales, la extinción de una obligación se presenta cuando desaparece la relación jurídica entre el acreedor y el deudor, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la obligación o haberse presentado una causa que conforme a la ley es suficiente para que el deber jurídico se extinga.”⁶⁹

En efecto, la obligación fiscal se extingue en primer lugar, cuando la persona física o jurídica colectiva que por disposición de la ley es la que debe aportar una parte de su riqueza para contribuir a cubrir el gasto público cumple su compromiso contributivo ante la autoridad hacendaria, mediante el pago de una cantidad específica; del mismo modo se ve terminada cuando se dan las condiciones que por disposición de la ley son suficientes para que se apliquen las otras formas de extinción de la obligación tributaria como la compensación, condonación, cancelación, o bien para que opere la prescripción o caducidad.

⁶⁷ Ver infra p. 52. En el punto 2.2.7.1 de este trabajo, se expone lo referente al pago como forma ideal para la extinción de la obligación fiscal.

⁶⁸ Ver infra pp. 66 a 76 Las figuras de la prescripción y caducidad serán tratadas con mayor amplitud en el punto 2.2.7.2 de este trabajo.

⁶⁹ **SÁNCHEZ HERNÁNDEZ**, Mayolo. p. 249.

2.2.7.1.- El Pago.

Al abordar este tema resulta pertinente realizar una breve referencia de como es considerada la figura del pago en materia de derecho civil, para tal efecto se retomarán las ideas del Catedrático Ernesto Gutiérrez y González quien señala que el efecto normal de la obligación es que ésta se pague, siendo entonces el efecto único de la misma que el deudor la cumpla, incluso sin la necesidad de que el acreedor exija su ejecución.

El autor en cita retoma las ideas del Tratadista Marcel Planiol, concluyendo que efectivamente la forma de cumplir con una obligación es pagándola y que en ese sentido pago y cumplimiento se pueden considerar hasta cierto punto como un sinónimo, al respecto el Catedrático conceptúa:

“LA OBLIGACIÓN SE PAGA CUMPLIÉNDOLA, Y POR LO MISMO SI EL OBJETO DE LA OBLIGACIÓN CONSISTE EN DAR UNA COSA, SE PAGA DANDO LA COSA; SI ES EL OBJETO UNA PRESTACIÓN DE HACER SE PAGA, SE PAGA HACIENDO, Y POR ULTIMO, SI EL OBJETO ES DE ABSTENERSE O DE NO HACER, SE PAGA ABSTENIÉNDOSE, O NO HACIENDO.”⁷⁰

Para poder entender lo que consideramos como “pago”, resulta aplicable de manera supletoria el Código Civil para el Distrito Federal que en su artículo 2062 señala:

“**Artículo 2062.** Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”

De lo anterior se desprende que si la obligación se plasma en la norma tributaria para ser cumplida por el sujeto pasivo a través de la entrega de una determinada cantidad de dinero al Estado, entonces el medio normal para su extinción es el pago.

⁷⁰ GUTIERREZ Y GONZALEZ, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 2002, p. 884.

Retomando estas ideas para efectos de materia tributaria tenemos que si la obligación surge con motivo de que los individuos contribuyan al gasto público según lo dispone el texto constitucional, entonces la manera normal de extinción de las obligaciones fiscales es el pago.

La figura en cometo es la forma mas común e ideal para extinguir la relación jurídico tributaria, pues cuando el sujeto pasivo cumple con la imposición (saca de su patrimonio una suma de dinero y la entrega a la autoridad fiscal) que se generó por haberse encuadrado en la hipótesis prevista en la norma como causante de contribuciones (realizó el hecho generador), se satisface la pretensión del sujeto activo (Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios) que tiene como finalidad el recaudar los impuestos que ayuden a sufragar el gasto público.

Respecto a lo anterior el autor Héctor B. Villegas establece el siguiente criterio:

“Es indudable que tratándose de una *obligación de dar*, el medio general de extinción es el pago. Éste es el medio que puede considerarse normal, pues toda obligación, por su propia naturaleza, tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión la cual debe ser cumplida por el deudor.”⁷¹

Lo anterior atiende al origen del tributo, pues como se trató en líneas precedentes⁷² las contribuciones se establecen con la finalidad de obtener los recursos necesarios que sostienen la vida en sociedad, de forma tal que el cobro de una contribución tiene como finalidad que se recauden los ingresos necesarios para el funcionamiento del Estado y en consecuencia se obtengan todos los beneficios sociales que repercutirán en su población.

Por ello podemos decir que el pago constituye la materialización de la voluntad que tienen los individuos de continuar con el pacto social que da origen al Estado, en efecto como una de las teorías mas aceptadas para la conformación de la organización político-jurídica

⁷¹ VILLEGAS, B. Héctor. p. 293.

⁷² Ver supra. p. 11.

denominada Estado, es la que concluye que el origen del mismo se encuentra en la voluntad de los individuos que lo integran para ceder parte de sus derechos a cambio de la seguridad, salud, educación, etc., en este orden de ideas, cuando uno de esos individuos paga sus contribuciones, se encuadra en la hipótesis de la teoría contractualista, al ceder una parte de sus derechos y en específico de su patrimonio, con el conocimiento de que esa aportación debe ser destinada a los gastos que se generan como consecuencia de la convivencia social.

El maestro Narciso Sánchez señala el siguiente concepto:

“El pago, es el cumplimiento de la obligación contributiva, por medio del cual queda satisfecha la prestación tributaria que ha sido determinada y que como consecuencia dio margen a su liquidación conducente, quedando satisfecha la aportación que debe hacer al Estado la persona física o moral, cuya situación coincida con el hecho generador del impuesto, y como consecuencia se extingue el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor de la obligación.”⁷³

Por su parte el maestro Héctor B. Villegas establece que:

“El pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, lo que presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del fisco”⁷⁴

El autor Refugio De Jesús Fernández Martínez define el pago como:

“...la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y los propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado

⁷³ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Op. Cit. p.362.

⁷⁴ VILLEGAS, B. Héctor. Op. Cit. p. 294.

obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos”⁷⁵

De las anteriores consideraciones podemos indicar que el pago es la forma mas común en la que se extingue la obligación jurídico-tributaria, en virtud de haberse satisfecho el fin que persigue la misma, que es el de recaudar las contribuciones necesarias aportadas por los gobernados para sostener al Estado.

Doctrinalmente se puede clasificar el pago desde dos aspectos, el primero es el pago como forma ideal para la extinción de la obligación fiscal ya que con él se cumple la finalidad de colaborar con el Estado para los gastos públicos; la otra forma es el pago en garantía, donde el sujeto pasivo recibe una afectación económica para asegurar el cumplimiento de una obligación tributaria que surgirá en el caso de que más adelante se encuadrará su conducta en una situación prevista por la ley como generadora de contribuciones.

El pago liso y llano es aquél que efectúa el contribuyente sin refutación de ninguna naturaleza, el mismo puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido, el primero es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley, mientras que el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda.

Al respecto el Maestro Emilio Margáin establece las opciones de cómo se puede configurar el pago de lo indebido:

“En el primer caso el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error.

⁷⁵ **FERNÁNDEZ MARTINEZ**, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Primera edición. Ed Mac Graw Hill, México 1998, p. 288.

Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.”⁷⁶

Tenemos entonces que cuando el contribuyente acude a pagar una contribución, ya sea que la misma esté a su cargo o bien que el considera que esta a su cargo, sin formular ninguna objeción al respecto, se trata de un pago liso y llano que a su vez puede derivar en una de dos posibles situaciones, la primera que se haya realizado un pago de lo debido, cuando se enteró ante la autoridad lo que se adeudaba conforme a la ley, o bien que se trate de un pago de lo indebido porque lo que se adeudaba era menor a lo que se pago o bien porque ni siquiera se tenía adeudo alguno.

El pago en garantía es aquél mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en el futuro con la hipótesis contenida en la norma.

Al respecto el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel señala el motivo de los pagos en garantía:

“La necesidad de tutelar y proteger los intereses públicos en general y la efectiva recaudación de los tributos en particular, justifica que se puedan adoptar algunas medidas preventivas que eviten que aquellos puedan ser ignorados, perjudicados o burlados. Su carácter preventivo exige que puedan tomarse antes de que el hipotético perjuicio llegue a producirse...”⁷⁷

En este sentido tenemos que al establecerse un pago en garantía, el contribuyente está otorgando la certeza a la autoridad para el caso de que con su conducta se configurara la hipótesis normativa, con el deposito previamente realizado se podrá hacer frente a la deuda tributaria.

⁷⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. p. 308.

⁷⁷ ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005. p. 255. Capítulo 14 titulado “La extinción de la deuda Tributaria”.

La garantía en primer lugar se otorga ante la autoridad y puede presentarse sin que necesariamente haya nacido la obligación tributaria pues es solo una cantidad que “previene” el posible incumplimiento que se dará a futuro de una carga tributaria, luego entonces, aún no existe un crédito determinado, pues se puede dar el caso de que nunca surja la obligación y no sea necesario “echar mano” de la garantía, sin que ello signifique alguna forma de inconformidad con el crédito.

En ese orden de ideas el requisito de pago previo no se debe confundirse con la garantía de la obligación, pues este implica el pago anticipado del crédito que efectivamente ya fue determinado y que ante la inconformidad del contribuyente se encuentra en controversia, y para poder discutir sobre la legalidad del mismo ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal es necesario que se cubra su importe.

Es decir el previo pago como requisito de procedencia presupone la existencia de un crédito con el cual está en descontento el contribuyente, la garantía asegura el cumplimiento de una posible obligación a cargo del sujeto pasivo, otra diferencia es que la garantía se limita al marco de actuación de la autoridad y el previo pago aunque también se otorga ante la Tesorería tiene la finalidad de que se trate en juicio ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, es decir relaciona a un tercero.

El pago bajo protesta es aquél que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá.⁷⁸

Cabe señalar que esta forma de pago se encuentra en inutilidad en virtud de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que por la naturaleza de las normas fiscales, las cuales llevan implícita una coacción para hacer efectivo el cobro de la contribución respectiva, el simple hecho de que se pague no implica que el sujeto pasivo este conforme con el pago, pues es la interposición del medio de defensa, la que constituye una manifestación expresa de inconformidad en contra del pago realizado y en consecuencia a pesar de que no se coloque la leyenda de “pago bajo protesta”, es

⁷⁸ Cabe señalar que el pago bajo protesta no se encuentra en uso en el Código Financiero del Distrito Federal, ni en el diverso Federal, no obstante en la legislación del Estado de México en el Código Financiero en su artículo 35 fracción VI, sí se considera al pago bajo protesta una forma de garantizar los créditos fiscales.

suficiente con la manifestación de inconformidad mediante juicio o recurso, para que se concluya que el contribuyente no está de acuerdo con el pago de la contribución.

Para mayor referencia se transcribe el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

No. Registro: 197.667
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Septiembre de 1997
Tesis: P./J. 68/97
Página: 92

**LEYES, AMPARO CONTRA. EL PAGO LISO Y LLANO DE UNA
CONTRIBUCIÓN NO IMPLICA EL CONSENTIMIENTO EXPRESO DE LA
LEY QUE LA ESTABLECE.**

Si el quejoso presenta la demanda de amparo en contra de una ley tributaria dentro del plazo legal, computado a partir de que realizó el pago de la contribución en forma lisa y llana, ello no constituye la manifestación de voluntad que entrañe el consentimiento de la ley que la establece ya que, dada la naturaleza de las normas fiscales, su cumplimiento por parte de los contribuyentes se impone como imperativo y conlleva la advertencia cierta de una coacción, por lo que la promoción del juicio de amparo correspondiente, refleja la inconformidad del peticionario de garantías con el contenido de la ley impugnada.

Amparo en revisión 1183/82. Kodak Mexicana, S.A de C.V. 23 de agosto de 1983. Mayoría de catorce votos. Ponente: José Ramón Palacios Vargas. Secretaria: María del Carmen Sánchez Hidalgo.

Amparo en revisión 1507/96. Servicios Representativos, S.A. de C.V. 28 de octubre de 1996. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Arballo Flores.

Amparo en revisión 1527/96. Compañía General de Representaciones, S.A. de C.V. 28 de octubre de 1996. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1567/96. Comerdis del Norte, S.A. de C.V. 28 de octubre de 1996. Once votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero F. Reed Ornelas.

Amparo en revisión 1570/96. Alfredo Araiz Gauna. 28 de octubre de 1996. Once votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Guillermo Campos Osorio.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el ocho de septiembre en curso, aprobó, con el número 68/1997, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a ocho de septiembre de mil novecientos noventa y siete.

En tal virtud si el contribuyente interpone algún medio de defensa en contra del pago de una contribución, ello da constancia expresa de la inconformidad con el mismo, por lo que no será necesario que al momento de realizar el pago se manifieste que es bajo protesta, ya que se considerará liso y llano si transcurrido el plazo legal y no se interpuso juicio o recurso alguno.

Probablemente el pago bajo protesta en su momento fue la figura más parecida al principio de solve et repete, pues en ese caso el contribuyente pagaba a pesar de que su inconformidad con el crédito a su cargo, sin embargo hay que distinguir que el pago bajo protesta no fue exigido por la ley, se hacía por el particular porque así convenía a sus intereses, mientras que el pago previo, es un requisito que debe de cumplir el particular para estar en aptitud de interponer un medio de defensa ya sea del juicio de nulidad o el recurso administrativo y que a su vez la interposición de los mismos no constituya un círculo vicioso y un obstáculo en la función recaudadora.

El pago provisional es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco, en efecto si al revisar la autoridad este pago lo encuentra correcto no habrá mayor problema, mientras que si el mismo es erróneo se procederá formular la determinación de las diferencias faltantes.

El pago definitivo es el que se refiere a una determinación no sujeta a verificación por parte del fisco, pues él mismo la formuló.

2.2.7.1.1.- Época de pago

La ley es clara en cuanto a los plazos que se otorgan a el particular para llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues como podemos recordar en primera instancia es responsabilidad del contribuyente el cooperar con el gasto publico y excepcionalmente será forzoso, por lo que de esos supuestos tenemos que el pago puede ser:

Espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria, es decir, en el tiempo previsto por la ley para tal efecto, en este caso se da automáticamente el cumplimiento natural de la obligación fiscal, ello es así porque al encuadrarse en la hipótesis generadora de contribuciones el sujeto pasivo acude ante la autoridad recaudadora y paga el crédito a su cargo de manera voluntaria.

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo establecido por la norma tributaria para tal efecto y se efectúa hasta que media gestión de cobro por parte de la autoridad tributaria.

Podemos hablar entonces de dos tiempos en el pago de la contribución y dar cumplimiento a la obligación fiscal, extinguiendo la relación jurídico-tributaria, en el primero de los supuestos no obra medio de coacción por parte del Estado, pues el contribuyente incentivado por su propia voluntad, acude a pagar en tiempo y forma ante la autoridad correspondiente las cargas tributarias que le son impuestas por la ley, en virtud de que como él mismo lo sabe, se colocó en la hipótesis prevista en la norma como causante de contribuciones, esta es la forma natural en la que se extingue la obligación fiscal, pues se completa el ciclo de la contribución, es decir, existe el supuesto en la ley, también se cumplió con el hecho de que el sujeto pasivo realizó el hecho que se considera generador de la obligación tributaria y finalmente el pago vendría a ser la extinción natural de la obligación al satisfacerse la finalidad de contribuir con el gasto público.

Los motivos que dan lugar al pago voluntario de la obligación fiscal pueden ser variados, podemos decir que el impulso del contribuyente para que acuda a realizar de forma espontánea el pago de las contribuciones puede derivar, de su sentir de responsabilidad, pues se reconoce como un sujeto pasivo pues ha realizado algún hecho previsto en la ley como causante de tributo, como es el caso del que ha recibido un servicio del Estado (el consumo de agua) y que por ello se encuentra obligado a entregar una contraprestación a quien se lo proporcionó. En el segundo de los supuestos, puede realizar su pago motivado por un temor que le genera la incertidumbre de su situación jurídica ante el no pago, y prefiere realizarlo a continuar en la duda de cuales serán las repercusiones que tendrá su conducta omisiva.

Ahora bien el pago que se realiza de manera extemporánea es el que formula aquel contribuyente que necesita de la intervención del sistema administrativo para recordar que como miembro de la sociedad se encuentra obligado al pago de alguna contribución.

Cuando no se cumple con la obligación fiscal en el tiempo previsto por la ley para tal efecto, podemos pensar que se incurre en esa conducta omisiva por dos posibles causas, la primera es la ausencia de voluntad del sujeto pasivo para contribuir con el gasto publico, y por lo tanto es hasta que la autoridad pone en marcha su aparato coactivo que el sujeto se ve obligado a pagar, o bien puede pensarse que el desconocimiento de la ley provoque la omisión del contribuyente y es por eso que hasta que el Estado ejerce su potestad de imperio efectúa el pago. La autoridad fiscal para evitar que se presente este último supuesto ha diseñado medidas que permitan hacer del conocimiento de una gran masa de contribuyentes la situación que guardan frente al fisco, proponiéndoles el pago que a su juicio es el adeudado para el contribuyente.

2.2.7.1.2.- Determinación y Forma de pago.

Como se ha indicado el pago es la manera común y natural de extinguir la obligación tributaria, no obstante en caso de que no se cumpla con el mismo de manera espontánea y voluntaria, la autoridad podrá formular la determinación correspondiente, ambos sistemas de tributación, pueden ser denominados como la autodeterminación y la heterodeterminación.

Respecto de los medios o formas de pago, se entiende que la más común es el pago en efectivo, equiparándose a éste los cheques certificados y los giros postales, telegráficos o bancarios y asimismo los cheques personales del contribuyente sin certificar, cuando sean expedidos por él mismo.⁷⁹

El pago puede determinarse por el sujeto pasivo directo quien al conocer que su conducta se encuadra en la hipótesis y como consecuencia esta obligado a contribuir siendo esta una autodeterminación, por terceros en el caso de los impuestos indirectos o por la autoridad a través de las instancias correspondientes, estos dos últimos son heterodeterminaciones, pues las formulan personas distintas al contribuyente.

Respecto al tema el autor Dino Jarach establece la siguiente apreciación:

“...Existen tributos que pueden ser aplicados directamente por los obligados: para estos tributos la actividad de la administración fiscal consiste en la actividad puramente interna de verificar si la obligación ha sido cumplida exactamente, o, en su defecto, de ordenar su cumplimiento después de haber emanado el acto de determinación de la existencia y del monto de la obligación tributaria. En los tributos en los cuales los obligados no pueden cumplir la obligación antes de una determinación administrativa, la actividad administrativa consiste en determinar la existencia y el monto de la obligación; al acto de determinación puede unirse la orden de pagar, o sea la orden dada al contribuyente, de cumplir la obligación así determinada. En ambos casos el órgano que procede a esta determinación debe afirmar la existencia de una concreta voluntad de ley que disponga la obligación y la pretensión del tributo.”⁸⁰

Respecto de la determinación tributaria, el maestro Hector B. Villegas establece:

“Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (“quantum debeatur”)”⁸¹

⁷⁹ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Op. Cit. p. 252.

⁸⁰ JARACH, Dino, El Hecho Imponible. Op.cit. p. 38.

⁸¹ VILLEGAS, B. Héctor. Op. Cit. P. 329.

De lo anterior se desprende que la autoridad fiscal con la finalidad de realizar la recaudación, puede desarrollar un conjunto de actividades tendientes a calcular el importe de la deuda que corresponde a cada uno de los sujetos pasivos.

Se estableció que el pago es la forma en la que se extingue de manera natural la obligación, cuando el sujeto pasivo decide contribuir al gasto público debe calcular la cantidad que será entregada a la autoridad hacendaria, para que posteriormente con la revisión favorable de la determinación, se libere de la obligación al contribuyente; es decir la autodeterminación siempre estará sujeta a la revisión de la autoridad para que proceda considerar que está satisfecha la obligación.

Al respecto el maestro Hector B. Villegas establece sobre el tema:

“...si la declaración o información no se presentan, como si ellas son excluidas, la Administración fiscal debe llevar a cabo el acto de determinación procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el doble objetivo de recaudación eficaz y derechos individuales garantizados.”⁸²

Se observa que ante la falta de cooperación del contribuyente con la autoridad, ésta debe poner en marcha su aparato coactivo mediante el cual formule la liquidación correspondiente, misma que se sustanciará en varias etapas, que a saber del autor en cita se inicia con la acción de investigación de la autoridad hacendaria, quien verificara si existe o no una determinación y si es o no procedente continuar con el procedimiento de la determinación.

El procedimiento continua con la etapa instructora, de acuerdo a lo estudiado por el autor en cita, ésta consiste en la integración del expediente que servirá para emitir la determinación, en esta fase la autoridad “Debe, asimismo, conseguir todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria, Debe, por último, evitar el peligro de que desaparezcan los elementos probatorios de los hechos o situaciones que motivaron la atribución de la deuda.”⁸³

En esta última etapa podemos observar que la autoridad ha estudiado si efectivamente se realizaron los hechos que motivan la relación jurídico- tributaria y como consecuencia a imposición de la cantidad adeudada al fisco.

⁸² Ibidem. p. 339.

⁸³ Ibidem. p. 340.

En este punto es conveniente preguntarse cuándo el crédito fiscal puede ser legalmente exigido, toda vez que el tema se encuentra relacionado con la determinación, para tal efecto es conveniente remitirnos al artículo 35 del Código Financiero del Distrito Federal que a la letra establece:

“**ARTICULO 35.-** Son créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Distrito Federal o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos, de sus accesorios, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y demás que el Distrito Federal tenga derecho a percibir por cuenta ajena; y las contraprestaciones por los servicios que presta el Distrito Federal en sus funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento y enajenación de sus bienes de dominio privado, de acuerdo a la normatividad aplicable.”

La anterior transcripción se puede interpretar siguiendo la guía que el profesor Augusto Fernández Sagardi, señalada en su obra Código Fiscal de la Federación Comentarios y Anotaciones,⁸⁴ pues igual que en materia Federal, en el Código Financiero local se establece el concepto de “derecho a percibir” por el Distrito Federal, como parte medular de la definición de crédito fiscal, constituyéndose entonces en un derecho de percepción a una cantidad de dinero en favor del Distrito Federal que nace por disposición de la ley, resultando independiente que se haya determinado o no en cantidad líquida.

Tenemos que el nacimiento de la obligación, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales (artículo 50 del Código Financiero del Distrito Federal), es un momento que puede ser previo o no al que establece la ley para su exigibilidad y que finalmente para cobrar el crédito es necesario determinar y liquidar conforme a las disposiciones vigentes el mismo.

⁸⁴ **FERNANDEZ SAGARDI**, Augusto. Código Fiscal de la Federación comentarios y anotaciones. Editorial Gasca Sicco. Mexico 2004. El momento en que se puede hacer exigible el crédito fiscal es tratada en esta obra con los comentarios a los artículos 4º, 6º y 146 del Código en cita.

Al respecto el profesor Augusto Sagardi señala:

“El crédito es exigible no desde que nace, sino desde el momento señalado por la ley para su pago, y para cobrarlo será necesaria su determinación en cantidad líquida. Cada uno de los momentos (nacimiento, exigibilidad, determinación en cantidad líquida) siguen un orden cronológico. Primero nace el crédito, después se hace exigible (a veces es simultánea la exigibilidad con el nacimiento, como en la mayoría de los derechos) y para cobrarlo deberá determinarse en cantidad líquida, por el contribuyente o por la autoridad.”⁸⁵

Podemos establecer la importancia para la exigibilidad del momento de la determinación, pues cuando el contribuyente presenta su declaración donde ha determinado su contribución, se está en posibilidad de cobrarlo, no obstante que el mismo se haya hecho exigible desde el momento en que la ley estableció que podía pagarse.

De igual modo pasa con la heterodeterminación de contribuciones, en cualquiera de las dos posibilidades que presenta, la primera cuando un tercero tiene la obligación de determinar la contribución a cargo de otro, o bien cuando la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades determina la contribución a cargo del contribuyente, pues sea el supuesto que se constituya, la autoridad estará en posibilidad de exigir el pago del crédito.⁸⁶

2.2.7.2.- Prescripción y Caducidad

Como las instituciones que se analizan están íntimamente ligadas al tiempo, puede haber confusión en el estudio de cada una, por ello se presentan las características de éstas formas de dar por extinta la obligación tributaria.

En principio trataremos el tema de la prescripción, pues es la primera figura a que hace referencia el código tributario local en su artículo 72.

⁸⁵ Ibidem p. 15.

⁸⁶ Ver Infra p. 66 donde se retomara el tema de la exigibilidad del crédito, pues una corriente diversa señala que es necesaria la determinación del crédito para que se pueda exigir su pago.

Sobre la prescripción el autor Luís Raúl Díaz González citado por Juan Manuel Ortega Maldonado, establece que:

“Es el medio que consagra la ley, de liberarse de cubrir el importe de un crédito fiscal, y la imposibilidad de la autoridad para exigirlo, en virtud de haber transcurrido el tiempo que marca el Código Fiscal”⁸⁷

La prescripción implica que las autoridades fiscalizadoras no podrán exigir (cobrar) un crédito fiscal, en virtud de que transcurrió el tiempo que la ley había previsto suficiente para tal efecto, lo cual supone que el crédito ya había sido determinado.

La figura en cita es el medio para liberarse de una obligación por el simple transcurso del tiempo y ésta se puede hacer valer por vía de acción cuando el contribuyente acude a la autoridad fiscal a solicitar la declaración de la misma, es decir cuando no existe acto de autoridad y el contribuyente se percata que han pasado los cinco años que establece el código tributario y que por lo tanto ha quedado libre de su deuda, o bien se puede hacer valer vía de excepción en el recurso administrativo o en el juicio de nulidad, cuando ya existe un acto de autoridad que agravia sus intereses.

Con esta forma de extinción se libera al sujeto pasivo del cumplimiento de una obligación relacionada con un crédito fiscal por el transcurso del tiempo, en el caso del Distrito Federal el artículo 72 del Código Financiero señala que serán tres años, no obstante dicho término esta sujeto a una disposición transitoria que determina que se aplicará el término de cinco años.

Tenemos que en el Distrito Federal hasta el 31 de diciembre de 2006, el término para que se extinga un crédito por prescripción es de cinco años de acuerdo al artículo 3º transitorio que al efecto indica:

⁸⁷ **ORTEGA MALDONADO**, Juan Manuel. Primer Curso De Derecho Tributario Mexicano. editorial Porrúa, México 2004. p. 324.

“**ARTICULO TERCERO.-** El término de tres años que se indica en el párrafo primero del artículo 72 de este Código, (58 antes de la reforma que entró en vigor el 1º de enero de 2004), será aplicable a partir del día 1º de enero del año 2007, entre tanto se continuará aplicando el término de cinco años a que se refiere dicha disposición.”

No obstante es clara la disposición anterior, frente a la figura de la prescripción nos encontramos nuevamente con la problemática de determinar cuando el crédito pudo ser legalmente exigido, pues el cómputo para la prescripción se inicia precisamente en ese momento.

De manera análoga a la materia Federal podemos establecer dos criterios para determinar el momento en el que un crédito puede ser legalmente exigido.

El primer criterio es que señalamos en el tema de la autodeterminación y heterodeterminación de créditos⁸⁸ donde la exigibilidad del crédito está ligada al vencimiento natural de la obligación fiscal, es decir que basta que este establecido en la ley, como partidario de esta corriente el profesor Augusto Sagardi señala:

“...el crédito fiscal se da por disposición de la ley independientemente de que se determine; las contribuciones concretamente se causan conforme con las disposiciones vigentes en el momento de su causación. Si el objeto del gravamen se configuró y los elementos para la determinación están dados en la ley, el crédito fiscal ha nacido y la fecha legal en que debe hacerse su pago determinará su exigibilidad, independientemente de que el contribuyente no hubiere autodeterminado la contribución, ni la autoridad lo hubiere heterodeterminado en ejercicio de sus facultades, porque el crédito fiscal se da por imperativo de la ley y no por los actos de su determinación que los sujetos de la relación jurídica tributaria realicen”⁸⁹

⁸⁸ Ver supra pp. 59.

⁸⁹ **FERNANDEZ SAGARDI**, Augusto. Op. Cit. p.365.

Como refuerzo a esta corriente, tenemos las ideas de algunos de sus partidarios, que argumentan que la autoridad fiscal tiene a su alcance los medios necesarios para conocer de las realizaciones de los hechos generadores o de presuntas violaciones a las normas fiscales, por lo que no es necesario esperar a que exista una determinación para que empiece a correr el término de la prescripción.

Por otra parte se argumenta que no es posible que el particular guarde incertidumbre durante todo el tiempo que tendrá que esperar hasta que la autoridad conozca de los hechos generadores y que en caso de que nunca se conocieran los mismos quedaría siempre en la zozobra, en ese sentido si se compararan los hechos generadores con los delitos del orden común conductas que resultan sumamente nocivas para la sociedad, estos últimos también prescriben aún si la autoridad no llega a tener conocimiento de los sucesos delictivos, por lo que si un delito prescribe siendo nocivo en extremo para la sociedad, con mas razón un crédito fiscal.

El segundo criterio considera que el término para contar la prescripción debe empezar desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal, mas aun se considera que el crédito fiscal se hizo exigible partir de que está determinado y debidamente notificado.

Esta corriente encuentra un sustentante en el Doctor Miguel de Jesús Alvarado Esquivel quien señala que no solo es necesaria la determinación del crédito, sino que es necesario que hayan transcurrido los 45 días a que hace referencia el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación el cual dispone que las contribuciones omitidas determinadas por las autoridades fiscales como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deberán pagarse o ser garantizados dentro del término antes señalado y en relación con lo dispuesto en el artículo 145 del mismo ordenamiento en caso de que los créditos no sean cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley las autoridades exigirán el pago de los mismos mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.⁹⁰

⁹⁰ **ALVARADO ESQUIVEL**, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005. p. 261. Capítulo 14 titulado "La extinción de la deuda Tributaria".

Siguiendo esta corriente tenemos que en el Distrito Federal de acuerdo al Código Financiero en su artículo 61 los créditos fiscales determinados por las autoridades, en el ejercicio de sus facultades de comprobación deberán pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro de los quince días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación, en tal virtud y siguiendo esta corriente, para materia local el comienzo de la prescripción se inicia el día hábil siguiente a los 15 días posteriores a que haya surtido efectos la notificación del crédito fiscal.

En resumen para esta tendencia el comienzo de la prescripción se produce con la exigibilidad del crédito y está a su vez presupone la determinación en cantidad líquida del mismo, dicho criterio es sustentado en la siguiente contradicción, donde se indica cuando se inicia el término para la prescripción.

PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EN EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CREDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el Término de cinco años. Este término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, **para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse validamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la “prescripción” empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla,** pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Ahora bien, ya iniciado el término para que se configure la prescripción, ésta se puede interrumpir, es decir, se inutiliza todo el tiempo transcurrido, se destruye el lapso que había pasado para que se configurara la figura extintiva, ello ocurre con cada gestión de cobro dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución por parte de la autoridad y también por el reconocimiento tácito o expreso que realice el contribuyente de la deuda tributaria.

Por gestión de cobro la doctrina coincide que es cualquier actuación de la autoridad dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución que se haga del conocimiento del deudor.

La caducidad.

Es la otra figura que opera en función del tiempo y se puede considerar como la extinción de las facultades de la autoridad para determinar contribuciones.

Al respecto el autor Fernández Sagardi establece lo siguiente:

“La caducidad es la institución jurídica que priva de sus facultades a las autoridades fiscales cuando no las ejercen en el plazo que la ley determina. La influencia que el paso del tiempo tiene en materia fiscal se hace patente en esta figura y en la de prescripción; las dos instituciones son diferentes y no deben confundirse. En la caducidad se pierde el ejercicio de algunas facultades de las autoridades fiscales (determinación de contribuciones, imposición de multas); en la prescripción, en cambio, lo que se extingue es el crédito fiscal, se libera al contribuyente de una deuda. La primera es una figura de carácter procedimental o adjetiva y la segunda es de naturaleza sustantiva. Ambas obedecen a un principio de seguridad jurídica consistente en la certeza que debe tener el ciudadano de su situación legal frente al fisco, ante una situación dada que no puede ser eterna.”⁹¹

⁹¹ **FERNANDEZ SAGARDI**, Augusto. Op. cit. p. 220.

El maestro Mayolo Sánchez escribe sobre el tema de la caducidad:

“El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se refiere a la Caducidad que al operar implica la pérdida de la facultad del Erario Federal para COMPROBAR el cumplimiento de las disposiciones fiscales, DETERMINAR las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para IMPONER sanciones por infracciones a dichas disposiciones.”⁹²

La caducidad es la sanción que la ley impone a la autoridad tributaria por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal.

En ese sentido es propio aclarar que la caducidad no se refiere a la extinción de la obligación fiscal, sino que es una figura que solo señala que la autoridad tributaria ha perdido por el transcurso del tiempo la facultad de comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales, determinar créditos, así como imponer sanciones en materia fiscal.

Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales en el Distrito Federal se encuentra regulado en el artículo 121 del Código Tributario y es de cinco años.

El referido artículo enumera claramente cuales son las facultades de la autoridad que se ven afectadas por la configuración de la caducidad, es decir cuales son las que se pierden por el simple transcurso de los cinco años y esas son:

- 1.- Poder determinar créditos fiscales derivados de contribuciones omitidas por los contribuyentes, así como sus accesorios.
- 2.- Imponer sanciones por infracciones a las disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal.
- 3.- Determinar responsabilidades resarcitorias.

⁹² Ibidem, p. 257.

El plazo de los cinco años establecido en el Código Financiero del Distrito Federal esta sujeto a suspensión, es decir solo se detiene la cuenta para los cinco años, la cual puede reanudarse una vez que desaparezca la causa que dio origen a la suspensión, es decir el tiempo que haya transcurrido antes de que se diera la causa de suspensión, no se destruye, por el contrario cuando se termine la conducta que originó la suspensión se sumara para el cómputo de los cinco años necesarios para que se configure la caducidad.

El precepto en estudio establece las causas que dan lugar a la suspensión del cómputo para que se configure la caducidad:

1.- Cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.

2.- Cuando se inicien procedimientos de responsabilidad resarcitoria, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal.

3.-Se interponga algún recurso administrativo o juicio (esta hipótesis no puede ser referida a un medio de defensa en contra de la determinación de contribución o imposición de sanción, porque la caducidad no llegó a operar, solo puede entenderse en contra de actos de autoridad dentro del procedimiento de fiscalización y antes de la determinación, como puede ser una orden de visita).

4.-Cuando las autoridades no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Finalmente transcurrido el plazo para que se configure la caducidad, la ley establece que los contribuyentes podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

Como la caducidad en materia local es similar a la que se contempla en el Código Fiscal de la Federación, resulta conveniente estudiar la siguiente tesis para un mayor entendimiento del tema:

CADUCIDAD Y PRESCRIPCIÓN. CUANDO OPERAN, CONFORME A LOS ARTICULOS 67 Y 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. DIFERENCIA ENTRE ESTAS FIGURAS JURIDICAS. La caducidad es la sanción que la ley impone al fisco por su inactividad e implica necesariamente la pérdida o la extinción para el propio fisco, de una facultad o de un derecho para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal. Esta figura jurídica, que debemos aclarar que pertenece al derecho adjetivo o procesal (a diferencia de la prescripción que pertenece al derecho sustantivo), se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, dicho numeral establece el plazo de cinco años para que se extingan las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a dichas disposiciones. Para el cómputo del plazo de cinco años, el artículo en comento señala tres supuestos que son: el primero, los cinco años comenzarán a contarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo (extinguiéndose por ejercicios completos); en el segundo supuesto, comenzarán a contarse a partir del día siguiente en que se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o bien, a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración; y el tercer caso, se contarán los cinco años a partir del día siguiente a aquél en que se hubiera cometido la infracción a las disposiciones fiscales, o bien, en que hubiese cesado su consumación o realizado la última conducta o hecho. Este plazo de cinco años para que opere la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, fue prolongado a diez años en los siguientes casos: 1) Cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud ante el Registro Federal de Contribuyentes. 2) Cuando el contribuyente no lleve contabilidad. 3) Cuando no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla, en este caso los diez años comenzarán a correr a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Ahora bien, dicho plazo para la extinción de las facultades de las autoridades fiscales queda suspendido cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, esto es, con la interposición de cualquier recurso administrativo o la promoción de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, o bien juicio de amparo se suspenderá el plazo. Por otra parte, debemos recordar que la ley concede a las autoridades fiscales facultades investigadoras y verificadoras, como son el practicar visitas domiciliarias, solicitar informes a los contribuyentes, etcétera. Estas facultades también se extinguen en un plazo de cinco

años por caducidad, excepción hecha de las facultades para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, las cuales no se extinguen conforme al numeral 67 del Código Fiscal, sino de acuerdo con los plazos de prescripción de los delitos de que se trate, conforme al artículo 100 de dicho ordenamiento. Por último, resta decir que el precepto a estudio concede a los contribuyentes la oportunidad para solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones fiscales. Por lo que hace a la prescripción, éste es el medio para adquirir bienes o librarse de obligaciones mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley, así a la adquisición de bienes en virtud de la posesión, se le llama prescripción positiva y la liberación de obligaciones por no exigirse su cumplimiento se llama prescripción negativa. Esta figura jurídica a diferencia de la caducidad pertenece al derecho sustantivo, y se refiere a la extinción de una obligación fiscal (impuestos, derechos, productos o aprovechamientos) por el transcurso del tiempo. Se encuentra contemplada en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación; el primer numeral prevé la extinción de la obligación del Estado por el transcurso del tiempo de devolver las cantidades pagadas de más, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios, estableciendo que ésta opera en los mismos términos que tratándose de créditos fiscales, y el segundo precepto, instituye la prescripción de los créditos fiscales, en el término de cinco años. Este término de cinco años, para que prescriban los créditos fiscales, se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido por la autoridad fiscal; esta aseveración del legislador implica necesariamente que el acreedor fiscal tenga conocimiento de la existencia de su derecho, así, cuando el crédito fiscal sea fijado por el Estado, bastará con que se cumpla el plazo señalado para su cumplimiento, para que comience a correr la prescripción a favor del particular, pero cuando la determinación del crédito fiscal deba ser determinada por el contribuyente, será éste quien debe presentar la declaración de la existencia del hecho generador y del nacimiento del crédito fiscal, para que comience a correr el término de cinco años para la prescripción del mismo, y en el supuesto de que no presente su declaración, el término comenzará a correr a partir de la fecha en que debió presentar su declaración. Ahora bien, el precepto en comento nos indica, que el término de cinco años se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto a la existencia del crédito fiscal, y completa esta idea, diciendo que se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. También, tratándose de prescripción, el legislador concede, al igual que en la caducidad, la oportunidad al contribuyente de solicitar se declare ésta, sin tener que esperar a que la autoridad fiscal pretenda

cobrar el crédito fiscal que ha prescrito; del análisis de estas dos figuras jurídicas, se advierten dos diferencias fundamentales, que mientras la caducidad se refiere a la extinción de las facultades de la autoridad para determinar, liquidar o fijar en cantidad líquida una obligación fiscal, por el simple transcurso del tiempo (en unos casos cinco años y en otros diez años), la prescripción se refiere a la extinción de una obligación fiscal a cargo del contribuyente, también por el transcurso del tiempo (cinco años); y la segunda que la caducidad se suspende con la interposición de algún recurso administrativo o juicio, y el término para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que se le notifique al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1803/90. Comercializadora de Refacciones y Partes Automotrices, S.A. de C.V. 14 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

2.2.7.3.- Condonación

El maestro Carrasco hace referencia a la figura en cita del siguiente modo:

“...es el perdón de la deuda por parte del acreedor y que, en esta materia es autoridad fiscal.”⁹³

Simple y claro es el concepto antes señalado, la condonación es un tipo de indulgencia especial por parte de la autoridad para que el gobernado incumpla con la obligación tributaria.

Para el maestro Margáin es:

“La condonación como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la “remisión de la deuda” del Derecho Privado. En efecto, la condonación es una figura jurídica tributaria que se ha creado

⁹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p. 259.

con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede sólo en casos especiales.⁹⁴

De lo anterior podemos concluir que es necesario que se den situaciones especiales de tipo económicas para que el Sujeto Activo proceda a conceder la condonación.

2.2.7.4.- Exención y No Sujeción.

Para efectos del presente trabajo al abordar el tema de la exención y no sujeción, es adecuado retomar el análisis desarrollado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Distrito Federal en la sentencia del amparo directo 387/2005-5416, donde establece de manera clara cual es la diferencia entre el régimen de no sujeción y la exención prevista en la ley, misma que en la parte que interesa establece lo siguiente:

“Por tanto, la cuestión a dilucidar es si la no sujeción impositiva, es decir, el no ser sujeto de tributo es lo mismo que una exención para no pagar cierta contribución.

A efecto de determinar si existe o no esa semejanza, conviene informar sobre lo que al respecto ha establecido la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de la jurisprudencia 2aJJ. 27/93, consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 72, Diciembre de 1993, que dice:

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS, CONCEPTO.

Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias se ve obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esa obligación deriva de que se encuentra dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador

⁹⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. p. 312.

del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Del criterio transcrito se advierte que se denomina causante a aquella persona física o moral que está obligada al pago de determinada contribución en razón de que se encuentra dentro del hecho imponible o hipótesis normativa y porque se ha actualizado el hecho generador, esto es, que la conducta se adecua a la hipótesis abstracta prevista en la ley.

Consecuentemente, el no causante es la persona física o moral cuya situación real y actual no coincide con lo que la ley establece como hecho imponible.

El sujeto exento es aquella persona física o moral que normalmente es causante, pero el legislador ha establecido un privilegio consistente en que no le sea exigible el cumplimiento de la obligación tributaria. En otras palabras, por disposición de la ley el causante queda liberado de su obligación de pagar el tributo, es decir, aunque se realizó el hecho generador, esto es, que se actualizó el hecho imponible, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de que goza del privilegio de la exención.

Por tanto, sólo puede haber exención donde hay obligación o se causa un tributo, es decir, donde se han actualizado todos los requisitos necesarios para configurar la obligación tributaria, la que se torna no exigible en virtud del privilegio concedido por el legislador a determinados contribuyentes.

Ahora bien, lo que sucede en la no sujeción impositiva es que existe el hecho imponible, esto es, una hipótesis de causación, solo que la obligación tributaria no surge porque la propia ley establece que cierta clase de sujetos no quedan comprendidos en la norma tributaria.

Por tanto, la institución jurídica de la exención es diferente a la no sujeción impositiva, en tanto que en la primera surge la obligación tributaria; sin embargo por virtud de una disposición legal el causante no se encuentra obligado a cumplir con la aludida obligación; mientras que en la no sujeción impositiva ni siquiera existe la relación tributaria, en virtud de que para efectos del gravamen ciertas personas no son sujetos de la ley.”

En razón de lo anterior podemos claramente diferenciar entre la exención y el régimen de no sujeción, pues cuando el sujeto pasivo del primero de los supuestos a pesar de ubicarse en la hipótesis prevista en la norma, es dispensado por el legislador para que de cumplimiento a la obligación, en el segundo de los supuestos, el ente de que se trate ni siquiera es considerado como un posible sujeto de la relación jurídico-tributaria.

3.- Los Ingresos Tributarios

Los tributos constituyen sino la más importante, una de las más importantes fuentes de ingresos que percibe el Estado para cumplir con sus fines y así fomentar el adecuado desarrollo de sus habitantes por ello la importancia de su estudio.

3.1 Concepto de tributo o contribución

En la práctica cotidiana se ha considerado como sinónimos los términos antes señalados, el autor Sergio Francisco de la Garza los define como “...las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁹⁵

De las consideraciones previas tenemos que el tributo tiene las siguientes particularidades:

- ❖ Es una prestación establecida generalmente en dinero y excepcionalmente en especie.

⁹⁵ Ibidem p. 320.

- ❖ Es exigida por el Estado con el carácter de obligatoria.
- ❖ La finalidad es la de cubrir el gasto público.
- ❖ Siempre debe de estar contemplada en una ley.
- ❖ La contraprestación del Estado para con el particular no se establece en ningún precepto, se entiende que con el gasto público se satisficieran las necesidades colectivas.

3.2 Clasificación de las contribuciones

La contribución es considerada como sinónimo de tributo mismo que es contemplado como el género, por lo que consecuentemente existen especies que se desglosan en los ordenamientos fiscales y en las cuales se distribuyen las cargas tributarias a los gobernados.

En el mismo sentido Narciso Sánchez Gómez aporta esta definición:

“Las contribuciones son las aportaciones en dinero o en especie que con carácter general y obligatorio deben hacer al Estado los particulares, bajo un régimen jurídico de derecho público, para cubrir el gasto social, lo que se conoce como necesidades colectivas”⁹⁶

Constitucionalmente no se hace clasificación alguna de las contribuciones, sin embargo como ha quedado anotado previamente, la Federación, Municipios, Distrito Federal y las entidades federativas, gozan dentro del marco de la ley el ejercicio de la Potestad Tributaria, determinada por el propio artículo 31 fracción IV, constitucional mismo que deja a la ley correspondiente la regulación tributaria necesaria para cada uno de ellos, en efecto cada nivel de gobierno se encuentra facultado para establecer las contribuciones necesarias para cubrir sus presupuestos, limitándose a gravar las materias sobre las cuales tienen competencia.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato expone sobre el tema que:

⁹⁶ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Op. Cit. Pag. 215.

“En nuestro país no encontramos una definición del término tributo en el Código Fiscal de la Federación ni en la Constitución, sin embargo, eso no basta para que se pueda excluir de nuestra terminología jurídica, más aún, cuando el artículo 31, fracción IV; de nuestra Carta Magna habla del término “contribución. El legislador federal ha adoptado esa denominación...”

En efecto, el artículo 31, fracción IV, de la Constitución no nos brinda un concepto de tributo, pero sí nos brinda algunas notas principales a partir de las cuales podemos deducir el concepto. Dice el texto constitucional:

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 el que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La Constitución nos da como características principales de las contribuciones o tributos su establecimiento por ley, su carácter coactivo y contributivo (su destino al gasto público).⁹⁷

De esta manera a nivel Federal el Código Fiscal de la Federación en su artículo 20 establece cuatro categorías tributarias, impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 31, por su parte, clasifica las contribuciones establecidas en el mismo como impuestos, contribuciones de mejoras y derechos.

En virtud de lo anterior a continuación se presenta una breve exposición lo que significa cada variante de la contribución reconocida en la legislación nacional.

⁹⁷ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. 152-153.

3.2.1.-Impuestos

Al saber del maestro Hugo Carrasco, la definición de impuesto contemplada en el Código Fiscal es deficiente, por lo que plantea lo siguiente:

“Como es incorrecta técnicamente la definición de impuesto que señala dicho código, se propone la siguiente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de esa contribución: *el impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata*”.⁹⁸

Rodríguez Lobato, señala el siguiente concepto de Impuesto:

“Por nuestra parte consideramos que 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.”⁹⁹

El maestro Villegas considera acertada la redacción de la ley general española para definir lo que es considerado un impuesto:

“...son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible esta constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de del sujeto pasivo como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de la renta”.

El maestro Narciso Sánchez, hace referencia a las características de los impuestos, que en resumen podemos decir que son las siguientes:

⁹⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p.177.

⁹⁹ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. P 61.

- a) Son prestaciones que generalmente se realizan en dinero por parte de las personas que se encuadran dentro de la hipótesis normativa, que son entregadas al Estado a fin de que este pueda cumplir con sus cometidos de orden público.
- b) Su pago es en dinero excepcionalmente en especie, por lo general se paga con la moneda en curso del lugar donde se paga el impuesto, aunque la ley no limita a que el pago sea realizado en especie.
- c) El impuesto está establecido en la ley se deberá cumplir con el entero del mismo, pues si se genera el hecho previsto en la norma, se pagará la cantidad que conforme a la ley sea determinada, pues en caso contrario la Administración pública posee poder coactivo para ejecutar el crédito.
- d) Debe ser proporcional y equitativo, entendiéndose que cada uno pague de acuerdo a su capacidad contributiva, y que todas las personas que se encuentren en la misma situación, se les cobre en igualdad de condiciones.
- e) El impuesto debe destinarse al gasto público, pues es la única justificación para que el Estado imponga impuestos, no importando que el contribuyente no reciba un beneficio inmediato.
- f) Todo impuesto debe estar concebido en la ley, no hay tributo sin ley.

3.2.2.- Derechos

El maestro Rodríguez Lobato establece las siguientes precisiones del concepto de derechos:

“La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Giannini nos dice que cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas. ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio. Sin embargo, se debe distinguir cuáles son los servicios que deben retribuirse con los derechos, es decir, con un tributo, y cuáles se deben retribuir con otro tipo de

contraprestación, que en México se llama “productos” y que en los demás países de habla española se llaman precios.”¹⁰⁰

Tenemos que los derechos se pagan por los particulares en virtud de que el Distrito Federal les otorga un servicio en su función de satisfactor de las necesidades colectivas.

Resultan ilustrativos los siguientes criterios jurisprudenciales en materia de derechos:

No. Registro: 195,810
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
VIII, Agosto de 1998
Tesis: P./J. 38/98
Página: 5

DRENAJE, DERECHOS POR DESCARGA A LA RED. EL ARTÍCULO 264 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE REMITE, PARA EL CÁLCULO DEL DERECHO POR EL USO DE AQUÉLLA, A LA TARIFA QUE CORRESPONDE A LOS DERECHOS POR SUMINISTRO DE AGUA POTABLE, RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

El citado precepto legal dispone que el monto del derecho por descarga de agua a la red de drenaje se calculará tomando como base el 80% del volumen de agua extraída, al que se aplicará el 75% de la cuota que corresponda por metro cúbico de agua potable, conforme a la tarifa prevista en el artículo 196, fracción I, inciso b), del propio Código Financiero para tomas de agua de uso no doméstico y en caso de que la descarga sea menor al 80% del volumen de agua extraída, se podrá optar por determinar el tributo aplicando a la cantidad de agua efectivamente descargada en la red el 75% de la citada tarifa, lo que se traduce en la **aplicación de cuotas diversas según el nivel o rango dentro del que se ubique el contribuyente. Dicho sistema cumple con el principio de proporcionalidad tributaria, pues el monto del tributo a enterar guarda una relación directa con el grado de aprovechamiento o uso de un bien del dominio público -red de drenaje- al tomarse en cuenta el volumen de agua extraído o, en su caso, la cantidad descargada en ella y el uso que se le haya dado, y el empleo de una tarifa progresiva refleja, en esta hipótesis, el costo que para el Estado representa conceder el uso o aprovechamiento de la red de drenaje, que implica la inversión de**

¹⁰⁰ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Op. Cit. p. 75.

recursos para mantenerla en operación y en expansión, con el fin de satisfacer al universo de usuarios; además, con la aplicación de tal tarifa se persigue como fin extrafiscal, racionalizar el consumo del vital líquido, dado que el parámetro que servirá de base para su cálculo será el 80% del volumen de agua extraída, o bien, la cantidad de agua efectivamente descargada en la red, factores lógicamente relacionados.

Amparo en revisión 1900/95. Colgate Palmolive, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Mercedes Rodarte Magdaleno.

Amparo en revisión 1354/95. Uniroyal, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 1648/95. Chrysler de México, S.A. de C.V. 29 de septiembre de 1997. Mayoría de nueve votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 1695/95. Ariola, S.A. de C.V. 29 de septiembre de 1997. Mayoría de nueve votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

Amparo en revisión 251/96. Papelera Iruña, S.A. de C.V. 29 de septiembre de 1997. Mayoría de nueve votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Disidente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Homero Fernando Reed Ornelas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el nueve de julio en curso, aprobó, con el número 38/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a nueve de julio de mil novecientos noventa y ocho.

Nota: La votación señalada en el precedente relativo al amparo en revisión 251/96 se refiere al criterio planteado en la tesis.

De la anterior transcripción se desprende claramente que en el pago de la contribución denominada derecho, existe una inminente relación entre el grado de aprovechamiento que realice el usuario del servicio y el costo que implica para el Estado el proporcionarlo, es decir la inversión en recursos humanos y materiales para proveer el servicio de que se trate.

Igualmente resulta aplicable la siguiente tesis.

No. Registro: 196,933
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa, Constitucional
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
VII, Enero de 1998
Tesis: P./J. 3/98
Página: 54

DERECHOS POR SERVICIOS. SUBSISTE LA CORRELACIÓN ENTRE EL COSTO DEL SERVICIO PÚBLICO PRESTADO Y EL MONTO DE LA CUOTA.

No obstante que la legislación fiscal federal, vigente en la actualidad, define a los derechos por servicios como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, modificando lo consignado en el Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1966, el cual en su artículo 3o. los definía como "las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio", lo que implicó la supresión del vocablo "contraprestación"; debe concluirse que **subsiste la correlación entre el costo del servicio público prestado y el monto de la cuota**, ya que entre ellos continúa existiendo una íntima relación, al grado que resultan interdependientes, pues dicha contribución **encuentra su hecho generador en la prestación del servicio**. Por lo anterior, siendo tales características las que distinguen a este tributo de las demás contribuciones, para que cumpla con los principios de equidad y proporcionalidad que establece la fracción IV del artículo 31 constitucional, debe existir un razonable equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio, debiendo otorgarse el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, lo que lleva a reiterar, en lo esencial, los criterios que este Alto Tribunal ya había establecido conforme a la legislación fiscal anterior, en el sentido de que el establecimiento de normas que determinen el monto del tributo atendiendo al capital del contribuyente o a cualquier otro elemento que refleje su capacidad contributiva, puede ser correcto tratándose de impuestos, pero no de **derechos, respecto de los cuales debe tenerse en cuenta ordinariamente el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio**; y que la correspondencia entre ambos términos no debe entenderse como en derecho privado, de manera que **el precio corresponda exactamente al valor del servicio prestado, pues los servicios públicos se organizan en función del interés general y sólo secundariamente en el de los particulares**.

Amparo en revisión 963/92. Televisa, S.A. de C.V. y otra. 23 de febrero de 1995. Once votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 2506/88. Arancia Purina Proteínas, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teóduo Ángeles Espino.

Amparo en revisión 1577/94. Aída Patricia Cavazos Escobedo. 23 de mayo de 1995. Mayoría de ocho votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Juan N. Silva Meza. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

Amparo en revisión 1815/94. MVS Multivisión, S.A. de C.V. 18 de enero de 1996. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Amparo en revisión 1386/95. Bridgestone Firestone de México, S.A. de C.V. 21 de noviembre de 1996. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Genaro David Góngora Pimentel y Humberto Román Palacios. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Jorge Carezo Rivas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de enero en curso, aprobó, con el número 3/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de enero de mil novecientos noventa y ocho.

De esta última tesis podemos establecer la importancia de distinguir esta contribución con las demás, ello en virtud de que el pago de los derechos no es únicamente un impuesto fijado por el legislador de forma arbitraria, sino que atiende en primera instancia a las erogaciones que formule el Estado para prestar el servicio, es decir, el costo está íntimamente relacionado con el servicio proporcionado y el beneficio obtenido.

El maestro Carrasco señala las siguientes características de los derechos:

- Los derechos son contribuciones
- Los derechos deben estar establecidos en una ley.
- Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público deben pagarse derechos.
- Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación tienen que pagarse derechos.

Podemos decir que los derechos son las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir los

servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, por lo que la principal diferencia que se aprecia con los impuestos es que con estos últimos, no existe obligación inmediata por parte del sujeto activo de realizar alguna contraprestación en beneficio del contribuyente frente al pago del impuesto, y en los derechos es precisamente el hecho de que el Estado genere un gasto para prestar el servicio, lo que da origen a la obligación de cubrir un tributo por la prestación del servicio desarrollada por el sujeto activo en sus funciones para la mejora del bien común, convirtiéndose así en una contribución que reviste el carácter de contraprestación, pues se está obligado a ella en virtud de que se recibió un beneficio por parte del Distrito Federal.

Los derechos vienen a constituir el pago del precio por un servicio público que es controlado por el Estado, bajo las limitaciones y modalidades que establece la ley, son fijados unilateralmente, con carácter general obligatorio e impersonal.

El maestro Narciso Sánchez, hace referencia a las características de los derechos, que en resumen podemos decir que son las siguientes:

- a) Son contribuciones consecuencia del ejercicio de la autoridad del Estado y surgen como el pago obligado por recibir un servicio público, usar o aprovechar bienes del dominio público, sirven para financiar dichos servicios o mantener y modernizar el uso y aprovechamiento de bienes del estado.
- b) Como toda contribución debe fundarse en la ley.
- c) Su pago es obligatorio, pues una vez que se ha producido en la práctica el hecho generador, el Estado podrá exigirla de manera coercitiva, más aún en este caso, pues la falta del pago de los derechos, podría ocasionar no solo afectación a la hacienda pública, sino a los demás sujetos que se benefician con los servicios públicos, pues es de recordarse que lo recaudado se destina al mejoramiento o manutención de esos servicios.
- d) El hecho generador está constituido por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación o cuando se reciben los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

- e) Los derechos deben ser proporcionales y equitativos, esto es, que exista una correcta proporción entre el costo y los beneficios alcanzados por las personas que se benefician de los servicios o aprovechan los bienes del dominio público.
- f) El destino de los derechos, debe aprovecharse para pagar los gastos ocasionados por la instalación, conservación y modernización de los servicios motivo del tributo, así como para el mantenimiento de los bienes del dominio público.

3.2.3.- Contribuciones de Mejoras

Este rubro de contribuciones se ubica dentro de las especiales, y se define a su vez como una prestación establecida en la ley a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia de forma específica.

El maestro Hugo Carrasco señala lo siguiente respecto de la utilización de los ingresos provenientes de esta contribución:

“La contribución de mejoras debe utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el beneficio que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión, hacerlo sería un error grave de política fiscal, máxime que han existido obras por la introducción del metro y el anillo periférico, con un alto costo económico; además, sería imposible que los gobernados solventaran el costo de esas obras”¹⁰¹

Como ejemplo de las contribuciones de mejoras se puede citar la construcción de puentes, caminos, calles, parques, jardines, banquetas y guarniciones, entre otros.

¹⁰¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo. Op. Cit. p. 184.

3.2.4.- Productos y Aprovechamientos

Se entiende por aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, en materia de local se les define como los ingresos que percibe el Distrito Federal por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento, y de los que obtengan los organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

3.2.4.- Contribuciones Accesorias

Dichos conceptos se provocan por el pago extemporáneo de las contribuciones, ya sea porque el contribuyente no haya enterado en tiempo el importe de la obligación, es decir que lo haga voluntariamente, pero de manera extemporánea, o bien porque se haga exigible mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Como se ha expuesto las contribuciones se clasifican en la ley de las diversas formas ya anotadas, las determinaciones de tales contribuciones dan origen a cantidades líquidas consideradas como el crédito fiscal principal, sin embargo existen los accesorios que son establecidos en la ley como cantidades que siguen la suerte del principal, mismos que se detallan a continuación:

3.2.4.1.- Recargos

Se pagan por concepto de indemnización al fisco por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal.

La autoridad toma como base para la determinación de los recargos respectivos lo que para tal efecto señala el artículo 64 del Código Financiero del Distrito Federal que a la letra señala lo siguiente:

“**ARTICULO 64.-** La falta de pago de un crédito fiscal en la fecha o plazo a que se refiere el artículo 61 de este Código, dará lugar a que el crédito sea exigible, y deberán pagarse recargos en concepto de indemnización a la Hacienda Pública del Distrito Federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán conforme a una tasa que será 30% mayor de la que establezca la Asamblea en la Ley de Ingresos, para el caso de pago diferido o en parcialidades.

Los recargos se causarán hasta por cinco años por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, excepto cuando el contribuyente pague en forma espontánea en términos del artículo 584 de este Código, los créditos fiscales omitidos, caso en el cual el importe de los recargos no excederá de los causados en los últimos doce meses.

Cuando el contribuyente deba pagar recargos o las autoridades fiscales intereses, la tasa aplicable en un mismo periodo mensual o fracción de éste, será siempre la que esté en vigor al primer día del mes o fracción de que se trate, independientemente de que dentro de dicho periodo la tasa varíe.

Los recargos se calcularán sobre el total de las contribuciones o aprovechamientos previamente actualizados en términos del artículo 63 de este Código, excluyendo los propios recargos y cualquier otro accesorio. En los mismos términos se calcularán los recargos sobre otros créditos fiscales.

Salvo lo dispuesto en los artículos 66, fracción I, y 127 del presente Código, en ningún caso las autoridades fiscales podrán condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.”

De la transcripción anterior se desprende que si la actora incumplió con sus obligaciones, los recargos son una sanción lógica a favor de la Hacienda pública Local.

3.2.4.2.- Multas

Son sanciones de carácter pecuniario que se imponen al contribuyente con fines no recaudatorios, sino correctivos, por el incumplimiento de un deber por parte del gobernado y son determinadas en atención a la gravedad de la infracción cometida.

3.2.4.3.- Gastos de Ejecución

Son aquellos que tienen lugar por y con motivo de que al Estado le sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal; las personas físicas y morales están obligadas a sufragar los gastos inherentes a las diligencias respectivas, que en principio no debería utilizar, porque se habla de que en el Código Financiero del Distrito Federal se contempla que el contribuyente debe respetar el vínculo que nos obliga a la realización de una determinada conducta que es autodeterminarse, y que solo de manera excepcional la autoridad procederá a determinar los créditos fiscales, por lo que el Procedimiento Administrativo de Ejecución es un recurso que resulta costoso al Estado y no debería tener motivo de ser.

3.2.4.4.- Indemnización por cheques devueltos

Cuando la hacienda pública no pueda realizar el cobro de un cheque, se impondrá una indemnización *de 20%* por cada *cheque que sea* devuelto, por lo que si es recibido un cheque por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado por la institución bancaria, da lugar al cobro al contribuyente de 20% del valor de éste y se debe exigir independientemente de los demás ingresos a que tiene derecho la hacienda pública.

II.- Marco Constitucional del Derecho Tributario

Indudablemente es necesario el análisis de los preceptos constitucionales de aplicación en la materia tributaria en virtud de que de ellos deriva todo el sistema de imposición mexicano en sus ámbitos Federal, Estatal, Municipal y del Distrito Federal, en efecto la norma suprema contiene los principios generales que delimitan los parámetros bajo los cuales se deben crear los lineamientos específicos de aplicación fiscal, por lo que a continuación se plantea un estudio de los artículos 14, 16, 17 y 31 constitucionales cuyo contenido tiene aplicación directa en todo el orden jurídico tributario, toda vez que son de aplicación estricta desde los Códigos que regulan la materia, hasta las resoluciones administrativas que determinan tributos, así como el actuar jurisdiccional al resolver las contradicciones que surjan de la imposición de tributos.

Al respecto el doctrinario Norberto J. Godoy señala lo siguiente:

“Ahora bien, tanto las leyes, los decretos reglamentarios, los simples decretos, las resoluciones ministeriales y las de los órganos de aplicación —que constituyen en *sí normas jurídicas generales*—, como las resoluciones determinativas de impuestos y/o que apliquen sanciones tributarias y también los precedentes judiciales —que constituyen ambos *normas jurídicas individuales*—, deben adecuarse a lo determinado por otras normas jurídicas generales que se hallan en las constituciones provinciales y en la Constitución Nacional —dependiendo esto último de la organización institucional del Estado nacional que se tenga en consideración—, en cuanto ello sea operativo para la materia tributaria.”¹⁰²

En el mismo sentido el autor Adolfo Arrijoja señala que:

“Consecuentemente, los principios que en materia tributaria aparecen consignados en la constitución representan las guías supremas de todo

¹⁰² **GODOY J.** Norberto, Teoría General del Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina. 1992. P. 80.

el orden jurídico-fiscal, debido a que las normas que integran dicho orden deben reflejarlos y respetarlos en todo momento, ya que de lo contrario asumirán caracteres de inconstitucionalidad y, por ende, carecerán de validez jurídica, estando los afectados por tales disposiciones facultados para interponer el correspondiente Juicio de Amparo y evitar así que les sea aplicada cualquier norma que contravenga los principios rectores que la Ley Suprema Consagra.”¹⁰³

Luego entonces podemos concluir que todo ordenamiento tributario de menor jerarquía debe respetar en cualquier momento lo preceptuado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que de no hacerlo se estaría frente a un acto de autoridad del cual se reclamaría su ilegalidad; todo ello con la finalidad de preservar el estado de derecho que permite la convivencia armónica entre los individuos.

De las anteriores líneas se deriva la importancia del presente capítulo, pues resulta fundamental el estudio de los principios rectores de la materia tributaria consagrados en la ley suprema para así tener un punto de vista acertado sobre el previo pago como requisito de procedencia para la interposición del medio de defensa intentado en contra de las resoluciones fiscales definitivas del Distrito Federal.

1.- Segundo párrafo del artículo 14 de la Carta Magna, consagra la garantía de audiencia.

El Estado debe ejercer su potestad tributaria para hacerse de los recursos suficientes para su administración y desarrollo, por lo que en anteriores líneas se trató el tema de la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público,¹⁰⁴ obligación establecida en la ley suprema; sin embargo no podemos olvidar que la facultad del mismo para recaudar los tributos, siempre debe ajustarse a un marco de legalidad que comienza con las protecciones que la Constitución brinda a los gobernados a través de los preceptos que establecen las garantías que limitan la actuación de la autoridad frente a ellos, en síntesis la potestad tributaria del Estado no puede ejercerse si no es dentro de las disposiciones

¹⁰³ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, 18ª Edición, México, Themis, 2004. p. 245.

¹⁰⁴ Ver Supra p.14

establecidas en la Carta Fundamental, pues de lo contrario se hablaría de una actuación ilegal por parte de este último.

Al respecto el maestro Ignacio Burgoa establece lo siguiente:

“El Estado, al desplegar su actividad de imperio, al asumir su conducta autoritaria, imperativa y coercitiva, necesariamente afecta la esfera o ámbito jurídico que se atribuye a cada sujeto como gobernado, bien sea en su aspecto de persona física o de entidad moral. Todo acto de autoridad, emanado por esencia del Estado y desempeñado por los diferentes órganos autoritarios estatales creados por el orden de derecho, tiene como finalidad inherente, implícita, imponerse a alguien de diversas maneras y por distintas causas; es decir, todo acto de autoridad debe afectar a alguna persona moral o física en sus múltiples derechos: vida, propiedad, libertad, etc.

Dentro de un régimen jurídico, esto es, dentro de un sistema en que impere el derecho, bien bajo un carácter normativo legal o bajo un aspecto consuetudinario, esa afectación de diferente índole y de múltiples y variadas consecuencias que opera en el status de cada gobernado, debe obedecer a determinados principios previos, llenar ciertos requisitos, en síntesis, debe estar sometida a un conjunto de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válida desde el punto de vista del derecho.

Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente, desde un punto de vista jurídico, la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Estas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de

sus derechos subjetivos. Por ende, un acto de autoridad que afecte el ámbito jurídico particular de un individuo como gobernado, sin observar dichos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias previos, no será válido a la luz del Derecho.”¹⁰⁵

De lo antes transcrito concluimos que las garantías de seguridad jurídica son las que limitan las actividades Estado, entre ellas el ejercicio de la potestad tributaria, frente a las posesiones y derechos del gobernado, por lo que cualquier acto contrario a las mismas, no puede ser considerado legal.

El precepto que se analiza en este punto, es parte de las garantías de seguridad jurídica que a saber del autor Luis Bazdresch se encarga de lo siguiente:

“La garantía del derecho humano de seguridad jurídica protege esencialmente la dignidad humana y el respeto de los derechos personales, patrimoniales y cívicos de los particulares en sus relaciones con la autoridad...”¹⁰⁶

El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su párrafo segundo dispone:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.”¹⁰⁷

La anterior transcripción da origen a la llamada garantía de audiencia, que a saber de muchos autores es la principal defensa que tiene un gobernado frente a los actos de autoridad, toda vez que es necesario como requisito previo para cualquier afectación del

¹⁰⁵ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Las Garantías Individuales, 37ª edición, Editorial Porrúa, México 2004. p. 504.

¹⁰⁶ **BAZDRESCH**, Luis. Garantías Constitucionales, Editorial Trillas, México 1990. p. 162.

¹⁰⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

governado, por parte del Estado, deba existir la acción de los tribunales competentes que puedan validar la privación en sus propiedades, posesiones o derechos.

La garantía de audiencia ha sido desglosada por la doctrina en diferentes hipótesis, pues de su texto se observa que para que se cumpla con la misma, se deberá atender a lo siguiente:

- a) Antes de ejecutar cualquier acto privativo en contra de alguna persona, se debe seguir un juicio es la garantía de “Juicio previo”.
- b) Que el juicio se substancie ante tribunales previamente establecidos, “Preexistencia de órganos juzgadores”.
- c) Que durante juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento “Satisfacción de las formalidades procedimentales”.
- d) Que la resolución al juicio se dicte conforme leyes que se hayan emitido para tal efecto, es decir que las leyes alusivas a los hechos que se juzgan sean de existencia previa, “Principio de irretroactividad”.

1.1.- Procedimientos privativos de derechos en materia tributaria.

Para comprender el alcance de la garantía que se estudia, resulta fundamental conocer previamente lo que podemos entender como el acto de autoridad privativo de derechos o posesiones, pues la garantía de audiencia es concebida precisamente para proteger a los gobernados frente a ese tipo de actos.

Al respecto resulta ilustrativo el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde se establece la diferencia entre acto privativo y de molestia, así como las garantías constitucionales que limitan la actuación del Estado al emitir cada uno de ellos:

No. Registro: 200,080
Jurisprudencia
Materia(s): Común

Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: IV, Julio de 1996
Tesis: P./J. 40/96
Página: 5

ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.

El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo Ordenamiento Supremo determina, en su primer párrafo, que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. **Por consiguiente, la Constitución Federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.** En cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando preceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquellos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. **Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si por su propia índole tiende sólo a una restricción provisional.**

Amparo en revisión 1038/94. Construcciones Pesadas Toro, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1074/94. Transportes de Carga Rahe, S.A. de C.V. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 1150/94. Sergio Quintanilla Cobián. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Susana Alva Chimal.

Amparo en revisión 1961/94. José Luis Reyes Carbajal. 24 de octubre de 1995. Mayoría de diez votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 576/95. Tomás Iruegas Buentello y otra. 30 de octubre de 1995. Mayoría de nueve votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teóduo Angeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veinticuatro de junio en curso, aprobó, con el número 40/1996, la tesis de jurisprudencia que antecede. México, Distrito Federal, a veinticuatro de junio de mil novecientos noventa y seis.

De lo anterior tenemos que el acto privativo siempre constituye una actuación de la autoridad que produce una disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, al respecto el doctrinario Ignacio Burgoa, establece:

“La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma u menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho...pero para que éste sea privativo, se requiere que tales resultados sean, además, la finalidad definitiva perseguida, el objetivo último a que en sí mismo tal acto propenda, y no medios o conductos para que a través del propio acto de autoridad o de otro u otros, se obtengan fines distintos.

...

En conclusión, si la privación de un bien material o inmaterial, bajo los aspectos indicados anteriormente es la finalidad connatural perseguida por un acto de autoridad, éste asumirá el carácter de privativo; por el contrario, si cualquier acto autoritario, por su propia índole, no tiende a dicho objetivo,

sino que la privación que origina es sólo un medio para lograr otros propósitos, no será acto privativo sino de molestia...”¹⁰⁸

La definitividad es la principal característica de los actos privativos, eso es que el acto que pretenda agraviar al gobernado debe perseguir como último fin la privación y no solo buscarla de manera temporal, la distinción que se formula es porque la garantía de audiencia previa, tutelada en el párrafo segundo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, únicamente rige respecto de los actos privativos, los que en sí mismos constituyen un fin, cuyos efectos de privación son definitivos y no provisionales. Efectivamente es necesaria la distinción entre un acto privativo y uno de molestia toda vez que como del criterio jurisprudencial antes transcrito se desprende, cada uno de estos actos es regulado por una garantía distinta, pues los actos de molestia son tutelados por la garantía de legalidad establecida en artículo 16 de la Ley Suprema, mismo que será analizado en el punto 2 de este capítulo.

Conforme al segundo párrafo del artículo 14 constitucional, los bienes jurídicos tutelados por la garantía de audiencia son la vida, la libertad, la propiedad, la posesión y los derechos del gobernado, entonces podemos decir que si algún acto de autoridad fiscal pretende privar al gobernado respecto esos bienes, deberá atender a la garantía de audiencia descrita en el artículo 14 constitucional.

El autor Daniel Diep Diep establece acerca del tema:

“En tal virtud, las autoridades tributarias que procedan a juicio en contra de un gobernado que hubiese incumplido con sus obligaciones respectivas y al que, además, venzan en dicho juicio, podrán desposeerle de la libertad, de sus bienes, o de ambos conceptos, pudiendo consistir los bienes en objetos muebles o inmuebles, derechos sobre ellos o derechos en sí de los que hubiere adquirido posesión legal (autoría, nombres comerciales, marcas, etc.)”¹⁰⁹

¹⁰⁸ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op. Cit. pp. 538 y 539.

¹⁰⁹ **DIEP DIEP**, Daniel. El tributo y la constitución. Editorial PAC, México 2000. p. 139.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la garantía de audiencia en materia tributaria tiene un tratamiento especial a las demás materias, ello atiende a la fundamental importancia que tienen los impuestos para el sostenimiento del Estado Mexicano, resultan claros los siguientes criterios:

Localización:
Séptima Época
Instancia: Pleno
Fuente: Apéndice 2000
Tomo I, Const., Jurisprudencia Suprema Corte de Justicia de la Nación
Página: 141
Tesis: 110
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional

AUDIENCIA, GARANTIA DE, EN MATERIA IMPOSITIVA. NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.

Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y **la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente**, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.

Séptima Época, Primera Parte: Volumen 53, página 37. Amparo en revisión 5032/69. Fábricas de Aceites "La Rosa", S.A. 2 de mayo de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Manuel Rivera Silva.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 250/58. Guadalupe de Landa Escandón y coagraviados. 3 de julio de 1973. Unanimidad de quince votos. Ponente: Mario G. Rebolledo.

Volumen 55, página 39. Amparo en revisión 6714/57. María Teresa Chávez Campomanes y coagraviados. 10 de julio de 1973. Unanimidad de dieciocho votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.

Volumen 58, página 38. Amparo en revisión 6194/57. Ana Shapiro de Zundeleovich. 9 de octubre de 1973. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Volumen 66, página 49. Amparo en revisión 1229/59. José Martínez Moure. 6 de junio de 1974. Unanimidad de quince votos. Ponente: Abel Huitrón y A.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, página 93, Pleno, tesis 79

En el siguiente criterio pretende explicar el motivo por el cual se adopta la distinción para la materia tributaria en la aplicación de la garantía de audiencia.

No. Registro: 921,108

Tesis aislada

Materia(s):Constitucional

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Apéndice (actualización 2002)

Tomo: Tomo I, Const., P.R. SCJN

Tesis: 36

Página: 258

Genealogía:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, página 446, Segunda Sala, tesis 2a. LXXII/2002.

AUDIENCIA PREVIA. LA EXCEPCIÓN A DICHA GARANTÍA, TRATÁNDOSE DE LA MATERIA TRIBUTARIA, OPERA ÚNICAMENTE RESPECTO DE ACTOS RELACIONADOS CON CRÉDITOS FISCALES DERIVADOS DE LA FALTA DE PAGO DE UNA CONTRIBUCIÓN O DE SUS ACCESORIOS.-

Del análisis de las ejecutorias que integran la jurisprudencia de este Alto Tribunal publicada con el número 110, en la página 141, del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", se advierte que en ellas se sostuvo que, **en atención a que el cobro de las contribuciones resulta indispensable para el sostenimiento de las instituciones del Estado, así como para la prestación de diversos servicios públicos que están a cargo de diferentes órganos de éste, la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a que previamente se escuche a los gobernados que se ubican en las hipótesis de hecho que dan lugar al cobro de alguna contribución, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.** En este tenor, toda vez que el referido criterio jurisprudencial constituye una excepción al principio general que deriva de la interpretación del artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe estimarse que únicamente es aplicable respecto de los actos de las autoridades hacendarias que tienen como finalidad realizar la

determinación o el cobro de contribuciones y sus accesorios, es decir, de las prestaciones patrimoniales de carácter público que, regidas por lo dispuesto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Norma Fundamental, son establecidas por los órganos del Estado que están dotados de potestad tributaria y tienen como finalidad fundamental sustentar el gasto público, así como respecto de las diversas prestaciones que se generen como consecuencia de la falta de pago oportuno de aquéllas; es decir, la excepción a la garantía de audiencia previa que rige en materia tributaria únicamente es aplicable respecto del cobro de contribuciones, mas no en relación con otras prestaciones patrimoniales que en el ámbito federal, según lo dispuesto en el artículo 4o., párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, también dan lugar a la generación de créditos fiscales.

Amparo directo en revisión 21/2001.-Super Panificadora y Abarrotes La Viana, S.A.-12 de abril de 2002.-Mayoría de tres votos.-Disidentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero.-Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia.-Secretario: Rafael Coello Cetina.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, julio de 2002, página 446, Segunda Sala, tesis 2a. LXXII/2002

De los criterios que anteceden podemos establecer que la garantía de audiencia en materia fiscal y específicamente en la imposición de tributos, se encuentra reservada a los medios de defensa, esto es el gobernado gozará de la garantía en cita hasta que se haya determinado un crédito en su contra, pues es hasta ese momento en el que surge un acto privativo.

Una vez más se reafirma el criterio de la Corte respecto de la Garantía de Audiencia en la siguiente tesis:

Registro No. 192771
Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta X, Diciembre de 1999
Página: 8
Tesis: P./J. 137/99
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS OBLIGACIONES FISCALES. EL ARTÍCULO 51 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL

NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE AUDIENCIA.

El hecho de que en el indicado precepto legal se haya suprimido la instancia de inconformidad en contra del oficio de observaciones formulado por las autoridades fiscales, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación que establece el diverso artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, no implica que se prive al particular afectado de la oportunidad de defensa, **ya que dicho oficio de observaciones no constituye un acto privativo, sino de molestia, que únicamente requiere el cumplimiento de las formalidades previstas en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**; en tanto que el procedimiento de investigación de gabinete, comúnmente denominado "revisión de escritorio", sólo tiene la finalidad de establecer la certeza de los actos u omisiones concernientes a la situación fiscal del causante, mismos **que podrán motivar la resolución liquidadora definitiva, pero no obligan al particular por sí solos, puesto que no constituyen resolución fiscal**. Cabe agregar que el citado artículo 51, en su texto vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y seis, implanta nuevamente la instancia de inconformidad, lo que confiere mayor seguridad jurídica al procedimiento de investigación.

Contradicción de tesis 52/97. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito. 18 de octubre de 1999. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el dieciséis de noviembre en curso, aprobó, con el número 137/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a dieciséis de noviembre de mil novecientos noventa y nueve.

El tratadista Ignacio Burgoa realiza el estudio del criterio adoptado por la Corte, estableciendo en su libro de "Las garantías individuales" que es una excepción a la audiencia previa que además de que atiende a factores económicos y políticos, también lo hace a una razón constitucional, pues considera que las actuaciones previas a la determinación del crédito no constituyen propiamente actos privativos:

"Puede inferirse fácilmente que el anterior criterio responde a las ideas expuestas por Vallarta tendientes a estimar que la facultad económico-coactiva no es contraria al artículo 14 constitucional, atendiendo a la necesidad, urgencia y premura con que el Estado debe proceder para fijar y recaudar los impuestos, que entrañan obligaciones públicas individuales

de carácter económico y cuyo cumplimiento está directamente destinado a sufragar los gastos públicos de muy variada índole, objetivo éste que no se lograría con la ductilidad y prontitud que su consecución requiere; si se observara previamente a tales actos la garantía de audiencia. Pero prescindiendo de estas consideraciones, que estimamos atingentes, existe una razón de carácter estrictamente constitucional para apoyar la inoperancia de la garantía de audiencia en el caso que tratamos. Ya hemos afirmado que el acto de autoridad condicionado por la citada garantía es un acto de privación. Ahora bien, la determinación de un tributo y su cobro no presentan esta naturaleza en sentido estricto, puesto que se traducen en prestaciones de dar que se imponen a los causantes sin que en sí mismas impliquen la desposesión de un derecho o de un bien que se comprenda dentro de su esfera jurídica. Si esas prestaciones no se realizan o hacen efectivas, la autoridad fiscal ejerce la facultad económico-coactiva, la cual culmina con el remate y adjudicación de los bienes o derechos del causante que se hayan secuestrado administrativamente para asegurar los intereses fiscales. Tales actos sí revisten el carácter de actos de privación, pues mediante ellos se reduce o merma la esfera jurídica sujeto contra quien se hubiesen ejecutado. Por esta causa, antes de que se efectúen sí debe otorgarse al causante que haya incurrido en impago de las prestaciones fiscales, las oportunidades defensivas y probatoria en que radica la esencia de la garantía de audiencia, sin que ésta deba ser observable con antelación al señalamiento del tributo y a su cobro, con el cual se inicia el desempeño de la citada facultad. Esta aserción no implica que con posterioridad a la fijación de un impuesto o de cualquiera otra gabela fiscal, el causante no tenga el derecho de impugnarla mediante los recursos ordinarios o medios de defensa legal procedentes, e inclusive, a través de la acción de amparo si esos recursos o medios legales no se establecen normativamente.”¹¹⁰

¹¹⁰ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op.cit. p. 561.

En un magnífico análisis, el Ministro Azuela Güitron, señala que el criterio para que la garantía de audiencia se presente con posterioridad a la determinación de una obligación fiscal atiende a lo siguiente:

“...el criterio que responde a una razón de orden público; no es caprichoso el que las resoluciones emitidas por las autoridades gocen de presunción de validez; y ahí, podría añadirse, vienen todas las justificaciones de la facultad económico coactiva. No se trata de recaudar recursos para fines particulares sino que se recaudan recursos para cubrir los gastos públicos y esto no puede implicar que se oiga previamente al gobernado; se establecen todos los mecanismos idóneos para que el gobernado pueda defenderse, pero con posterioridad a la resolución que lo afecta, que es la resolución determinante del crédito fiscal...”

El problema, en materia tributaria, es que mientras no haya una resolución que te vincule a su cumplimiento, en nada se te ha afectado, porque lo importante es que haya audiencia posterior, en la que tengas oportunidad para garantizar tu crédito, pagar bajo protesta, pelear y ahí aportar todos los elementos que quieras...mientras no haya algo que te afecte de manera definitiva en tu patrimonio, no se exige audiencia, ya que ésta se otorga a través de los medios de defensa posteriores y medios ordinarios; esto, además, es lo que da vida al contencioso administrativo, a los juicios de anulación que tratan precisamente de acatar la jurisprudencia de la Corte al establecer que lo importante es que se dé el medio adecuado de defensa aunque éste sea posterior...”¹¹¹

De las anteriores consideraciones podemos desprender las siguientes conclusiones:

1.- La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, tutela al gobernado exclusivamente en contra de actos privativos de la autoridad, propiamente

¹¹¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación. “La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal”, Constitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación. Serie Debates Pleno, México 1997. p.p. 17, 33 y 37.

aquellos que llevan como finalidad el producir un menoscabo contra la vida, libertad, propiedades, posesiones y derechos.

2.- Esta garantía en materia fiscal, opera de manera posterior a la determinación de un crédito fiscal, toda vez que antes de su nacimiento, no existe un acto privativo sino solamente se puede hablar de un acto de molestia, toda vez que las actuaciones de la autoridad previas a la liquidación de la contribución no tienden a privar al particular de algún derecho, sino que solamente son parte de la función investigadora y su legalidad esta sujeta a los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional¹¹², por lo que es hasta la determinación del crédito cuando se configura el acto privativo.

3.- La audiencia está inmersa en los medios de defensa en contra de la determinación, pues con la interposición de los mismos, se pueden verter los argumentos en contra del crédito a cargo del contribuyente, así como exhibir pruebas que serán valoradas para acreditar la posible ilegalidad del acto, entonces el recurso administrativo y el juicio de nulidad constituyen los medios de defensa de los particulares y propiamente las vías establecidas en la ley para el ejercicio de la garantía de audiencia.

4.- La excepción en materia tributaria para que la audiencia se lleve a cabo hasta después de la determinación de un crédito, atiende a factores sociales, pues en todo momento es tutelada la facultad del Estado de allegarse los recursos necesarios para su funcionamiento; los gastos públicos tienen que ser sufragados a toda costa, de lo contrario se provocaría un caos social por la falta de servicios públicos, y las contribuciones son parte fundamental para lograr ese fin, por lo que si se diera al particular audiencia en contra de cualquier acto previo a la determinación, se entorpecería el procedimiento de recaudación y la liquidación se retrasaría en perjuicio del fisco y en consecuencia se verían minados los ingresos públicos.

¹¹² Ver Infra p. 109.

2.- Garantía de legalidad establecida en el artículo 16 de la Constitución párrafo primero, sus elementos.

El primer párrafo del artículo en cita establece:

“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.”

Ese precepto comprende en su párrafo inicial una garantía de seguridad jurídica, que establece como regla general que cualquier molestia dirigida a la persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, debe provenir de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal de tal perturbación.

El artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece la protección que tienen todas las personas que se encuentran en el territorio nacional frente a los actos de molestia que emitan las autoridades en su perjuicio; esto es, la garantía de legalidad es aplicable a cualquier acto de autoridad que afecte o infrinja alguna molestia a los particulares, sin que necesariamente sea privativo de sus derechos.

En este punto cabe hacer referencia a que algunos autores señalan que un acto privativo constituye inminentemente uno de molestia, por lo que el privativo además de sujetarse a la garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, debe de atender a los requisitos de legalidad referidos en el precepto número 16 de la Ley Suprema, lo que nos parece acertado, pues todo acto de privación lleva implícita una molestia, sin embargo hay actos que causan molestia y no necesariamente terminarán ocasionando una privación.

En este sentido se analizarán las condiciones fundamentales que deben cumplir todos los actos de molestia, consistentes en que el acto sea emitido por autoridad competente, que conste en forma escrita y se encuentre debidamente fundado y motivado.

2.1.- Mandamiento escrito

El autor Alberto Rojas Caballero indica que este requisito se refiere a la forma que debe guardar el acto de autoridad, al señalar lo siguiente:

“Es el primer requisito sine qua non de la garantía de legalidad. La orden de molestia debe constar en mandamiento escrito. Este presupuesto tiene que ver con la forma del acto y consiste en que el mandamiento o la orden de la autoridad, que debe hacerse por escrito, no tolerándose por el constituyente los mandamientos orales que impiden conocer y probar el contenido y alcance total y preciso del acto, y la calidad de quien lo emite, obstaculizando así el derecho del gobernado de cerciorarse respecto de la legitimidad de la orden y la posibilidad de defenderse y la prueba preconstituida en favor del gobernado de que se han acatado las demás subgarantías.

Pero no basta que la orden aparezca en un documento, sino que además debe estar firmado autógrafamente para satisfacer plenamente esta formalidad y entregarse al destinatario copia del mismo, mediante el procedimiento que prevenga la ley, todo ello, a fin de darle a conocer en forma cabal y completa el contenido de la providencia que permita la defensa y su posterior impugnación.”¹¹³

En este tenor podemos indicar que la forma escrita de los actos de autoridad permite tener la certeza sobre la existencia del acto, así como de su contenido y alcances, al tener plasmada la voluntad de la autoridad en un documento, el afectado puede conocer claramente quien es el emisor del mismo, cual es su contenido y sus consecuencias sobre su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones.

Esta certeza de la existencia del acto solo puede satisfacerse cuando el mandamiento escrito contiene la firma autógrafa de la autoridad que lo emite, pues únicamente cuando

¹¹³ **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. “Las garantías individuales en México, su interpretación por el Poder Judicial de la Federación”. Editorial Porrúa. México 2002. p. 319.

el propio autor del acto de molestia plasma su voluntad mediante su firma, podemos tener seguridad de la autenticidad del documento.

Lo anterior tiene apoyo en la siguiente tesis judicial.

No. Registro: 188,221
Tesis aislada
Materia(s): Común
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XIV, Diciembre de 2001
Tesis: VI.1o.P.20 K
Página: 1730

FIRMA, FALTA DE, EN UN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en donde **dicho mandamiento escrito, para acreditar que proviene de autoridad competente, deberá estar firmado por quien esté facultado para ello, por ser la firma el signo gráfico con que se valida la intervención de las personas en cualquier acto jurídico** y, por ende, con la cual se autentifica dicho mandamiento; por lo que en caso de que tal escrito, aun encontrándose fundado y motivado, no esté firmado por la autoridad competente, será violatorio de garantías.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 248/2001. 16 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Vélez Barajas. Secretario: Juan Carlos Ramírez Benítez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-2, febrero de 1995, página 342, tesis VI.1o.143 C, de rubro: "FIRMA. LA FALTA DE ELLA EN UN MANDAMIENTO DE AUTORIDAD IMPLICA VIOLACIÓN DE GARANTÍAS."

Entonces podemos observar que la firma autógrafa permite que el afectado por el acto de molestia conozca si quien emite el acto es competente para tal efecto y si el mismo tenía la voluntad de emitirlo, pues aún si existiera una firma en el documento, pero está no

fuera de puño del autor, no podríamos decir que dicho acto es válido, toda vez que no habría certeza de que la autoridad manifestó su consentimiento para emitir el mismo, en este sentido podemos citar el siguiente criterio.

No. Registro: 196,659
Tesis aislada
Materia(s): Común
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VII, Marzo de 1998
Tesis: VI.2o.115 K
Página: 790

FIRMA FACSIMILAR. EL DOCUMENTO EN QUE SE CONTIENE CARECE DE VALIDEZ.

De la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, del vocablo firma, consistente en: "El nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena para darle autenticidad o para obligarle a lo que en él se dice.", **se concluye que el documento en que aparece una firma facsimilar carece de validez, habida cuenta de que ésta consiste en una imitación o reproducción de la firma autógrafa, por lo que en esa hipótesis no es posible atribuir la autoría de tal documento a la persona cuya firma en facsímil fue estampada, pues es evidente que el sello en que se contiene pudo inclusive asentarse sin su consentimiento.**

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 35/97. Efrén Hernández Romero. 15 de enero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Loranca Muñoz. Secretario: Alfonso Gazca Cossío.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Segunda Parte-1, página 301, tesis de rubro: "FACSIMIL DE LA FIRMA O RÚBRICA, EN LA PRUEBA DOCUMENTAL. VALOR DE ÉSTA."

El maestro Ovalle Fabela señala que para completar las condiciones que se requieren para cumplir la subgarantía de mandamiento escrito, es necesario que el mismo sea notificado al destinatario:

“Para que se pueda cumplir con la finalidad de la exigencia del documento escrito, es necesario que aquél se notifique adecuadamente

al afectado, a quien, además, se debe entregar precisamente el documento escrito, con la firma autógrafa de la autoridad competente.”¹¹⁴

Efectivamente como lo aprecia el autor en cita, se ha venido señalando que la firma autógrafa es el elemento sustancial para dar valor al mandamiento de la autoridad, por lo que lógicamente es el original con dicha firma, el que debe ser entregado al particular a quien se dirige el acto.

Al respecto es aplicable la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 206,419
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación
Tomo: 56, Agosto de 1992
Tesis: 2a./J. 2/92
Página: 15
Genealogía:
Apéndice 1917-1995, Tomo III, Primera Parte, Materia Administrativa, tesis 468, página 340.

FIRMA FACSIMILAR. DOCUMENTOS PARA LA NOTIFICACION DE CREDITOS FISCALES.

Esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido reiteradamente el criterio de que de conformidad con lo dispuesto por los artículos 14 y 16 de la Constitución General de la República, **para que un mandamiento de autoridad esté fundado y motivado, debe constar en el documento la firma autógrafa del servidor público que lo expida y no un facsímil, por consiguiente, tratándose de un cobro fiscal, el documento que se entregue al causante para efectos de notificación debe contener la firma autógrafa**, ya que ésta es un signo gráfico que da validez a los actos de autoridad, razón por la cual debe estimarse que no es válida la firma facsimilar que ostente el referido mandamiento de autoridad.

Contradicción de tesis. Varios 16/90. Entre las sustentadas por el Primero y Segundo Tribunales Colegiados del Sexto Circuito. 21 de noviembre de

¹¹⁴ **OVALLE FABELA**, José. Garantías Constitucionales del Proceso. Editorial Oxford, 2ª edición. México 2002. p. 277.

1991. Mayoría de 4 votos. Disidente: Carlos de Silva Nava. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Víctor Hugo Mendoza Sánchez.

Tesis de Jurisprudencia 2/92. aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión privada de veintinueve de junio de mil novecientos noventa y dos, por unanimidad de cinco votos de los señores ministros: Presidenta Fausta Moreno Flores, Atanasio González Martínez, Carlos de Silva Nava, Noé Castañón León y José Manuel Villagordoa Lozano.

2.2.- Autoridad competente.

Los actos de molestia por mandato constitucional, no pueden ser emitidos por cualquier autoridad, sino que deben emitirse por la autoridad a la que una norma tributaria le reconoce la competencia para ello.

El doctrinario Miguel Carbonell diferencia dos sentidos en que puede ser entendida la competencia:

“La competencia entonces supone tanto un requisito positivo como uno en sentido negativo. Desde un punto de vista positivo, un acto de autoridad puede ser emitido cuando el ordenamiento le reconozca la competencia para ello a una determinada autoridad. Desde un punto de vista negativo, esa determinación competencial a favor de una autoridad hace imposible que cualquier otra pueda dictar el acto en cuestión.”¹¹⁵

Tenemos que si la ley le da competencia a una autoridad para emitir ciertos actos de molestia, lleva implícito el hecho de que otras autoridades no podrán emitirlos, bajo la premisa de que la autoridad solo puede realizar lo que la ley le permite.

El maestro Ignacio Burgoa concluye al respecto:

“En conclusión, la garantía de la competencia autoritaria a que se refiere el artículo 16 constitucional, concierne al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a determinado órgano del Estado, de tal suerte

¹¹⁵ **CARBONELL**, Miguel. Los Derechos Fundamentales en México. Editorial Porrúa. México 2005. p. 698.

que si el acto de molestia emana de una autoridad que al dictarlo o ejecutarlo se excede de la órbita integrada por tales facultades, viola la expresada garantía, así como en el caso de que, sin estar habilitada constitucionalmente para ello, causa una perturbación al gobernado en cualesquiera de los bienes jurídicos señalados en dicho precepto.”¹¹⁶

En efecto si la autoridad emisora del acto de molestia no tiene competencia establecida en ley para formular tal acto, el mismo será ilegal y en consecuencia el particular afectado por el acto, podrá solicitar que sea declarado nulo.

El fundamento donde se sustenta la competencia de la autoridad emisora del acto de molestia debe hacerse del conocimiento del gobernado, para no dejársele en estado de indefensión, al ignorar si es o no una autoridad autorizada por la ley para actuar en ese sentido; la forma de evitar tal circunstancia es realizando la cita de los preceptos legales en el mismo acto de molestia que facultan a la autoridad para realizar el mismo, pues de lo contrario sería de difícil acceso para el gobernado conocer dicha normatividad; en lo referente podemos señalar el siguiente criterio jurisprudencial.

Registro No. 203903

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
II, Noviembre de 1995

Página: 338

Tesis: I.2o.A. J/6

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

COMPETENCIA. FUNDAMENTACION DE LA.

Haciendo una interpretación conjunta y armónica de las garantías individuales de legalidad y seguridad jurídica que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales, se advierte que los actos de molestia y privación requieren, para ser legales, entre otros requisitos, e imprescindiblemente, que sean emitidos por autoridad competente y cumpliéndose las formalidades esenciales que les den eficacia jurídica; lo que significa que **todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello está legitimado, expresándose como parte de las formalidades esenciales, el carácter con que la**

¹¹⁶ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op. Cit. p. 601.

autoridad respectiva lo suscribe y el dispositivo, acuerdo o decreto que le otorgue tal legitimación, pues de lo contrario se dejaría al afectado en estado de indefensión, ya que al no conocer el apoyo que faculta a la autoridad para emitir el acto, ni el carácter con que lo emita, es evidente que no se le otorga la oportunidad de examinar si la actuación de ésta se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, y si éste es o no conforme a la ley, para que, en su caso, esté en aptitud de alegar, además de la ilegalidad del acto, la del apoyo en que se funde la autoridad para emitirlo en el carácter con que lo haga, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecua exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley secundaria o con la Ley Fundamental.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 1932/89. Sistemas Hidráulicos Almont, S.A. 29 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Marcos García José.

Amparo directo 842/90. Autoseat, S.A. de C.V. 7 de agosto de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Gamaliel Olivares Juárez.

Amparo en revisión 2422/90. Centro de Estudios de las Ciencias de la Comunicación, S.C. 7 de noviembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Antonieta Azuela de Ramírez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo directo 2182/93. Leopoldo Alejandro Gutiérrez Arroyo. 20 de enero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García.

Amparo directo 1102/95. Sofía Adela Guadarrama Zamora. 13 de julio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Amado Yáñez. Secretario: Mario Flores García.

Véase: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo 77, mayo de 1994, página 12, tesis por contradicción P./J. 10/94 de rubro "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD."

2.3.- Debida fundamentación y motivación.

Ambos requisitos deben cumplirse en todos los actos de autoridad, pues a saber de diversos autores son los de mayor protección para el gobernado, en virtud de ello, en la práctica es recurrente la cita de alguna violación a cualquiera de esos requisitos de legalidad en la interposición de los medios de defensa.

A saber del maestro Miguel Carbonell a esos principios atienden a lo siguiente:

“Lo que se intenta evitar es la arbitrariedad de los poderes públicos, al exigir que los actos de autoridad se emitan solamente cuando: a) cuenten con respaldo legal para hacerlo (fundamentación); y b) se haya producido algún motivo para dictarlos (motivación). Tanto la fundamentación como la motivación deben constar en el escrito en el que se asienta el acto de autoridad. Un acto de cualquier poder público que no esté motivado y fundado es, por ese sólo hecho, arbitrario.”¹¹⁷

El autor Alberto Rojas Caballero concluye respecto al tema lo siguiente:

“La fundamentación y la motivación de la causa legal de cualquier acto, son elementos que deben concurrir necesariamente al ser complementarias y dependientes, pues de faltar cualquiera de ellas el acto es violatorio del artículo 16 constitucional. En efecto, si la autoridad propone como aplicables ciertos preceptos al caso concreto, la motivación viene a ser el juicio que racionalmente demuestra la procedencia de esa regla en especial.”¹¹⁸

Tenemos entonces que la fundamentación es el señalamiento que realice la autoridad de los preceptos aplicables al caso concreto, es señalar en el cuerpo del acto de molestia los preceptos legales que lo sustentan, mientras que motivarlo es referir las causas concretas que tuvo la autoridad para inferir el acto de molestia a ese gobernado en particular.

Resulta ilustrativo el siguiente criterio judicial:

No. Registro: 210,507
Tesis aislada
Materia(s): Común
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

¹¹⁷ CARBONELL, Miguel. Op.cit. p. 699.

¹¹⁸ ROJAS CABALLERO, Ariel Alberto. Op. Cit. p. 333.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: XIV, Septiembre de 1994
Tesis: XXI. 1o. 92 K
Página: 334

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION.

De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal, todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y, por lo segundo, que también deben señalarse, con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 35/94. Reynaldo Pineda Pineda. 3 de marzo de 1994.
Unanimidad de votos. Ponente: Juan Vilchiz Sierra. Secretario: José Luis Vázquez Camacho.

Es claro que estos requisitos de los actos de autoridad resultan fundamentales para la validez de todos aquellos que emiten las autoridades fiscales, en ese sentido la siguiente tesis nos indica que se debe entender por fundamentación y motivación para estos últimos.

No. Registro: 222,527
Tesis aislada
Materia(s): Administrativa
Octava Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Tomo: VII, Junio de 1991
Tesis:
Página: 279

FUNDAMENTACION Y MOTIVACION DE LAS RESOLUCIONES QUE FINCAN CREDITOS FISCALES, ASI COMO SU COBRO EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO.

Cuando el artículo 16 constitucional exige que los actos de autoridad que causen molestia a los particulares deben estar fundados y motivados, no hace distingo alguno, por lo que debe estimarse que la garantía constitucional señalada cubre absolutamente todos esos actos de

autoridad. Ahora bien, **tratándose de las resoluciones que fincan créditos fiscales, es claro que fundarlas implica señalar los preceptos legales sustantivos que fundan el fincamiento del crédito, y motivarlas es señalar los supuestos de hecho que coincidan la aplicación de aquellos preceptos.** Tratándose de los actos de cobro realizados en el procedimiento de ejecución, que se inician con un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo, es claro que para que estén fundados y motivados, se requiere la cita de los preceptos adjetivos que regulan el procedimiento de ejecución, pero también la mención clara y completa de la resolución fiscal debidamente notificada que fincó el crédito con su propia motivación y fundamentación (para ello bastaría acompañar al requerimiento de pago, copia de la resolución fiscal que fincó el crédito, que hubiera sido debidamente notificada, y que esté fundada y motivada en sí misma). De lo contrario se deja al causante en estado de indefensión, ya que para que tenga plena posibilidad legal de decidir si debe pagar o impugnar el cobro, es menester que se le den todos los elementos de hecho y de derecho que funden y motiven el crédito mismo, así como su cobro en la vía de ejecución.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 174/91. Hierro y Perfiles, S. A. de C. V. 28 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Fernando A. Ortiz Cruz.

Podemos concluir en este punto que el artículo 16 constitucional establece la obligación a los órganos del Estado para que los actos de molestia que emitan hacia los particulares, deberán constar por escrito, ser emitidos por autoridad competente, así como estar debidamente fundados y motivados, en este punto cabe precisar que estos requisitos constitucionales son retomados por los códigos tributarios que regulan la materia; a nivel federal en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación y en el artículo 123 del Código Financiero del Distrito Federal, donde se señala que todos los actos emitidos por las autoridades fiscales que deban ser notificados a los particulares deberán cumplir con diversos requisitos, por lo que si un acto se emite en contravención a dichos preceptos, se vería afectado de ilegalidad y procede demandar su nulidad ante los tribunales correspondientes, es por ello que resulta necesario el estudio de la siguiente garantía, pues es el fundamento constitucional para la creación de dichos tribunales.

3.- Garantía de libre acceso a la Justicia contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El precepto que se analiza, literalmente señala:

“Artículo 17.- Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.”

De la anterior transcripción se desprenden dos aspectos fundamentales, el primero la imposibilidad de los gobernados para hacerse justicia por propia cuenta y la necesaria existencia de los tribunales para que ellos sean el medio único para obtener justicia, así mismo se establecen las características para impartir la misma y se diferencia el ámbito federal y local.

Finalmente también se considera la prohibición de la pena corporal por deudas de carácter civil.

3.1.- Prohibición de la justicia por propia cuenta, los órganos estatales son los únicos encargados de impartir justicia.

El maestro Burgoa Orihuela, establece que el primer párrafo del precepto en estudio, no proporciona al gobernado algún derecho, por lo que no debe ser considerado una garantía, por el contrario establece al individuo dos deberes negativos el de no hacerse justicia por sí mismo y no ejercer violencia para reclamar su derecho:

“Pues bien, la prevención constitucional de que tratamos, en realidad no sólo no establece para el gobernado ningún derecho subjetivo ni para el Estado y sus autoridades una obligación correlativa, sino que impone al sujeto dos deberes negativos: *No hacerse justicia por su propia mano y no ejercer violencia para reclamar su derecho*. Además, de esta obligación negativa, el artículo 17 constitucional, en la parte que comentamos, contiene tácitamente para los gobernados un deber positivo, anexo a aquélla, y que estriba en acudir a las autoridades estatales en demanda de justicia o para reclamar sus derechos.”¹¹⁹

En efecto de la simple lectura del párrafo en cita se advierte la imposibilidad de que los gobernados se hagan justicia por sí mismos y de que en su intento de obtenerla ejerzan violencia para reclamar su derecho, por lo que es claro que se constituyen deberes negativos para los individuos.

La prohibición de la autotutela y de ejercer violencia para alcanzar la justicia, está ligada según el profesor Miguel Carbonell, con el surgimiento del Estado moderno:

“Este tipo de prohibiciones se producen con el surgimiento del Estado moderno, en el que los órganos públicos tienen el monopolio de la violencia legítima ... Antes del surgimiento del Estado moderno, la forma más común de arreglar las diferencias era por medio de la venganza privada, con lo cual se corría el riesgo de propiciar una cadena de violencias que en lugar de resolver los problemas los complicaba.”¹²⁰

Compartimos la idea del autor antes citado, pues como se mencionó con anterioridad¹²¹ una de las funciones del Estado es la de salvaguardar los derechos de sus integrantes, pues estos ceden parte de libertad para formar parte de la colectividad, esperando a cambio que el órgano soberano del cual son parte, resuelva las diferencias que surjan entre ellos.

¹¹⁹ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op. Cit. p. 636.

¹²⁰ **CARBONELL**, Miguel. Op. Cit. p. 724.

¹²¹ Ver Supra. p.p. 6 y 7.

Es por lo anterior que en el texto constitucional seguido de la prohibición de autotutela, se contempla la existencia de los órganos jurisdiccionales correspondientes, pues son esos tribunales, el medio para satisfacer el derecho de acceso a la justicia y no solo por su simple existencia, pues también se ven obligados para atender a cualquier ciudadano que vea afectado alguno de sus derechos.

En efecto el segundo párrafo del precepto en cita, establece que las autoridades judiciales están obligadas a emitir sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial, por lo que tiene el deber de sustanciar los juicios dentro de los términos que dispongan las leyes procesales respectivas, que en materia fiscal resultan ser en el ámbito local la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y en el federal, de reciente creación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En este punto cabe destacar que dichas leyes reglamentarias de los tribunales retoman de esta garantía la independencia para dictar sus resoluciones, así pues como ejemplo podemos señalar que en la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, se establece en su artículo primero lo siguiente:

“ARTICULO 1º.- El Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, es un Tribunal Administrativo con la organización y competencia que esta Ley establece, dotado de plena jurisdicción y autonomía para dictar sus fallos e independiente de las autoridades administrativas.”¹²²

Del mismo modo el desempeño de la función jurisdiccional gratuita, es decir la prohibición constitucional para que las personas que acuden a los tribunales se vean obligadas a retribuir a los funcionarios judiciales, es retomada por los referidos dispositivos legales, en el caso de la Ley Orgánica del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal en su artículo 52, establece que los servicios de asesoría y defensoría que proporcione el Tribunal, serán gratuitos, así mismo el artículo 31, dispone que en los juicios que se

¹²² Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a la condenación en costas, siendo cada parte responsable de sus gastos.

El maestro Burgoa Orihuela indica que la gratuidad de la impartición de justicia atiende a su propia naturaleza, pues en caso contrario se provocaría la mercantilización de la misma y se terminaría con la imparcialidad que debe de imperar en su impartición.

3.2.- El acceso a la justicia como origen de la defensoría de oficio.

El maestro Miguel Carbonell señala que el derecho de acceso a la justicia se ha intentado fortalecer mediante dos vías, entre ellas la creación de un sistema de defensoría de oficio:

“En México, el acceso a la justicia se ha intentado fortalecer a través de dos vías principalmente: a) por una lado, creando un sistema de defensores de oficio que puedan cubrir las necesidades de asesoría jurídica de la población de escasos recursos; a nivel federal esta función es llevada a cabo por el “Instituto Federal de Defensoría Publica”, organismo dependiente del Poder Judicial de la Federación, creado en 1998; b) por otro lado, se han creado organismos “para-judiciales” que intentan proteger sectorialmente derechos de los particulares desde el ámbito administrativo; con ese objetivo nacen instituciones como la Procuraduría Federal del Consumidor, la Procuraduría Federal del la Defensa del Trabajo...”¹²³

En materia Federal, la materia se encuentra regulada por la “LEY FEDERAL DE DEFENSORÍA PÚBLICA”, en la cual se contempla en su artículo tercero la creación del Instituto Federal de Defensoría Pública, como un órgano dependiente del Poder Judicial de la Federación que gozará en el desempeño de sus funciones de independencia técnica y operativa.

¹²³ CARBONELL, Miguel. Op.cit. p. 730.

Las actividades del referido instituto tienen como finalidad prestar el servicio de defensoría pública en asuntos del fuero federal, a fin de garantizar el derecho a la defensa en materia penal y el acceso a la justicia mediante la orientación, asesoría y representación jurídica en los términos que la misma establece.

En el Distrito Federal la Ley de la Defensoría de Oficio del Distrito Federal es la encargada de regular dicha institución, establece su organización y funcionamiento, así mismo tiene como objetivo el garantizar el acceso real y equitativo a los servicios de asistencia jurídica para la adecuada defensa y protección de los derechos, así como de las garantías individuales de los habitantes del Distrito Federal.

En materia local para la defensa de los contribuyentes se ha establecido la Secretaría General de Asesoría y Defensoría Jurídica, que forma parte de la estructura del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, y es el área encargada de orientar e informar oportunamente a los solicitantes de sus servicios, del trámite que corresponda, los servicios prestados se brindan de manera gratuita a todas aquellas personas, físicas o morales que se consideren afectadas por las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas del Distrito Federal.

Con ello se evidencia la voluntad del gobierno local, a través de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, de proporcionar a los habitantes del Distrito Federal el acceso a la justicia fiscal.

4.- El artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, establece como obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos.

La obligación de pagar impuestos descrita en una ley, tiene su “antecedente, quizá el más famoso, en la *Carta Magna* otorgada en Inglaterra”,¹²⁴ documento que fue firmado el 15 de junio del año 1215 por el rey Juan sin Tierra, documento que en sus cláusulas XII y XIV contemplaba la prohibición de que algún impuesto extraordinario a tres que ya eran

¹²⁴ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit. p. 44., cabe señalar que los autores en cita refieren que es el antecedente más famoso, pero que no el único, y para una consulta mas amplia remiten al estudio del maestro Fernando Sáinz de Bujanda “Hacienda y Derecho”.

aceptados, se aplicará en el reino a menos que se fijara por una deliberación conjunta entre personajes de importancia, como los arzobispos, condes, barones y alguaciles.

No obstante la importancia de la Carta Magna de Inglaterra como antecedente, los autores Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, señalan que tal situación atendió más bien a ser un límite a la soberanía del rey y no la búsqueda de una imposición tributaria por medio de un acto legislativo, por lo que es necesario remontarse a otro antecedente histórico.

Debiéndose citar la Declaración de los Derechos del hombre y del Ciudadano del 26 de agosto de 1789, emitida por la Asamblea Nacional Francesa, que en su artículo decimotercero dispone:

“Artículo 13º - Para mantener esta fuerza pública y para los gastos de administración, es indispensable establecer una contribución común que debe distribirse equitativamente entre los ciudadanos, de acuerdo a sus posibilidades.”

La obligación de los individuos para contribuir con el sustento del Estado al que pertenecen, es retomada por el legislador nacional y consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que a la letra establece:

"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. "

Del precepto transcrito se pueden desprender diversos principios que regulan la imposición tributaria en nuestro país, pues no es arbitraria la imposición de contribuciones a los ciudadanos, toda vez que cualquier legislación que pretenda obtener un ingreso a través de una contribución debe respetar los principios establecidos por el artículo en cita, mismos que se analizarán a continuación.

4.1.- Principio de legalidad tributaria.

A saber del maestro Sergio Francisco de la Garza el principio de legalidad significa:

“...que la ley que establece el tributo debe definir cuales son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.”¹²⁵

Efectivamente en primera instancia cualquier contribución deberá establecerse en la ley respectiva, y no basta con ello para dar por satisfecho el principio en estudio, sino que deberá además establecer cada uno de los elementos que componen la obligación tributaria del gobernado para contribuir con el gasto público.

Es claro que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno sin que previamente exista un dispositivo legal que sea aplicable al caso concreto y consecuentemente la obligación de los sujetos pasivos se restringe a ser cumplida según lo que disponga expresamente la ley aplicable.

Al respecto el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, señala lo siguiente:

“Consecuentemente nuestra Constitución ha dispuesto que se deba contribuir a los gastos públicos de la manera “que dispongan las leyes”, significando con ello que el vínculo indispensable en virtud del cual el Estado se encuentra facultado para exigir de los ciudadanos la entrega de prestaciones monetarias o en especie, debe ser de carácter jurídico. De ahí que la materia fiscal sea, ante todo, una disciplina que pertenece a la Ciencia del Derecho.”¹²⁶

¹²⁵ **GARZA SERGIO**, Francisco De la. Op. Cit. p. 265.

¹²⁶ **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo. Op. cit. p. 267.

En este punto cabe retomar el hecho de que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite y que cualquier actuación que pretenda molestar o privar a los gobernados en sus derechos deberá estar siempre sustentada en un dispositivo legal, de lo contrario sería ilegal.

Al tratar el tema de legalidad, es conveniente retomar las ideas de los autores Marat Paredes Montiel y Raúl Rodríguez Lobato, quienes realizan un estudio del principio de reserva de ley que tiene íntima relación con en el principio de legalidad.

A manera de conclusión los autores previamente citados, refieren lo siguiente acerca del principio de reserva de ley.

“El contenido de la reserva de ley consiste, pues en que por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación al legislador.”¹²⁷

En ese orden de ideas el principio de reserva de ley sirve de límite al legislador para que solo emita leyes en las materias que expresamente la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos le permita, pues el actuar del órgano legislativo, así como el de cualquier otra autoridad, debe estrictamente apegarse lo establecido en la norma suprema.

En síntesis la relación entre estos dos principios tributarios puede sintetizarse en breves líneas: “Sólo donde la Constitución prevé una ley (reserva de ley) tiene sentido hablar de vinculación a la misma (principio de legalidad)”¹²⁸.

Cabe señalar que la contribución establecida en la ley que a su vez ha sido prevista en la Constitución, debe de tener inminentemente la finalidad de que lo recaudado sea

¹²⁷ PAREDES MONTIEL, Marat y RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. Op. cit. p. 67.

¹²⁸ Ibidem. p. 42.

destinado a costear los servicios públicos que el Estado proporciona, pues la obligación constitucional de todo mexicano de pagar tributo esta estrictamente vinculada a que lo recaudado sea destinado a los gastos que se generan por la convivencia en sociedad, pues de lo contrario se estaría frente a una actuación inconstitucional por parte de la administración pública.

4.2.- Principio de proporcionalidad

El autor Adolfo Arrijoja, define el principio de proporcionalidad como sigue:

“La Proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular”¹²⁹

Efectivamente el principio de proporcionalidad esta enfocado a buscar en medida de lo posible que el tributo que se imponga, se encuentre en razón directa a la verdadera capacidad contributiva del deudor del impuesto.

Como todas las instituciones de derecho, la imposición de un tributo debe buscar la justicia, por lo que el pago de las contribuciones debe ajustarse a las posibilidades de pago que pueda realizar el sujeto obligado.

La capacidad contributiva ha sido clasificada por la doctrina en dos vertientes, la objetiva que atiende a la riqueza que es susceptible de tributación y la subjetiva que es determinada por la valoración de las circunstancias personales del contribuyente.

¹²⁹ **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo. Op.cit. p. 264.

El autor Marco Cesar García Bueno se refiere a los aspectos objetivo y subjetivo de la capacidad contributiva del siguiente modo:

“...es necesario valorar, en un primer aspecto, la aptitud contributiva del sujeto de acuerdo a su riqueza neta (aspecto objetivo); y, posteriormente, individualizar su carga tributaria respecto de las circunstancias personales y familiares en que se encuentre (aspecto subjetivo).”¹³⁰

Luego entonces el principio de proporcionalidad obliga a que cada tributo que se imponga tenga una relación directa con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendiéndose por esta última, la riqueza del gobernado, así como con las características personales y familiares en que se encuentre.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene al respecto:

Registro No. 184291
Localización: Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Mayo de 2003
Página: 144
Tesis: P./J. 10/2003
Jurisprudencia Materia Administrativa

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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 ***cuantitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos***. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el

¹³⁰ **GARCÍA BUENO, Marco Cesar**. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005. p. 39. En su estudio de “Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva”.

mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

Amparo en revisión 243/2002. Gastronómica Taiho, S. de R.L. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 262/2002. Qualyconf, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 213/2002. Ramsa León, S.A. de C.V. y coagraviada. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 614/2002. Grupo Textil Providencia, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 235/2002. Hongos del Bosque, S.A. de C.V. 13 de mayo de 2003. Once votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Miguel Ángel Antemate Chigo, J. Fernando Mendoza Rodríguez y Jorge Luis Revilla de la Torre.

El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada hoy trece de mayo en curso, aprobó, con el número 10/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de mayo de dos mil tres.

Tenemos que el principio en estudio atiende a la capacidad económica de los contribuyentes (capacidad contributiva en sus aspectos objetivo y subjetivo) y a la

correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes, buscando afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos y en menor a los de medianos y menores ingresos, por lo que la proporcionalidad existe en función de la percepción de ingresos y utilidades, pues es con base en ellos se impondrá el gravamen.

4.2.- Principio de equidad.

Previo a tratar el principio de equidad es necesario realizar algunas precisiones en el tema de la igualdad, pues no se puede entender uno sin el otro.

El maestro Ignacio Burgoa concibe a la igualdad en el ámbito jurídico del siguiente modo:

“Jurídicamente la igualdad se traduce en que varias personas, en *número indeterminado*, que se encuentren en una *determinada situación*, tengan la posibilidad y capacidad de ser titulares cualitativamente de los mismos derechos y de contraer las mismas obligaciones que emanan de dicho estado.”¹³¹

La igualdad desde el punto de vista jurídico es entonces la posibilidad que tiene una persona de adquirir derechos o contraer obligaciones, que son propios de todos los sujetos que se encuentren en la misma situación.

Lo anterior no implica que todos los sujetos miembros de una colectividad sean encuadrados en una misma situación jurídica, pues ello en sí mismo sería desigual, toda vez que la ley debe prever diversos tipos de circunstancias que se dan en la realidad social, ya que la convivencia en colectividad coloca a los hombres en posiciones desiguales, resultando ilógico que la ley diera el mismo trato a sujetos que se encuentran en situaciones desiguales.

El Maestro Ignacio Burgoa refiere en este punto la concepción Aristotélica de igualdad “...tratar igualmente a los iguales y desigualmente a los desiguales...La desigualdad entre iguales, y la disparidad entre pares es contraria a la naturaleza: y ninguna cosa contraria

¹³¹ **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Op. cit. p. 251.

a la naturaleza es honesta”,¹³² por lo que es del todo justificado, se trate diferenciadamente a sujetos que evidentemente no se encuentran en la misma circunstancia social.

Al respecto el autor Ariel Alberto Rojas Caballero, establece lo siguiente:

“Efectivamente, la igualdad no sólo reclama que el ordenamiento jurídico, en su emisión y aplicación, respete las preexistentes situaciones de igualdad entre los ciudadanos, sino que exige, asimismo, que el ordenamiento jurídico actúe de tal forma que puedan reconducirse las situaciones de discriminación a situaciones de igualdad.”¹³³

El concepto de igualdad es retomado por el principio de equidad tributaria, estableciendo que los sujetos pasivos de alguna contribución que se encuentren en iguales condiciones, deben recibir el mismo trato respecto del impuesto que se trate, y a la inversa los sujetos que se encuentren en condiciones tributarias desiguales, se les otorgue un trato diferenciado frente a una contribución.

En lo referente al tema de la equidad en materia tributaria la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene lo siguiente:

“La equidad tributaria se erige como baluarte de la igualdad *real* de las personas, es decir, la igualdad jurídica. Habrá equidad en el pago de impuestos cuando el legislador reconozca desigualdades que surgen de situaciones de hecho en que se encuentren los gobernados. La situación que algunos de éstos guardan les impide pagar impuestos de la manera en que lo podrían hacer otros.

...

En orden a que se asegure la observancia del principio de equidad, las leyes fiscales deben ser precisas en cuanto a la categorización de los contribuyentes; es decir, debe indicar cuidadosamente a qué personas les

¹³² Ibidem. p. 254.

¹³³ **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. p. 547.

tocará pagar un determinado impuesto, para que no quepa duda de que quienes no se encuentran en una categoría determinada no habrán de pagar ese tributo.”¹³⁴

De lo que podemos desprender que la equidad es un principio que se refiere a las circunstancias que guardan los contribuyentes frente a la obligación de pagar un impuesto, el autor Adolfo Arrijoa establece el siguiente concepto para el principio de equidad tributaria:

“Por su parte, a la Equidad podemos definirla como el Principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico-fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”¹³⁵

De las anteriores consideraciones podemos establecer que el Principio de Equidad se refiere específicamente a la igualdad de los causantes ante la ley fiscal, es decir atiende a la aplicación de la justicia a casos concretos, implicando un trato igual a los iguales y desigual a los colocados en situación de desigualdad, la equidad tributaria trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley fiscal y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

Resulta pertinente señalar el siguiente criterio jurisprudencial para entender con claridad las diferencias a que se refiere cada uno de los principios que se han estudiado:

¹³⁴ Las Garantías de Igualdad. Colección Garantías Individuales. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 3, México 2003. pp. 135 y 138.

¹³⁵ **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo. Op. Cit. p. 264

Registro No. 232309

Localización:

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

187-192 Primera Parte

Página: 113

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL 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 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.

Séptima Época, Primera Parte:

Volúmenes 181-186, página 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S.A. 12 de junio de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas

Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S.C. 25 de septiembre de 1984. Mayoría de dieciséis votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S.A. 10 de octubre de 1984. Mayoría de quince votos. Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, página 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S.A. 6 de noviembre de 1984. Mayoría de catorce votos. Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón. Ponente: Eduardo Langle Martínez.

Genealogía:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, página 190.

Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 275, página 276

El principio de equidad implica la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, que deben recibir trato idéntico frente a la misma contribución.

En virtud de lo expuesto, el órgano legislativo al crear la ley tributaria debe tomar en consideración las diversas situaciones en que se encuentran los sujetos pasivos, razonado y justificando el trato diferenciado en la misma ley; sirve de apoyo a lo anterior la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 178,109

Jurisprudencia

Materia (s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXI, Junio de 2005

Tesis: 1a./J. 57/2005

Página: 151

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DE SU PAGO A LOS TENEDORES O USUARIOS DE LOS VEHÍCULOS DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL UTILIZADOS PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS AHÍ PRECISADOS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversas jurisprudencias que no todo trato diverso previsto por las normas tributarias conlleva una violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que **el legislador está facultado para crear categorías de contribuyentes, siempre y cuando éstas no sean caprichosas o arbitrarias, sino sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferenciado, como pueden ser las finalidades económicas o sociales, las razones de política fiscal e incluso los fines extrafiscales.** En este orden de ideas, la exención prevista en la fracción V del artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos para los ejercicios fiscales de 2003 y 2004 no viola el referido principio constitucional, ya que el legislador federal expresó las razones objetivas que justifican que los tenedores o usuarios de los vehículos de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal que sean utilizados para la prestación de los servicios públicos de rescate, patrullas, transportes de limpia, pipas de agua, servicios funerarios, ambulancias o instituciones de beneficencia autorizadas por las leyes y los destinados a los cuerpos de bomberos, no paguen el señalado tributo, al expresar que en la especie se trata de vehículos de las entidades públicas destinados a satisfacer las necesidades de la población.

Amparo en revisión 1589/2004. Eduardo Albarrán Bravo. 1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 78/2005. Carlos Humberto Navarro Muñoz. 9 de marzo de 2005. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 100/2005. Daniel Mendoza Villa. 6 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 336/2005. Sig Beverages Services México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Amparo en revisión 429/2005. Moda Bambino S.A. de C.V. 27 de abril de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Roberto Lara Chagoyán.

Tesis de jurisprudencia 57/2005. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de mayo de dos mil cinco.

III.- Medios de defensa en contra de resoluciones en el Distrito Federal.

Como establecimos en el capítulo primero del presente análisis¹³⁶, los seres humanos ceden una parte de su libertad, a cambio de que el Estado satisfaga sus necesidades y les brinde la posibilidad de vivir en sociedad, dentro de esta convivencia resulta indispensable que exista un control legal que regule la actividad de las autoridades, es decir, son necesarios medios que permitan al gobernado tener protección contra los actos de autoridad que le causen molestias o privaciones, en virtud de que se encuentra prohibido hacerse justicia por sí mismo.

En ese afán de garantizar al gobernado la certeza jurídica, el legislador local previó en el Código Financiero del Distrito Federal, la existencia de dos medios para la defensa de sus intereses, a los cuales puede acudir el particular que se siente afectado por actos o resoluciones administrativas de carácter definitivo¹³⁷ emitidos con base en las disposiciones del referido Código, para obtener la revocación del acto, en el caso del Recurso de Revocación; o bien la declaración de nulidad cuando promueve el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

El artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que será optativo para los afectados por actos o resoluciones administrativas de carácter definitivo emitidos con

¹³⁶ Ver Supra p. 3.

¹³⁷ El término definitivo, juega un papel curioso cuando hablamos de las resoluciones que pueden ser controvertidas en el juicio contencioso administrativo en el Distrito Federal, toda vez que si bien es cierto el artículo 23 fracción III de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal establece la competencia de las Salas para conocer de resoluciones definitivas que causen agravio en materia fiscal, también lo es que la fracción I, del mismo precepto establece de igual forma, la procedencia de los juicios en contra de actos administrativos emitidos por las autoridades de la Administración Pública del Distrito Federal que dicten, ordenen, ejecuten o traten de ejecutar, en agravio de personas físicas o morales, lo que evidentemente abre paso a que el Tribunal admita a trámite demandas en contra de actos no definitivos, como aquellos que sirven a la autoridad en la investigación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tal es el caso de las ordenes de Visita Domiciliaria y las actas que deriven de la misma, que no son propiamente resoluciones que fincan un crédito fiscal, sino son actos desarrollados con motivo de las facultades de investigación de la autoridad.

Al respecto de la interpretación realizada al artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, podemos advertir que el requisito del previo pago de contribuciones, es solicitado para el caso de las resoluciones consideradas definitivas y no con respecto de aquellas que sean desarrolladas en el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal.

base en las disposiciones de dicho ordenamiento, interponer el recurso de revocación o promover juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, y que cuando se trate de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate, ello con la finalidad de que no se declare improcedente el medio de defensa intentado, no siendo necesario cumplir con el anterior requisito, cuando el promovente considere que ha operado en su favor la caducidad o prescripción.

De las anteriores ideas tenemos que si bien es cierto los medios de defensa que se analizan proceden en contra de cualquier acto emitido por autoridades del Distrito Federal, que sea fundamentado en algún precepto del Código Financiero local, también lo es que de manera primordial son las autoridades fiscales las que pronuncian sus actos tomando como base principal el ordenamiento en comento.

En efecto los actos de autoridades locales que tienen sustento en el Código Financiero del Distrito Federal, son principalmente emitidos por las autoridades fiscales, que en términos de los artículos 19 y 20 de dicho ordenamiento son el Jefe de Gobierno, la Secretaría de Finanzas, Tesorería, Procuraduría Fiscal, las dependencias, órganos desconcentrados y entidades o unidades administrativas a las que les corresponde la ejecución de la Ley de Ingresos mediante el ejercicio de las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos establecidos en el propio Código, así como cualquier otro ingreso que en derecho le corresponda al Distrito Federal.

Luego entonces si las autoridades fiscales se encargan de la recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de las contribuciones, es claro que son ellas las que emiten actos o resoluciones que traen consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales y en consecuencia el previo pago de las contribuciones surge jurídicamente cuando el particular considera que han sido afectados sus derechos por un acto de naturaleza fiscal y acude a interponer la defensa correspondiente, en virtud de que sino se cumple con tal requisito, se corre el riesgo de que sobrevenga la improcedencia del medio intentado.

Por lo anterior es fundamental que antes de analizar el previo pago de las contribuciones, queden claras cuestiones fundamentales de los medios de defensa de cuya interposición es consecuencia inmediata la aplicación del principio “solve et repete”.

1.- Recurso Administrativo de Revocación.

El medio de defensa en estudio esta previsto en el Libro Sexto, Título Tercero denominado “De los Recursos Administrativos”, Capítulo II “Del Recurso de Revocación”, artículo 694 del Código Financiero del Distrito Federal, y procede en contra de las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales que en el mismo artículo se describen, este medio ha sido creado como todos los recursos administrativos para otorgar al contribuyente una facilidad para la defensa de sus derechos, sin necesidad de llegar a la fase contenciosa, pues permite a la autoridad hacer una revisión del acto que presuntamente causa agravio en materia fiscal.

El recurso de revocación, que se interpone ante la Secretaría de Finanzas, específicamente mediante escrito presentado ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, es un medio de defensa por el cual puede optar el particular que ve afectados sus intereses por alguna resolución definitiva concretamente aquellas dictadas por las autoridades fiscales del Distrito Federal, a efecto que mediante los agravios hechos valer y pruebas que soporten su derecho o petición, la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones quien en términos del artículo 90 fracción II del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal, le corresponde recibir, tramitar y resolver los recursos administrativos que interpongan los particulares, respecto de contribuciones locales; y una vez analizados los argumentos, valorando las pruebas aportadas, emite la resolución que corresponde.

1.1 El recurso administrativo y el derecho de petición.

El artículo 8º constitucional consagra la garantía que tienen los gobernados de formular peticiones a las autoridades y que las mismas sean contestadas en un término prudente, no obstante, sólo algunas peticiones que se formulen a la autoridad son consideradas recursos administrativos, esto es, que el recurso de revocación solo puede configurarse si

el particular que esta en desacuerdo con algún acto o resolución de los que considera el Código Financiero del Distrito Federal en su artículo 694 como supuestos de procedencia para el mismo, y ha presentado escrito ante la autoridad correspondiente.

Al respecto el autor Sergio Francisco de la Garza señala:

“En virtud del vicio que existe entre los particulares para pretender crear recursos donde legalmente no existen por medio del derecho de petición, el CFF 1967 (Art. 158) estableció enfáticamente que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederían los recursos administrativos que establecieran este Código o los demás ordenamientos fiscales. Cuando no exista recurso administrativo será improcedente cualquier instancia de reconsideración, que es el medio a través del cual se pretende ejercitar el derecho de petición como si fuera un recurso administrativo. Iba más allá todavía el CFF 1967, pues dispone que las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente son nulas y que dicha nulidad será declarada, aun de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, en favor de un particular la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal de la Federación.”¹³⁸

De igual forma el maestro Hugo Carrasco Iriarte, coincide con la idea de que el hecho que se formule una petición con fundamento en el artículo 8º constitucional ante una autoridad, no implica que exista la interposición de un recurso administrativo, ello en virtud de que es necesario que el mismo sea previsto en una ley.¹³⁹

¹³⁸ **GARZA SERGIO**, Francisco De la. Op. Cit. p. 844.

¹³⁹ En efecto, los gobernados pueden promover un sin número de peticiones ante las autoridades administrativas con fundamento en el artículo 8º Constitucional, sin que ellas sean consideradas recursos de revocación, pues como hemos venido señalando, únicamente se puede hablar de recurso de revocación cuando el particular acude ante la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal a manifestar su desacuerdo en contra de alguno de los supuestos de procedencia descritos en el artículo 694 del Código Financiero del Distrito Federal, lo que nos lleva a concluir que el derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es el género y el recurso de revocación es una de las muchas especies en las que deriva tal garantía.

El autor en cita refiere al respecto:

“El recurso administrativo no existe, pues, en ausencia de ley. Cuando el derecho objetivo que regule el acto primero o el procedimiento en general dentro del cual se obre no dé el derecho de ocurrir, no debe hablarse de un recurso administrativo, así se apoye la instancia en el artículo 8o. de la Constitución; el derecho de petición no es un recurso administrativo, puede amparar también una mera denuncia.”¹⁴⁰

De las consideraciones anteriores podemos concluir que si un particular se siente afectado por algún acto de autoridad y acude a inconformarse con fundamento en el artículo 8º constitucional, ello no implica que se este interponiendo un recurso de revocación, pues solo se puede hablar de este último si la resolución o acto que presuntamente afecta los derechos de particular es uno de los enunciados en el artículo 694 del Código Financiero del Distrito Federal.

En ese orden de ideas, El recurso de revocación sólo procederá en contra de las siguientes resoluciones y actos dictados por la autoridad fiscal:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales.

- a). Determinen contribuciones o sus accesorios;
- b). Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley;
- c). Determinen responsabilidades resarcitorias;
- d). Impongan multas por infracción a las disposiciones previstas en este ordenamiento, y
- e). Causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 62, 75, 128 y 133 de este Código, y

II. Los actos de autoridades fiscales que:

- a). Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que el monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la

¹⁴⁰ **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. Editorial Themis. México 1995. p. 5.

oficina recaudadora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 59 del Código Financiero del Distrito Federal;

b). Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.

c). Afecten el interés jurídico de terceros;

d). Afecte el interés de quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales.

Tenemos entonces que el artículo en comento refiere la procedencia del recurso en contra de las resoluciones definitivas, con la salvedad que para el caso de los actos dictados en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, el artículo 694 del Código Financiero del Distrito Federal refiere el mismo, no podrá interponerse sino en contra de la convocatoria de almoneda, salvo que se trate de actos cuya ejecución material sea de imposible reparación o de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables.

1.1.1 Definición.

Antes de definir al recurso de revocación, es conveniente citar la definición del maestro Emilio Margáin de recurso administrativo:

“...el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.¹⁴¹

De los puntos tratados con anterioridad, podemos desprender una posible definición para el recurso de revocación en materia local, entendiendo a éste como un medio de defensa que tiene aquél sujeto que ve afectados sus derechos, por alguna resolución administrativa de carácter definitivo o acto emitido por autoridad fiscal, dictado con base en las disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, a efecto de que mediante los argumentos hechos valer por el recurrente y pruebas que soporten su derecho o

¹⁴¹ **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Op. Cit. p. 158.

petición, la autoridad competente, emita resolución fundada en derecho, clara, precisa y congruente con las cuestiones planteadas por las partes o las derivadas del expediente del procedimiento administrativo.¹⁴²

Este medio de defensa permite a la autoridad revisar sus actos a instancia de la parte interesada, cuando se considere lesionada por una resolución o acto administrativo que estime ilegal, de tal manera, que de resultar fundado su agravio, la autoridad puede revocarlo o modificarlo con el objeto de mantener la legalidad en el ejercicio de la función administrativa, concurriendo al mismo tiempo a garantizar los derechos de los recurrentes.

1.1.2 Partes.

En el recurso administrativo de revocación, participan la autoridad que resolverá el mismo y el particular que se encuentra inconforme con el acto o resolución de la autoridad.

Es de indicarse que la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones, es la autoridad que debe resolver los recursos de revocación previstos en el artículo 694 del Código Financiero del Distrito Federal, toda vez que el artículo 90 fracción II del Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal determina que es la autoridad con competencia para tal efecto, pues determina lo siguiente:

“Artículo 90.- Corresponde a la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones:

...

¹⁴² Al respecto, es de señalarse que si bien es cierto el Código Financiero del Distrito Federal no prevé ningún formulismo para la emisión de la resolución al recurso de revocación, también lo es que el artículo 696 del ordenamiento en cometo, señala que la resolución se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los argumentos hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; así como que la misma será clara, precisa y congruente con las cuestiones planteadas por las partes o las derivadas del expediente del procedimiento administrativo, en ese sentido la resolución que ponga fin al recurso podrá: Sobreseerlo; Confirmar el acto impugnado; Mandar a reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, y Revocar el acto impugnado, total o parcialmente, según corresponda, en el caso de que la revocación sea parcial, se precisará el monto del crédito fiscal que se deja sin efectos y el que subsiste.

II.-Recibir, tramitar y resolver los recursos administrativos que interpongan los particulares, respecto de contribuciones locales y federales coordinadas a que se refieren los acuerdos del Ejecutivo Federal...”

Cabe señalar que si bien la referida Subprocuraduría es la encargada de tramitar el recurso en comento, el mismo no se trata de un procedimiento jurisdiccional, por lo que no se puede decir que dicha autoridad es un juez que decidirá sobre la revocación o no del acto.

En este punto el maestro Hugo Carrasco indica:

“En los recursos administrativos el poder público no actúa como parte ni participa en un procedimiento jurisdiccional. Se concreta a confirmar o modificar su propio acto, o el de una dependencia inferior, para determinar si se ha ajustado a la ley.

...

Los recursos administrativos se fundan en el derecho que tiene la Administración para mantener el control de la jerarquía administrativa, a través del cumplimiento de la ley. El recurso administrativo es un medio en la propia administración, de carácter eminentemente administrativo y no de naturaleza jurisdiccional y sin ninguna intervención de autoridades judiciales o de controles legislativos. La idea de este recurso se basa en la falibilidad humana, pues es propio de los seres humanos cometer errores y éstos obedecen a causas muy diversas que provocan perjuicios tanto al particular agraviado como al interés general...”¹⁴³

En efecto la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones sólo es la autoridad que se encarga de recibir, tramitar y resolver los recursos administrativos de revocación, quien analizará a petición del presunto agraviado si el acto o resolución que se recurre se emitió conforme a derecho, en caso de resultar favorable el estudio, se confirmará el acto y en caso contrario se revocará el mismo; el análisis del acto recurrido

¹⁴³ **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal. Op. Cit. p. 3.

se debe realizar con la mayor imparcialidad posible, esto es que la autoridad administrativa no tenga interés alguno en confirmar los actos o en revocarlos, pues su función es únicamente la de examinar el acto que presuntamente lesiona los derechos del recurrente y si encuentra alguna ilegalidad en el mismo, hacerla notar de inmediato revocándolo por tener vicios, o bien si considera que el actuar de la autoridad emisora se ajustó a derecho, corroborar dicha actuación.

Por otra parte el recurrente debe verse afectado en su esfera jurídica por el acto o resolución administrativa de carácter definitivo emitido con base en las disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal, de que se trate, para poder interponer el medio de defensa.

El maestro Raúl Rodríguez Lobato establece como un elemento del recurso administrativo el interés que debe tener el particular que interpone el mismo, señalando lo siguiente al respecto:

“...que lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es interés indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de la obligación.”¹⁴⁴

De lo anterior se desprende que no cualquier persona puede interponer un recurso de revocación, sino que para ello es necesario que la resolución le agravie en sus intereses, pudiendo ser esa molestia de manera directa cuando el acto de autoridad se dirige específicamente al recurrente, o bien que el acto esté dirigido a otro sujeto, pero que en virtud de sus alcances, le produce una afectación a quien promueve.

¹⁴⁴ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. 255.

1.1.2 Requisitos de procedencia

Si bien es cierto el recurso de revocación es creado para facilitar al contribuyente la defensa de sus derechos, el mismo también debe sujetarse a ciertos requisitos para su tramitación, pues no debe olvidarse que es un medio en el que intervienen las autoridades administrativas y que éstas solo pueden realizar lo que expresamente la ley les permite, por lo que es necesario que se establezca un procedimiento y los lineamientos necesarios bajo los cuales se sujetará la actuación de la autoridad y del propio promovente.

Dichos lineamientos se encuentran contenidos en los artículos 677 y 691 del Código Financiero del Distrito Federal.

En el artículo 677 antes citado, se establecen las características de las promociones que se presenten ante las autoridades administrativas, esas deberán estar firmadas por el interesado o por su representante legal, cuando no sea posible firmar, se imprimirá la huella digital.

El documento en que se formule el recurso de revocación deberá tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito, en español y sin tachaduras ni enmendaduras;
- II. El nombre, número telefónico, la denominación o razón social del promovente;
- III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción;
- IV. Domicilio para oír y recibir notificaciones dentro del Distrito Federal y el nombre de la persona autorizada para recibirlas, y en su caso, correo electrónico para los mismos efectos;
- V. En caso de promover a nombre de otra persona, acompañar el documento con el que se acredite la representación legal de la misma;

VI. El número de cuenta, en tratándose de promociones y documentos relacionados con el impuesto predial y derechos por el suministro de agua, y

VII. Anexar, en original o copia certificada la documentación en que se sustente la promoción respectiva.

Por su parte el artículo 691 establece que para la tramitación del recurso administrativo se sujetará a lo siguiente:

I. Se interpondrá por el recurrente mediante escrito ante la Procuraduría Fiscal, dentro de los quince días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, mismo que deberá contener los siguientes elementos:

Nombre, denominación o razón social del recurrente, así como su domicilio en el Distrito Federal para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el número de telefacsímil o correo electrónico mediante el cual se pueda practicar la notificación por transmisión facsimilar o medio electrónico, cuando el particular que opte por ello y otorgue el acuse de recibo por la misma vía; el acto o la resolución administrativa de carácter definitivo que se impugne, así como la fecha en que fue notificado, o bien, en la que tuvo conocimiento del mismo; descripción de los hechos, argumentos en contra del acto impugnado y, de ser posible, los fundamentos de derecho; el nombre y domicilio del tercero interesado, si lo hubiere y las pruebas.

Cuando no se cumpla con alguno de los requisitos anteriores, la autoridad requerirá al promovente para que los indique en un plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surtió efectos la notificación, apercibiéndolo de que en caso de que no lo haga, se tendrá por no interpuesto el recurso.

En caso de que las pruebas no obren en poder del recurrente, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la Procuraduría Fiscal requiera su remisión. Para

este efecto se deberá identificar con toda precisión los documentos y acompañar la copia sellada de la solicitud de los mismos debidamente presentada por lo menos, cinco días antes de la interposición del recurso, ante la autoridad respectiva.

El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso, ya sea en original o copia certificada ante el notario o corredor público: El documento en el que conste el acto o la resolución definitiva impugnada; así como la respectiva constancia de notificación, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió tales constancias, las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, los presente y, en caso que no lo haga, si se trata del acto impugnado y constancia de notificación, se tendrá por no interpuesto el recurso, y en el caso de las pruebas se tendrán por no ofrecidas.

Finalmente el artículo 691 del Código Financiero del Distrito Federal establece que la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 679 del propio Código.¹⁴⁵ Asimismo, cuando no se acompañe el documento con el que se acredite la personalidad con la que se actúa, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación, lo presente y, en caso de no hacerlo, se tendrá por no interpuesto el recurso.

¹⁴⁵ En el artículo 679 en comento, se contempla que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios, por lo que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario, también podrá acreditarse con la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que para tal efecto lleven, cada una de las autoridades fiscales a que se refiere el Código Financiero del Distrito Federal, finalmente quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

1.1.3.1.- El desechamiento del Recurso ante la falta del previo pago de las contribuciones a debate.

Como podemos observar en el punto que antecede, el previo pago de las contribuciones no se encuentra enumerado dentro de los requisitos de procedencia¹⁴⁶ para el recurso de revocación, no obstante de la lectura literal que se realice al ya citado artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, se desprende que el promovente de un recurso de revocación, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, deberá anexar a su promoción el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate.

Es claro que el verbo “deberá”, trae aparejada una ineludible obligación por parte del promovente del medio de defensa para cumplir con tal requisito, lo que convierte al previo pago de las contribuciones en uno de los documentos necesarios para la procedencia del recurso de revocación, más aun, el propio artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, establece la consecuencia de no cumplir con tal requisito, pues en caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado.

En ese orden de ideas es de concluirse que si no se anexa el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería a los recursos de revocación en contra de contribuciones establecidas en el Código Financiero del Distrito Federal, el mismo será improcedente y por lo tanto se tendrá por no presentado.

Lo anterior, no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad, es decir cuando dentro del recurso de revocación se hagan valer argumentos que se refieran a esas dos figuras jurídicas que operan en virtud del tiempo, la autoridad no requerirá el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, pues la propia ley exceptúa al recurrente de cumplir con tal requisito en esos casos.

¹⁴⁶ Ver Supra, los mismos fueron comentados en la página 144 y 145 de este trabajo.

1.1.4 Improcedencia y sobreseimiento.

Previo al estudio de fondo del asunto, la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, podrá declarar que un recurso de revocación es improcedente¹⁴⁷ cuando la resolución que presuntamente causa perjuicio al recurrente sea una de las enunciadas en el artículo 692 del Código Financiero del Distrito Federal que en el caso resultan ser:

I. Todas aquellas que no sean de los supuestos previstos en el artículo 694 del ordenamiento antes citado;

II. Que no afecten el interés jurídico del recurrente;

III. Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos, o en cumplimiento de éstas o de sentencias;

IV. Que se hayan consentido expresa o tácitamente, entendiéndose por esto último aquéllos contra los que no se promovió el recurso dentro de los plazos señalados;

V. Que haya sido revocado por la autoridad;

VI. Que se hayan consumado de manera irreparable;

VII. En los casos en que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno tratándose de lo previsto por la fracción II del artículo 695 del mismo ordenamiento;

VIII. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal;

¹⁴⁷ En ese sentido cabe recordar que el previo pago de las contribuciones no se encuentra enumerado dentro de los requisitos de procedencia, y a pesar de ello, del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal se desprende que es una obligación del recurrente anexar a su promoción el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto las contribuciones de que se trate, ya que en caso contrario sobrevendría la improcedencia del mismo.

IX. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente;

X. Que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales o contractuales a cargo de terceros;

XI. Que determinen la base para el remate de los bienes embargados, y

XII. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de este Código.

En esta última fracción podemos encuadrar el caso de improcedencia que se configuraría cuando no se anexara al recurso respectivo el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería previsto en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal.

Exceptuando a lo anterior, cuando el recurrente estimara que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad, formulando dentro de su recurso argumentos al respecto, en cuyo caso no sobrevendría improcedencia alguna, toda vez que la propia ley así lo prevé.

Por otra parte si durante la tramitación del recurso surgiera alguna de las causales establecidas en el artículo 693 del Código Tributario local, el mismo se sobreseerá en los siguientes casos:

I. Por desistimiento del recurrente;

II. Cuando durante la tramitación del recurso aparezca alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 692 del Código en comento;

III. Por muerte o extinción del recurrente, ocurrida durante la tramitación del recurso, si su pretensión es intransferible o si con tales eventos deja sin materia el medio de defensa, y

IV. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución recurrida.

De los supuestos anteriores tenemos que de conformidad con la fracción II del artículo 693, procederá el sobreseimiento del recurso si se configura alguna de las causales de improcedencia señaladas en el artículo 692 del Código Financiero del Distrito Federal, dentro de las cuales la fracción XII, como lo indicamos, es la que se adecua al caso de improcedencia en el que se encuadra el supuesto de que no se anexe al recurso respectivo el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería previsto en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, lo que nos lleva a concluir que al no cumplirse con ese requisito, se configura la improcedencia y en consecuencia el sobreseimiento del recurso interpuesto.

1.1.5 Substanciación del Procedimiento.

Posterior a la interposición del recurso y una vez que la autoridad determina que no se configura ninguna de las hipótesis de improcedencia o sobreseimiento del mismo, la tramitación debe realizarse atendiendo a lo dispuesto en el artículo 696 del Código Financiero del Distrito Federal.

La autoridad acordará sobre la admisibilidad del recurso y de las pruebas ofrecidas, desechando aquellas que no resulten admisibles, dentro del plazo de cinco días, contados a partir de la fecha en que fue presentado o a partir de que el recurrente cumplimentó los requerimientos de la autoridad, según el caso, lo anterior de conformidad con la fracción II del precepto últimamente citado.

El precepto antes señalado establece también lo referente a las pruebas que serán admitidas, siendo esas de todo tipo, incluyendo la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de los hechos que consten en sus expedientes, las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso.

No serán admitidas aquéllas que no tengan relación con los hechos controvertidos, la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones directas.

El valor de las pruebas queda al prudente arbitrio de la autoridad, excepto de aquellas que hacen prueba plena, siendo éstas últimas, la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestación de hechos particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante las autoridades que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones pero no prueba la verdad de lo declarado o manifestado.

1.1.6 Resolución.

Posterior a la valoración de las pruebas la Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones de la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal emitirá la resolución al recurso, misma que, en términos del artículo 696 del Código Financiero del Distrito Federal deberá ser clara, precisa y congruente con las cuestiones planteadas por el recurrente y la autoridad que emitió el recurso o las derivadas del expediente del procedimiento administrativo.

La referida resolución puede consistir en: sobreseer el recurso, confirmar el acto impugnado; mandar a reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución, y revocar el acto impugnado, total o parcialmente, según corresponda, en el caso de que la revocación sea parcial, se precisará el monto del crédito fiscal que se deja sin efectos y el que subsiste.

Entonces la autoridad dispone de un plazo que no excederá de cuatro meses para emitir la resolución y notificarla, contados a partir de la admisión del recurso, el cual no correrá cuando se haya formulado requerimiento al promovente, sino hasta que sea debidamente cumplido. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se considera que se ha configurado la afirmativa ficta, y la consecuencia es que el acto o resolución impugnada quede sin efecto, constituyendo esta afirmativa una resolución de carácter firme.

La resolución se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los argumentos hechos valer por el recurrente, no obstante la autoridad tiene la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los argumentos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de ese, ello de conformidad con la fracción IV del artículo 696 del Código tributario en comento.

Finalmente no se debe olvidar que en términos del párrafo primero del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, la tramitación del recurso es optativa, y que la resolución que se dicte en dicho recurso será también impugnable ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

2.- Juicio Contencioso Administrativo¹⁴⁸ ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Es un medio de defensa que tiene el particular que ve afectado su interés jurídico, por algún acto o resolución emitido por las autoridades administrativas del Distrito Federal, y para el tema que nos ocupa es de especial importancia, los emitidos por las autoridades fiscales, a efecto de que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, dirima las controversias que surjan entre este y la autoridad, determinando si la actuación de ésta última se ajustó o no a los lineamientos legales y en todo caso, obtener la nulidad de los mismos.¹⁴⁹

El referido juicio está regulado por la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, pues es una ley que además de ser el instrumento jurídico que determina la estructura, organización, atribuciones y competencia de dicho órgano jurisdiccional,

¹⁴⁸ Del contenido de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en específico de los artículos 38, 72 y 92, se desprende que el nombre técnico para designar al juicio que se tramita ante el referido Tribunal, es Juicio Contencioso Administrativo, no obstante en la práctica se le llama también Juicio de Nulidad, lo anterior es así por los efectos que se obtienen al controvertir la validez de una resolución o acto, toda vez que en caso de que asista la razón al demandante, se obtendrá del órgano judicial una declaratoria de nulidad. Por lo que se puede deducir que el uso de ambos términos es correcto, pero sólo el primero es técnicamente acertado.

¹⁴⁹ Los alcances del presente trabajo no pretenden abarcar el estudio de todos los actos de la administración pública del Distrito Federal, toda vez que el principio "solve et repete", aplica exclusivamente en materia fiscal, por lo que nos abocaremos al estudio del juicio contencioso administrativo en donde se controviertan las resoluciones emitidas con base en el Código Financiero del Distrito Federal, que como lo señalamos en la pagina 135 de este trabajo, son emitidos primordialmente por las autoridades fiscales descritas en los artículos 19 y 20 del ordenamiento en cita.

contempla lo referente a la substanciación del juicio contencioso administrativo en materia local.¹⁵⁰

Al respecto el autor Ramón Martínez Lara establece lo siguiente:

“...la ley que se analiza no se concreta a trazar la organización del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, sino que también establece los lineamientos de un proceso administrativo, con sus diversas fases e instituciones judiciales; además contiene el procedimiento para la formación de la jurisprudencia del Pleno del tribunal.”¹⁵¹

En efecto, en términos del artículo 25 de la citada ley, los juicios que se promuevan ante el Tribunal, se substanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que señala esa ley, contemplando la supletoriedad del Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal; en materia fiscal al Código Financiero del Distrito Federal y en su caso al Código Fiscal de la Federación¹⁵² en lo que resulten aplicables.

¹⁵⁰ En este punto cabe señalar la gran diferencia que existía con la materia fiscal Federal, toda vez que previo a la entrada en vigor de la LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, los juicios de nulidad en materia Federal, se tramitaban aplicando el Título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprendían del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, es decir el Código Fiscal de la Federación regulaba además de las contribuciones, la forma en que se substanciaban los juicios ante al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestión que fue superada con la entrada en vigor en toda la República el día 1º de enero del 2006 de la ley primeramente citada, con la que se derogaron los preceptos del Código Fiscal de la Federación que regulaban la parte procedimental y quedando entonces en tres ordenamientos fundamentales, la regulación de los juicios de nulidad Federales, siendo estos: la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, observándose claramente la diferencia con la materia local en la que basta la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y la aplicación supletoria del Código Financiero del Distrito Federal y el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, para determinar la forma en que se lleva a cabo el juicio contencioso administrativo.

¹⁵¹ **MARTINEZ LARA**, Ramón. El sistema contencioso administrativo en México. Editorial Trillas, México 1990. p. 162.

¹⁵² En términos del artículo segundo transitorio de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, a partir de su entrada en vigor, se derogaron el Título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, por lo que todas las leyes que remitan a esos preceptos, incluyendo la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, se entenderán referidos a los correspondientes de esta Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

2.1 Resoluciones impugnables ante el Tribunal.

De conformidad con el artículo 23 de la citada ley, las Salas del Tribunal son competentes para conocer de los siguientes juicios:

I.- De los juicios en contra de actos administrativos que las autoridades de la Administración Pública del Distrito Federal dicten, ordenen, ejecuten o traten de ejecutar, en agravio de personas físicas o morales;

II.- De los juicios en contra de los actos administrativos de la Administración Pública Paraestatal del Distrito Federal, cuando actúen con el carácter de autoridades;

III.- De los juicios en contra de las resoluciones definitivas dictadas por la Administración Pública del Distrito Federal en las que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije ésta en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación, nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido o cualesquiera otras que causen agravio en materia fiscal;

IV.- De los juicios en contra de la falta de contestación de las mismas autoridades, dentro de un término de treinta días naturales, a las promociones presentadas ante ellas por los particulares, a menos que las leyes y reglamentos fijen otros plazos o la naturaleza del asunto lo requiera;

V.- De los juicios en contra de resoluciones negativas ficta en materia fiscal, que se configurarán transcurridos cuatro meses a partir de la recepción por parte de las autoridades demandadas competentes de la última promoción presentada por el o los demandantes, a menos que las leyes fiscales fijen otros plazos;

VI.- De los juicios en que se demande la resolución positiva ficta, cuando la establezca expresamente las disposiciones legales aplicables y en los plazos en que éstas lo determinen;

VII.- De los juicios en que se impugne la negativa de la autoridad a certificar la configuración de la positiva ficta, cuando así lo establezcan las leyes;

VIII.- De los juicios que promuevan las autoridades para que sean nulificadas las resoluciones fiscales favorables a las personas físicas o morales y que causen una lesión a la Hacienda Pública del Distrito Federal;

IX.- De las resoluciones que dicten negando a las personas físicas o morales la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos;

X.- De los demás que expresamente señalen ésta u otras leyes.

De lo antes señalado, si la resolución que se pretende impugnar no se encuadra en ninguna de las hipótesis de las contempladas en el artículo 23 de la ley del tribunal, el Magistrado Instructor al momento de proveer respecto de su admisión, deberá desechar la demanda interpuesta por no estar dentro de los asuntos que le tocan conocer al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

Ahora que se han establecido los actos o resoluciones que puede conocer el Tribunal, resulta conveniente abordar el tema de la “definitividad” de las resoluciones administrativas, toda vez que la fracción III del artículo 23 de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, establece que las resoluciones en las que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije ésta en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación, nieguen la devolución de un ingreso indebidamente percibido o cualesquiera otras que causen agravio en materia fiscal deben ser definitivas para que se controvertan en juicio, siendo entonces aquellas en las que se pone fin a una

instancia o procedimiento¹⁵³; al respecto merece especial atención esa fracción, ya que no debe olvidarse que el principio “solve et repete”, se aplica específicamente a esas resoluciones en las que se controvierte el pago de contribuciones.

Sobre el tema el autor Raúl Rodríguez Lobato señala lo siguiente:

“1.-Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de trámite o sea susceptible de ser revisada de oficio; debe ser la decisión que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento.”¹⁵⁴

La anterior definición es acorde con lo que se considera resolución definitiva en materia Fiscal Federal, toda vez que del análisis de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, artículo 11 penúltimo párrafo, así como del artículo 1º de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, tenemos que son resoluciones definitivas aquellas en contra de las que ya no procede recurso administrativo, o bien que el mismo se haya agotado y la resolución dictada en el mismo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y aquellas en las que la interposición del recurso sea de carácter optativo.

En el contenido del Código Financiero del Distrito Federal, así como en la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, no existe una definición de resolución definitiva, no obstante como lo señalamos en el párrafo que antecede, podemos auxiliarnos de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como en la siguiente tesis emitida por el Poder Judicial de la Federación:

“Registro No. 184733
Localización: Novena Época.
Instancia: Segunda Sala

¹⁵³ Ello referido a la materia local, que a diferencia del Procedimiento Contencioso Federal, en el que juega singular importancia el concepto de resolución definitiva, de conformidad con lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, donde se debe atender a que las resoluciones definitivas son aquellas en las que se agota el recurso administrativo o bien habiéndose agotado no satisfizo las pretensiones del actor o la interposición del mismo sea optativa.

¹⁵⁴ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl. Op. Cit. p. 255.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XVII, Febrero de 2003
Página: 336.
Tesis: 2a. X/2003
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

**TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.
"RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS". ALCANCE DEL
CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER
PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.**

La acción contenciosa administrativa promovida ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando sólo requiere la afectación de un interés, no constituye una potestad procesal contra todo acto de la Administración Pública, pues se trata de un mecanismo de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía está condicionada a que los actos administrativos constituyan "resoluciones definitivas", y que se encuentran mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia que prevé el citado artículo 11; ahora bien, aunque este precepto establece que tendrán carácter de "resoluciones definitivas" las que no admitan recurso o admitiéndolo sea optativo, es contrario a derecho determinar el alcance de la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo sólo por esa expresión, ya que también debe considerarse la naturaleza jurídica de la resolución, sea ésta expresa o ficta, la cual debe constituir el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, que suele ser de dos formas: a) como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, y b) como manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad oficial. En ese tenor, cuando se trata de resoluciones definitivas que culminan un procedimiento administrativo, las fases de dicho procedimiento o actos de naturaleza procedimental no podrán considerarse resoluciones definitivas, pues ese carácter sólo lo tendrá la última decisión del procedimiento, y cuando se impugne ésta podrán reclamarse tanto los vicios de procedimiento como los cometidos en el dictado de la resolución; mientras que, cuando se trate de actos aislados expresos o fictos de la Administración Pública serán definitivos en tanto contengan una determinación o decisión cuyas características impidan reformas que ocasionen agravios a los gobernados.

Contradicción de tesis 79/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Sexto Circuito y Noveno del Primer Circuito, ambos en Materia Administrativa. 17 de enero de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Siguiendo el criterio antes citado, al determinar sobre la definitividad de una resolución, debe considerarse la naturaleza jurídica de la misma, la cual debe expresar la voluntad

definitiva de la Administración Pública del Distrito Federal, que puede asumir el carácter de última resolución dictada que pone fin a un procedimiento, o bien como manifestación aislada que no requiere de un procedimiento previo, para poder reflejar la voluntad de la autoridad, luego entonces los actos de naturaleza procedimental no podrán considerarse resoluciones definitivas, ya que no son la última decisión del procedimiento.

En este punto es importante referir que si bien se habla de resoluciones definitivas, estas no son las únicas en relación a las que procede el juicio contencioso administrativo, toda vez la propia fracción III del artículo 23 de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, establece que es impugnabile cualquier otra resolución siempre y cuando este causando un agravio en materia fiscal, por lo que el juicio es procedente aun en contra de los actos que se encuentren dentro del procedimiento fiscalizador, tal es el caso de una orden de visita, las actas parciales o la final.

Como ya se advertía previamente, el requisito de procedencia del pago previo de las contribuciones, contemplado en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, únicamente es necesario para aquellos juicios que se interpongan en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Es de destacarse que el requisito del pago previo de las contribuciones, se encuentra establecido en un ordenamiento diverso a la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, a pesar de ello debe tenerse presente que la aplicación del principio en el juicio contencioso administrativo no debería resultar ajena a los juzgadores, ello en virtud de la aplicación supletoria del Código Financiero del Distrito Federal.

En efecto si bien es cierto que la substanciación del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal se ajusta a lo previsto por su propia ley, también lo es que de conformidad con el artículo 25 de la misma, si faltara una disposición expresa, en el caso de la materia fiscal, debe estarse a lo que dispone el Código Financiero del Distrito Federal, el precepto en cita establece lo siguiente:

“ARTICULO 25.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal se substanciarán y resolverán con arreglo al procedimiento que señala esta Ley. A falta de disposición expresa y en cuanto no se oponga a lo que prescribe este ordenamiento, se estará a lo dispuesto por el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal; en materia fiscal al Código Financiero del Distrito Federal. Y en su caso al Código Fiscal de la Federación en lo que resulten aplicables.”

De la anterior transcripción se desprende que si para la substanciación del juicio faltara alguna disposición expresa en la ley, entonces debe atenderse al Código Financiero del Distrito Federal, siempre y cuando el precepto que se pretende aplicar no se oponga a lo que dispone la propia ley del Tribunal.

En este punto, es conveniente detenerse a reflexionar cual es la razón a la que atiende la previsión del legislador al admitir que si se presentara alguna situación que no se resuelve con el contenido de la propia ley, es posible acudir a otros ordenamientos que sirvan de apoyo para atender tal circunstancia.

Efectivamente la ley, como cualquier otra creación humana, resulta imperfecta, de ahí que aun las más claras al tiempo de su elaboración, están bajo la incertidumbre de encontrarse con dificultades de aplicación práctica debido primordialmente a que la sociedad se encuentra en una constante evolución de diversas índoles y por más esfuerzos que haga el legislador a fin de contener el supuesto de hecho general y abstracto que constituye la ley, inevitablemente su creación será superada por la realidad.

Como hemos apreciado, las deficiencias en la ley existen, sin embargo cuando un ordenamiento jurídico no puede abarcar todos los supuestos de la realidad, no se debe de olvidar que el derecho es un conjunto de instituciones que debe observarse de ese modo, esto es, las leyes, principios, costumbres, deben ser estudiados y aplicados como un todo en donde en medida de lo posible, se subsanen las ausencias que dan lugar a la incertidumbre jurídica, por lo que en la actualidad a pesar de los vacíos que puedan surgir en la ley, las insuficiencias se logran regular mediante el mecanismo de la Integración Jurídica.

Luego entonces el problema de los vacíos o deficiencias en una ley no es el reconocer que aquellos existen, pues la imperfección es obvia e incluso admitida por la propia ley, en el caso del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el artículo 50 prevé los requisitos formales para la presentación de la demanda, sin embargo no se regula la institución del solve et repete, al respecto se pueden adoptar dos posturas, la primera donde para la procedencia de la demanda se aplique exactamente del ordenamiento en cita, o bien se puede adoptar una postura contemporánea que en la legislación internacional esta siendo bien recibida, donde se aplica el proceso de integración normativa para vincular en un solo procedimiento jurisdiccional varios ordenamientos vigentes, que en nuestro caso resulta ser el Código Financiero del Distrito Federal.

La Integración jurídica es un procedimiento por el cual, ante la falta o deficiencia de una norma para un caso concreto se integra o une a todo el conjunto de instituciones de derecho disponibles, con la única finalidad de evitar la incertidumbre jurídica.

En ese orden de ideas tenemos que al observar los ordenamientos jurídicos que regulan la materia tributaria local, existe un requisito de procedencia para el juicio contencioso y el recurso de revocación, que se encuentra contenido en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, ya que si bien la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal no contempla expresamente en los requisitos de procedencia del juicio el previo pago de las contribuciones, también lo es que la aplicación del requisito en comento, no resulta opuesta a otra norma de tal ordenamiento, es decir, la Ley del Tribunal, no contiene precepto que indique que la procedencia del juicio solo puede sujetarse a lo previsto en la misma, ni se prevé en el ordenamiento un artículo que prohíba al Juzgador solicitar requisitos adicionales de aquellos enumerados por la propia ley, por lo que desde la perspectiva de la integración normativa resulta procedente que se aplique en materia fiscal el Código Financiero del Distrito Federal, y en consecuencia la regla "solve et repete".

La integración de las normas jurídicas a la que hemos hecho referencia, se aplica en la materia local de manera cotidiana, tal es el caso del artículo 39 del Código Financiero del Distrito Federal, que contempla la figura de la consignación, y que la Ley del Tribunal

Contencioso Administrativo del Distrito Federal no contiene ningún precepto que permita realizar la consignación del pago de contribuciones durante el juicio, ni fuera de el, por lo que de no ser observados en su conjunto todos los elementos normativos que regulan la materia tributaria local, en el caso concreto del Código Financiero del Distrito Federal, dicha consignación no podría realizarse; al respecto el precepto en comento establece:

“ARTICULO 39.- Ante la negativa de la autoridad fiscal de recibir el pago de una contribución, el contribuyente puede consignarlo al Tribunal de lo Contencioso mediante cheque certificado o de caja, acompañado de la declaración relativa al periodo y concepto que corresponda, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 de este Código.

Una vez recibida la documentación a que hace referencia el párrafo anterior, el Tribunal de lo Contencioso en el plazo de dos días hábiles, deberá remitirla a la Tesorería, a efecto de que ésta proceda a la aplicación del pago, en el orden de prelación que establece este Código, y le notificará al contribuyente dentro del término de quince días la forma en que aplicó el mismo, sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudiera ejercer la autoridad fiscal.”

En este caso estamos frente a una figura que expresamente no esta contemplada en la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, pero que existe en un ordenamiento diverso que es el Código Financiero del Distrito Federal, el cual es observado integralmente por los Magistrados, ya que el órgano juzgador recibe los pagos de contribuciones consignadas, práctica que ha sido aceptada y bien vista por las diversas Salas del Tribunal que la aplican de manera cotidiana.

La integración de las normas que regulan la materia tributaria local, permite que los contribuyentes consignen sus pagos ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, pues en este caso, el órgano jurisdiccional, atrae una norma que existe en un ordenamiento diverso a su ley, aplicándola para que sea posible la realización de un hecho.

Luego entonces, vemos como una norma que esta en un diverso ordenamiento sirve para regular hechos que no se encontraban contemplados en la ley contenciosa, caso similar al de la consignación, es el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, ya que la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en específico en el

artículo 50 establece los requisitos formales que la demanda deberá contener, y dentro de los cuales no se contempla el acreditar el pago de las contribuciones a debate; requisito que a la luz de la integración normativa es aplicable para la procedencia del juicio de nulidad y recurso administrativo.

La aplicación supletoria de las normas resulta ser un instrumento aliado del Juzgador, ya que le permite resolver hasta las cuestiones más peculiares que se le presenten, de las cuales no puede excusarse a causa de la imperfección de una ley, ya que si esta aplicando un ordenamiento en el que una institución no esta regulada o bien se encuentra establecida únicamente en forma genérica y no en detalle, de forma supletoria debe acudir a la legislación común y verificar en ella si se desarrolla pormenorizadamente la institución que pretende aplicar.

Luego entonces la aplicación supletoria de las normas permite salvaguardar el estado de derecho y la certidumbre jurídica, resolviendo conflictos que se presentan en la práctica donde las leyes no contemplan ciertas instituciones o bien que la institución comprendida en la ley tenga una reglamentación deficiente o incompleta.

Como ejemplo de lo sostenido, tenemos el siguiente criterio de los Tribunales Colegiados de Circuito:

Registro No. 250303
Localización:
Séptima Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
157-162 Sexta Parte
Página: 79
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa, Administrativa

EXPROPIACIÓN, APLICACIÓN SUPLETORIA DEL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA FIJAR EL MONTO DE LA INDEMNIZACIÓN EN CASO DE (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE PUEBLA).

En lo no previsto en la Ley de Expropiación del Estado de Puebla dentro del procedimiento judicial para fijar el monto de la indemnización por

expropiación, debe aplicarse el Código de Procedimientos Civiles en forma supletoria, ya que el Juez está obligado a resolver las controversias que se le presenten, y la insuficiencia de una ley, no puede relevarlo de tal obligación. Son aplicables las normas del citado código procesal, porque la Ley de Expropiación de Puebla es insuficiente y las lagunas de la ley sobre determinado punto deben llenarse a condición de que no se pugne con disposiciones que revelen la intención del legislador. La supletoriedad de la ley, necesaria en algunos casos, no siempre es expresa, y para ello, antes de acudir a la analogía o a los principios generales del derecho, el juzgador debe atender a lo establecido por el orden jurídico vigente.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo en revisión 415/82. Sabino García Teutle. 8 de junio de 1982. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Waldo Guerrero Láscars.

Genealogía:

Informe 1982, Tercera Parte, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis 24, página 227.

La tesis citada ilustra un caso en el cual se aplica el Código de Procedimientos Civiles en forma supletoria, como medio de auxilio al Juez que está obligado a resolver las controversias relacionadas con la Ley de Expropiación de Puebla, donde es necesaria la aplicación del código procesal, porque la regulación en materia de expropiación es insuficiente, y en la búsqueda de un mejor proveer las lagunas de la ley sobre determinado punto deben llenarse siempre y cuando no sean contrarias a la propia norma que se pretende subsanar, debiendo el juzgador atender en principio a lo establecido por el orden jurídico vigente, ello con la finalidad de que cumpla con su objetivo de impartición de justicia.

El problema al que nos enfrentamos con el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal y el juicio contencioso en el Distrito Federal, es que aparece en la legislación vigente una institución no contemplada en la ley que regula los requisitos formales que deben contener las demandas que se interpongan ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, así que el punto a resolver es si se exige o no el pago previo de las contribuciones como requisito de procedencia al medio de defensa.

De las consideraciones previas tenemos que entonces la integración normativa no debe tener una aplicación caprichosa por parte de los órganos de justicia, sino que por el contrario debe retomarse como una técnica obligatoria para la mejor toma de decisiones.

Luego entonces, podemos establecer que si la técnica de integración normativa se aplica en la práctica contenciosa local ordinariamente, con el Código Financiero del Distrito Federal en materia de consignación, no es sólido el argumento que se ha utilizado para desechar la aplicación del principio contenido en el artículo 690 en estudio, ya que al igual que la anterior es una institución no regulada por la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, y que debe ser tomada en consideración para interponer y admitir a trámite una demanda de nulidad.

Relacionado con el ejemplo del tema de la integración normativa, es obligado tratar el contenido del artículo 135 de la Ley de Amparo, ya que en los juicios de amparo que se interpongan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, la que surtirá efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda.

Es importante detenernos a reflexionar sobre la importancia de este artículo de la Ley de Amparo y su relación con el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal; supongamos que el particular acuda al juicio de amparo indirecto en contra de una resolución en materia de contribuciones, sin interponer un medio de defensa local, alegando para ello lo dispuesto en la fracción IV del artículo 107 de la Constitución, que autoriza lo anterior siempre que las autoridades y leyes locales le exijan al quejoso mayores requisitos que los establecidos por la ley de amparo.

En este caso, el particular evitó el pago de la contribución en términos del 690 del Código Financiero del Distrito Federal, no obstante de conformidad con la ley de Amparo, el efecto será el mismo en el patrimonio del quejoso, ya que para concederse la suspensión de la ejecución del acto reclamado, que como lo sabemos es una de las razones fundamentales para acudir al juicio de amparo, será necesario que se paguen en efectivo las cantidades que se adeudan, por lo que si bien no es un requisito de procedencia para

el juicio de garantías, si es elemento fundamental para que el medio de defensa tenga efectos inmediatos, y la autoridad fiscal no continúe con la ejecución del crédito, por lo que definitivamente el contribuyente que pretenda una contienda con el fisco deberá realizar una erogación que asegure el interés fiscal y en consecuencia salvaguardar los intereses del estado.

Conviene señalar que el contenido de la ley de amparo, es una medida que al igual que la regla contenida en el artículo 690 del código local, tiene como finalidad evitar que la interposición de medios de defensa se convierta en aliado de los ciudadanos que de mala fe pretenden evadir sus obligaciones constitucionales y dejar de pagar las contribuciones a las que se encuentran comprometidos, causando afectación a la hacienda pública local.

Podemos corroborar dicha afirmación con algunas apreciaciones extraídas de los dictámenes de las Comisiones Unidas de Justicia; y de Estudios Legislativos, que contienen el proyecto de decreto que reforma los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo, Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Todo inicia cuando el Senado de la República en el año de 2003, a instancia de la iniciativa presentada por la Senadora Dulce María Sauri Riancho y el Senador Fauzi Hamdán Amad, proponen reformar el artículo 135 de la Ley de Amparo a fin de que se garantice el interés fiscal que corresponda en el otorgamiento de la suspensión del acto reclamado; la cual quedó pendiente de discusión en la citada cámara, misma que es retomada para el año de 2005.

La Minuta en comento desde un inicio tenía como propósito proteger la economía nacional, buscando modificaciones legislativas que frenaran los abusos de contrabando y fraude aduanero mediante la dolosa utilización del juicio de Amparo, que a través de la suspensión del acto reclamado permite introducir mercancías sin pagar los impuestos al comercio exterior, las cuotas compensatorias o el cumplimiento de los permisos o cupos que establece la autoridad competente para la protección de la economía nacional.

La realidad planteada es que con la interposición de juicios de amparo y la concesión de la suspensión, se provocan daños importantes a la economía nacional, burlándose los mecanismos de salvaguarda establecidos, ya que siguen transitando por las aduanas grandes cargamentos de manzanas, frijol, piezas de pollo, carne de cerdo, etcétera, sin que las autoridades puedan intervenir para confiscarlos o bien, exigir el pago de la correspondiente cuota compensatoria, toda vez que la Administración General de Aduanas no le queda más remedio que permitir la importación de productos agroalimenticios que afectan el mercado nacional, generándose una competencia desleal con los propios importadores que cubren las cuotas, propician una distorsión en la producción nacional mermando la rentabilidad de nuestros productores, y además, provocan una grave afectación al fisco federal.

Uno de los ejemplos que citaron los Senadores, fue el de la manzana, que en el año 2003, de los casi 266 millones de pesos originalmente previstos como recaudación por concepto de cuotas compensatorias a la importación del producto, sólo se pudieron cobrar poco más de 55 millones de pesos, esto es, apenas el 20.1% de lo esperado, ya que el resto ingresa al país protegido por amparos judiciales.

Luego entonces ante tal panorama, era evidente la necesidad de la reforma, ya que los amparos otorgados a importadores agroalimentarios se estaban tornando en un elemento que lejos de salvaguardar las garantías individuales, solo obstaculizaba la facultad constitucional de la autoridad para regular las importaciones, y el comercio exterior en beneficio de la economía y la estabilidad del país.

La reforma tiene como argumento principal y finalidad impedir que el Juicio de Amparo se utilice como un medio legal para evadir, el pago de las contribuciones y aprovechamientos o el cumplimiento de diversas normas relacionadas con regulaciones y restricciones no arancelarias, como efecto de la suspensión.

Como podemos advertir el artículo 135 de la Ley de Amparo, tiene inmersa la regla "solve et repete", atenuada obviamente, pero al final, la intención legislativa es clara, al preponderar en todo momento los intereses del fisco federal, ya que son fuente de

recursos públicos necesarios para la satisfacción de las necesidades sociales, frente a las actividades comerciales.

Revistió gran importancia para las comisiones, lo referente a los aprovechamientos ya que el mejor ejemplo de los mismos lo constituyen las cuotas compensatorias, que en términos del artículo 63 de la Ley de Comercio Exterior, serán consideradas como los aprovechamientos a que se refiere el artículo 3 del Código Fiscal de la Federación.

Las cuotas compensatorias son definidas por el artículo 3, fracción III de la Ley de Comercio Exterior como “aquéllas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente Ley”, naturaleza que justifica mas aun la necesidad de que al momento de que se pida la suspensión en el juicio de amparo para la ejecución de las mismas, la garantía de pida en efectivo y por el total de las mismas, ya que nacen como una penalización a las prácticas desleales de comercio internacional, esto es, se presupone un perjuicio al comercio nacional y por eso se imponen.

Las cuotas compensatorias se establecen como una exigencia ante las prácticas desleales de comercio internacional, según el artículo 64, de la Ley de Comercio Exterior, mismas que deterioran y socavan nuestras normas, además de que quienes las practican obtienen lucrativos beneficios en perjuicio de la economía nacional.

Podemos determinar que en el caso de las cuotas compensatorias, está de sobra justificada la medida impuesta por el legislador, ya que lo que ocurría era impunidad ante el incumplimiento de la norma de comercio internacional.

Así pues vinculando lo que señalamos respecto del pago de Derechos por Suministro de Agua y el artículo 690, hipótesis en la que consideramos acertada la aplicación del pago previo de la contribución toda vez que el contribuyente ya había disfrutado del servicio proporcionado por el Distrito Federal, podemos advertir cierta similitud con el caso de las cuotas compensatorias, ya que estas últimas se imponen debido a que con una práctica desleal se causa un daño al comercio nacional, luego entonces en ambos casos, la conducta que dio origen al pago de la contribución es un hecho consumado.

Para concluir nuestro comentario relacionado con artículo 135 de la Ley de Amparo, nos referimos a su peculiaridad de ser otro ejemplo de la integración normativa, debido a que la exigencia de la suspensión no puede ser vista por separado del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, ya que el primer ordenamiento dispone que tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante *el depósito de las cantidades* que correspondan.

Lo que nos lleva a concluir que cuando se trate de otorgar la suspensión de la ejecución en materia de amparo en contra del cobro de contribuciones, se debe de garantizar en efectivo el pago de las mismas, de lo contrario no se concederá la misma, dicha conclusión se confirma con lo que establece el 141 del Código Fiscal de la Federación, ya que este último señala que tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante *el depósito* de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

Como la finalidad de este trabajo no es un estudio pormenorizado del artículo 135 de la Ley de Amparo, simplemente retomamos las anteriores consideraciones para sostener que la regla “*solve et repete*”, es una idea que puede resultar benéfica para el desarrollo social en las diversas esferas de la hacienda pública, y que en la actualidad, la técnica legislativa se ve superada por todas las cuestiones particulares de la realidad, y no obstante ello, los órganos jurisdiccionales se ven auxiliados por la integración normativa que les permite resolver con un mejor criterio hasta las situaciones más específicas de la realidad.

En tal virtud no hay motivo por el cual se deje de aplicar requisito de pago previo de la contribución a debate, únicamente porque no está expresamente establecido en la ley del Tribunal, pues como se ha indicado la integración normativa en materia fiscal es una práctica frecuente a nivel federal y local.

2.2 Demanda de juicio de nulidad.

El juicio contencioso administrativo se inicia cuando el actor considera que una resolución administrativa causa algún agravio a sus derechos y acude ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal a demandar la actuación de la autoridad fiscal.

El autor Arturo Iturbe Rivas, señala el siguiente concepto de demanda:

“...la demanda, en efecto, es el acto de petición, que debe manifestarse por escrito, a través del cual la parte actora ejercita acción exponiendo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la pretensión consistente en que se anule un determinado acto administrativo, abriendo así el proceso. En este sentido, la demanda es el instrumento del que se sirve el particular (en ocasiones una autoridad) para reaccionar, parafraseando a Alessi, contra el ejercicio de la función administrativa que considera ilícito, a fin de obtener el restablecimiento de la esfera jurídica lesionada.”¹⁵⁵

En ese orden de ideas el Magistrado Manuel Lucero Espinosa, señala que la demanda debe ser el documento por medio del cual se ejercita la acción, y sirve para precisar diversas circunstancias.

“La demanda es el acto que inicia, la primera actividad encaminada a la resolución del tribunal. Prácticamente incoa el proceso, pero también es un acto que objetiva diversas circunstancias: a) identifica a las partes; b) precisa el acto administrativo impugnado, c) narra los antecedentes de hecho; d) invoca los fundamentos de derecho, e) determina las pruebas

¹⁵⁵ **ITURBE RIVAS**, Arturo. Elementos de Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa, México 2004. p. 130.

conducentes; f) exhibe los documentos constitutivos de la pretensión, y g) justifica la competencia del Tribunal.”¹⁵⁶

La demanda de nulidad que se presente ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, deberá ser por escrito y cumplir con los siguientes requisitos formales, de conformidad con el artículo 50 de la ley respectiva:

1. Nombre y domicilio del actor y, en su caso, de quien promueva en su nombre.
2. Las resoluciones o actos administrativos que se impugnan.
3. La autoridad, autoridades o partes demandadas.
4. El nombre y domicilio del tercero perjudicado si lo hubiere.
5. La pretensión que se deduce.
6. La fecha en la que se tuvo conocimiento de la resolución o resoluciones que se impugnan.
7. La descripción de los hechos, y de ser posible, los fundamentos de derecho.
8. La firma del actor; si éste no supiere o no pudiere firmar, lo hará un tercero a su ruego, poniendo el primero su huella digital.
9. Las pruebas que se ofrezcan.

En el caso de impugnarse una resolución negativa ficta, no es requisito señalar los agravios, ya que mediante ampliación de demanda, misma que puede formularse con fundamento en el artículo 51 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el actor podrá combatir los hechos y el derecho, que fueron dados a conocer por la autoridad demandada al producir la contestación.

El artículo 54 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, prevé que si existiera alguna irregularidad en la demanda, referente a la falta o

¹⁵⁶ **LUCERO ESPINOSA, Manuel.** Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal. Editorial Porrúa, México 2002. p. 91.

imprecisión de los requisitos formales a que se refiere el artículo 50, dará lugar a que se subsane dicha omisión en el término de cinco días y que en caso de no hacerlo se tendrá por no presentada la misma.

2.3 Partes.

El artículo 33, de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, establece quienes serán partes en el procedimiento, al señalar lo siguiente:

“ARTICULO 33.- Serán partes en el procedimiento:

I.- El actor;

II.- El demandado. Tendrán ese carácter:

A) El Jefe del Distrito Federal, los Secretarios del Ramo, los Directores Generales, así como las autoridades administrativas del Distrito Federal que en razón de su esfera de competencia intervengan directamente en la resolución o acto administrativo impugnado;

B) Los Delegados, Subdelegados y en general las autoridades de las Delegaciones Políticas a cuya esfera directa de competencia corresponda la resolución o el acto administrativo impugnados;

C) Las autoridades administrativas del Distrito Federal, tanto ordenadoras como Ejecutoras de las resoluciones o actos que se impugnen;

D) El Gerente General de la Caja de Previsión de la policía Preventiva del Distrito Federal;

E) La persona física o moral a quien favorezca la resolución cuya nulidad pida la autoridad administrativa, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 fracción IX de esta Ley;

F) Las autoridades de la administración pública Centralizada, Desconcentrada y Descentralizada del Distrito Federal.

III.- El tercero perjudicado o sea cualquier persona cuyos intereses puedan verse afectados por las resoluciones del Tribunal o que tenga un interés legítimo contrapuesto a las pretensiones del demandante.

En los juicios de nulidad que versen sobre la materia de uso de suelo, utilización de la vía pública y giros mercantiles, los Comités Vecinales

tendrán invariablemente el carácter de terceros perjudicados, por lo que deberán ser notificados dentro de las veinticuatro horas siguientes a la presentación del escrito inicial del juicio de que se trate, respecto a la Colonia, Barrio, Pueblo o Unidad Habitacional que corresponda, a fin de que interpongan los medios de prueba y de defensa que procedan.”

Si bien el juicio es tramitado por el órgano jurisdiccional, también lo es que se desarrolla entre dos personas que contienden entre sí quienes se denominan partes.

En lo referente al concepto de “parte”, el autor Arturo Iturbe Rivas establece lo siguiente:

“Queda claro que el concepto de parte es rigurosamente procesal, ya que alude tanto a la persona que exige la satisfacción de una cierta pretensión, como aquélla contra quien se presenta la reclamación, personas a las que la doctrina procesal denomina, respectivamente, actora y demandada: una que acciona y otra que reacciona o tiene el derecho de reaccionar.”¹⁵⁷

El artículo 35 de la Ley del Tribunal, establece que las partes podrán autorizar para oír y recibir notificaciones en su nombre a cualquier persona con capacidad legal, quedando facultadas para interponer recursos, ofrecer y rendir pruebas y alegar en la audiencia respectiva y que en caso de que existan varios actores, terceros perjudicados o autoridades, deberán designar a sus respectivos representantes comunes, terminando tal representación en el momento de la revocación del nombramiento respectivo, o en su caso, hasta que haya sido ejecutada la sentencia correspondiente.

Para la representación de las autoridades, las encargadas de realizarla, son las unidades administrativas cuya competencia o área de atribuciones corresponda de acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública del Distrito Federal y al Reglamento Interior de la Administración Pública del Distrito Federal.

Por lo general la parte actora en el juicio contencioso administrativo, es una persona física y/o moral afectada por un acto, resolución u omisión de carácter administrativo, proveniente de alguna autoridad del Gobierno del Distrito Federal, mientras que son parte

¹⁵⁷ **ITURBE RIVAS**, Arturo. Op. cit. p. 125.

demandada, las autoridades administrativas del Distrito Federal, que en ejercicio de sus facultades, crean modifican o extinguen situaciones concretas, de hecho o de derecho, con trascendencia para los gobernados.

Como caso excepcional tenemos la promoción del llamado juicio de lesividad, donde la parte demanda será la persona física o moral a quien favorezca la resolución cuya nulidad pida la autoridad administrativa, conforme a lo dispuesto en el artículo 23 fracción IX de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

En efecto las resoluciones administrativas favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal de lo Contencioso mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, ello de conformidad con el artículo 131 del Código Financiero del Distrito Federal.

En cuanto al tercero perjudicado, de la fracción tercera del artículo 33 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, se desprende que será cualquier persona cuyos intereses puedan verse afectados por las resoluciones del Tribunal o que tenga un interés legítimo contrapuesto a las pretensiones del demandante. El tercero interesado resulta ser la persona que tenga un derecho contrario o incompatible con la pretensión del actor, es decir, que tenga un interés jurídico directo en la subsistencia del acto impugnado.

2.4 Requisitos de procedencia.

El artículo 72, de la Ley del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal, señala cuales son las causas de improcedencia del juicio, lo que equivale a que interpretados a contrario sensu, resultan ser los requisitos necesarios para la procedencia de la demanda, es decir, la existencia de una de las causas que más adelante se señalan implica la imposibilidad jurídica para entrar al estudio y resolver la cuestión controvertida.

De conformidad con el artículo 72, de la Ley, el juicio ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal es improcedente:

1.- Contra actos o resoluciones de autoridades que no sean del Distrito Federal, en virtud de que la competencia del Tribunal queda determinada por territorio y por materia, por lo que únicamente puede conocer o ejercer su jurisdicción en el Distrito Federal, y en lo concerniente a los actos o resoluciones que dicten, ejecuten o traten de ejecutar las autoridades de dicha entidad.

2.- Contra actos o resoluciones del propio Tribunal, en virtud de que resultaría jurídicamente imposible, que el Tribunal substanciará los juicios promovidos en contra sus propios actos, puesto que tendría que intervenir como juez y parte.

3.- Contra actos o resoluciones que sean materia de otro juicio contencioso administrativo que se encuentre pendiente de resolución, promovido por el mismo actor contra las mismas autoridades y el mismo acto administrativo, aunque las violaciones reclamadas sean distintas.

4.- Contra actos o resoluciones que hayan sido juzgados en otro juicio contencioso administrativo, promovido por el mismo actor contra las mismas autoridades y el mismo acto administrativo, aunque las violaciones reclamadas sean distintas, evitándose que el Tribunal dicte sentencias contradictorias.

5.- Contra actos o resoluciones que no afecten los intereses legítimos del actor, que se hayan consumado de un modo irreparable o que hayan sido consentidos expresa o tácitamente.

Si el acto en controversia no produce afectación en el gobernado, es evidente que no existe razón de que subsista el juicio, por lo que hace a la siguiente hipótesis, es imposible que pueda operar la restitución de los derechos indebidamente afectados, si los actos que se controvierten ya se consumaron de manera irreparable y finalmente para que exista consentimiento expreso de un acto administrativo se requiere que el mismo se manifieste por escrito o mediante signos inequívocos libres de cualquier tipo de coacción y por lo que hace al consentimiento tácito, el mismo se configura cuando en la ley se prevé un medio de defensa y el mismo no se agota previamente a la interposición del juicio por parte del demandante.

6.- Contra actos o resoluciones de autoridades administrativas del Distrito Federal, cuya impugnación mediante algún recurso u otro medio de defensa legal se encuentre en trámite.

7.- Contra reglamentos, circulares o disposiciones de carácter general, que no hayan sido aplicados concretamente al promovente, ello en virtud de que debe existir una afectación personal y directa a los derechos subjetivos del actor ya que de otra manera correspondería al Poder Judicial el conocimiento del asunto.

8.- Cuando de las constancias de autos apareciere fehacientemente que no existen las resoluciones o actos que se pretenden impugnar.

9.- Cuando hubieren cesado los efectos de los actos o resoluciones impugnados, o no pudieren producirse por haber desaparecido el objeto del mismo.

10.- Contra actos o resoluciones que deban ser revisados de oficio por las autoridades administrativas del Distrito Federal, y dentro del plazo legal establecido para tal efecto.

11.- Cuando no se acredite el interés jurídico, en los casos a que se refiere el segundo párrafo del artículo 34 de la ley;

12.- En los demás casos en que la improcedencia esté establecida en algún otro precepto de esta Ley.

2.4.1 Procedencia de la prevención ante la falta del previo pago con la aplicación supletoria de la Ley del Tribunal de lo Contencioso del Distrito Federal.

En términos de lo dispuesto por el artículo 690 del Código tributario local, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal no está en posibilidad de considerar procedente una prevención a la parte actora ante el incumplimiento del requisito de anexar el cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate, ello en virtud de que el

artículo en comento claramente establece que en caso de no cumplir con dicha exigencia, será improcedente el medio de defensa intentado, por lo que de la interpretación literal se desprende que ante la falta de tal requisito, lo que procede es emitir un acuerdo en el que se deseche la demanda intentada, a excepción de que en la misma se hayan hecho valer argumentos en los que el promovente estime que ha operado a su favor la prescripción o caducidad.

En efecto el requisito de procedencia en comento, no es uno de los requisitos formales establecidos en el artículo 50 de la ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, por lo que ante la falta del referido pago, no es procedente aplicar el contenido del artículo 54 de la misma ley, para que en el término de cinco días se subsane la demanda, sino que lo que procede es aplicar el contenido de la fracción XII del artículo 72 de la referida ley, con la aplicación supletoria del Código Financiero del Distrito Federal y tener por improcedente la demanda interpuesta, ello en virtud de que no se está cumpliendo con uno de los requisitos de procedencia para la interposición del juicio contencioso administrativo.

En este sentido la aplicación de la norma integradora a la que nos hemos referido, tiene un papel esencial para el principio “solve et repete” en el juicio contencioso administrativo, toda vez que la aplicación del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, como lo hemos referido, forma parte del orden tributario local previsto por el legislador y en consecuencia debe estudiarse y aplicarse en conjunto, toda vez que ese criterio ha prevalecido en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal como lo señalamos en el caso de la consignación en materia fiscal, donde dos ordenamientos jurídicos son analizados de forma global para regular una situación concreta.

Ahora bien en cuanto a su vinculación especial con el tema de la suspensión de la ejecución de los actos controvertidos cuando se trate del pago de contribuciones, regulada por la ley de amparo en su artículo 135, si bien es cierto se trata de una institución distinta, ya que no es un requisito de procedencia para el juicio, sino para la concesión de una medida que otorga un beneficio provisional, previo a la resolución del litigio, no debe perderse de vista que quien acude a ese medio de defensa extraordinario, de manera inmediata sin haber recurrido la resolución por las vías ordinarias, el recurso

de revocación o juicio de nulidad, por lo general es debido a la premura de su asunto y busca con ansia el efecto de la suspensión, de tal manera que si ese es el caso, los extremos previstos por el legislador, se traducen exactamente en el pago de la contribución, previo a que se otorgue la medida cautelar, atendiendo a la misma finalidad de salvaguardar en todo momento el interés nacional.

Al respecto es conveniente destacar que la integración de las normas de derecho en materia tributaria, es aceptada y fundamental para un mejor proveer de los órganos jurisdiccionales, misma que es puesta en práctica por otras legislaciones como lo indican los autores españoles José Luis Pérez de Ayala y Miguel Pérez de Ayala Becerril:

“Se establecen dos tipos de *fuentes subsidiarias*, el Derecho Administrativo y el Derecho Común. Hay que tener en cuenta, respecto al Derecho Administrativo, la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (L.R.J.A.P. y P.A.C.), según la cual *los procedimientos administrativos en materia tributaria, y en particular los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley*. Es decir, las disposiciones de Derecho Administrativo, básicamente las contenidas en la Ley 30/1992, van a tener que estar presentes en todo momento en los procedimientos tributarios, pues se aplicarán **siempre y en todo caso** cuando no exista disposición específica al respecto. (Este será el caso, por ejemplo, del artículo 35 de la citada Ley 30/1992 que regula los derechos de los ciudadanos a lo largo de todo procedimiento administrativo, artículo que actualmente ha sido reproducido, a lo largo de su texto, por el artículo 34 L.G.T.).

Respecto a la subsidiariedad del Derecho Común, no sólo el artículo 4.3 del Código Civil, sino también el concepto de la relación jurídica tributaria, hacen que las normas de aquél sean perfectamente aplicables en defecto de normas específicas.

Además, habrá que tener en cuenta también el juego de normas pertenecientes a otros Derechos a las que el Derecho Tributario tiene que remitirse por no ser campo propio de su regulación (será, por ejemplo, el caso de los arts. 305 y sigs. del Código Penal que regulan los delitos contra la Hacienda Pública, las normas de Derecho Procesal aplicables a los procesos contencioso administrativos, etc.). Véase en este sentido S.T.C. de 26 de abril de 1990.”¹⁵⁸

De la anterior transcripción, podemos observar que la supletoriedad de la norma se determina cuando surge una situación peculiar a resolver y en un ordenamiento determinado no se contempla dicha institución, tal y como acontece en el caso de los requisitos formales para la interposición del juicio contencioso administrativo, dentro de los cuales no se contempla el previo pago de las contribuciones a debate, que está previsto en un ordenamiento diverso y que también debe ser exigido para la tramitación del recurso de revocación y del juicio contencioso en contra de resoluciones definitivas en materia de contribuciones.

La supletoriedad de la norma y su integración tiene su justificación en que las mismas se ven fácilmente rebasadas por la realidad cambiante y por lo difícil que puede ser que el legislador pueda prever todos y cada uno de los supuestos que pudieran darse, por lo que el sistema de integración, permite que los órganos administrativos y los juzgadores puedan allegarse de los mejores elementos para la resolución de los asuntos de su competencia.

En ese sentido resulta ilustrativo lo señalado por el autor Clemente Checa González, quien establece en su obra lo siguiente:

“Véase también en el mismo sentido a SIMÓN ACOSTA (1985), quien ha escrito que **el empleo de este método interpretativo viene exigido por la propia historicidad del Derecho**, puesto que el texto normativo es impersonal, genérico y abstracto, y, por tanto, debe adaptarse a la

¹⁵⁸ PÉREZ DE AYALA, José Luis y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, Miguel. Fundamentos de Derecho Tributario, 6ª edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 1995. pp. 65-66.

cambiante naturaleza de las cosas; porque la redacción de la norma está aprobada por una voluntad humana en cuya formación influyeron las circunstancias del momento en que se promulgó, por lo que el cambio de circunstancias debe tener, por tanto, alguna influencia en la determinación del contenido actual de la ley; y porque en la interpretación se ha de tener en cuenta asimismo el elemento sistemático, lo que implica poner en relación la norma a interpretar con otras que posteriormente se hayan dictado, pudiendo resultar de ello una interpretación que adapte el contenido de la norma a las circunstancias actuales, en tanto que los criterios del legislador, en decisiones más recientes, estén, como es lógico, más actualizados.

Y a LOZANO SERRANO (1990), quien ha indicado que: “Con el sentido histórico con que este precepto (se refiere al artículo 3 del Código Civil) acoge el mentado criterio, queda a todas luces fuera de dudas que la norma no es entendida como un mandato formulado de una vez y cristalizado en el tiempo, sino que, aun manteniendo inmodificado su texto, debe acomodarse su sentido y finalidad al devenir temporal y a las circunstancias externas en las que ha de ser aplicada. Consecuentemente, ni su propio conocimiento o intelección, ni, desde luego, su puesta en práctica a través de la tarea interpretativa y aplicativa, pueden limitarse a una pretendida exquisitez jurídica que, en realidad, está cercenando el propio ámbito de lo jurídico en pro de un formalismo y un positivismo que dificultarían (...) la efectiva realización de la justicia en cada momento y circunstancia”.

En idéntico sentido cabe citar igualmente, entre otros autores, a BANACLOCHE PÉREZ (1992), quien ha escrito que la realidad social impide la vigencia *contra natura* de preceptos que pueden haber quedado desfasados en el tiempo o en su previsión reguladora; y a BAENA AGUILAR (1995), quien ha señalado que el **método de interpretación histórico-evolutivo persigue la voluntad de la ley, pues ésta se separa del legislador una vez formulada, tiene una voluntad propia y**

autónoma que, en contacto con la vida práctica, puede adoptar valores nuevos y diversos, siendo éste un método intermedio entre el demasiado inmovilista que busca la “voluntas legislatoris” y la escuela de la libre investigación del Derecho, demasiado insegura.”¹⁵⁹

De la anterior cita, podemos ver como es que la interpretación de las normas adquiere un sentido fundamental en el derecho tributario, debido a que si bien en el momento que se creó la norma existían diversas circunstancias que dieron lugar a que el legislador considerara cierta hipótesis en un ordenamiento jurídico, también lo es que la realidad cambia de manera constante y que en definitiva ofrece muchas de las veces casos tan peculiares que no hay ley o código que pueda alcanzar a cubrir todas las hipótesis que se presentan.

En ese sentido tenemos que el legislador local previno la existencia de requisitos formales que deben ser cumplidos por los particulares que interpongan juicio contencioso, contenidos en la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, ley que actualmente rige a ese órgano jurisdiccional y que entró en vigor el 1º de enero de 1996, no obstante ello la adición del artículo 690 al Código Financiero del Distrito Federal, expresó una nueva circunstancia y dio prueba de las nuevas condiciones para la tramitación de los medios de defensa en el Distrito Federal.

Sobre el tema de la integración de las normas de derecho financiero, tenemos que el autor Alejandro Menéndez Moreno describe lo siguiente:

“III. LA INTEGRACIÓN Y LA ANALOGÍA EN EL DERECHO FINANCIERO

Para determinar el alcance de las normas jurídicas en su aplicación a la vida real, a veces no basta con la interpretación de lo recogido en ellas, sino que es preciso llevar a cabo una actividad más compleja por parte de

¹⁵⁹ **CHECA GONZÁLEZ**, Clemente, Interpretación y aplicación de las Normas Tributarias: Análisis Jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid 1998. pp. 45-46.

quien ha de aplicarlas, concretamente aplicar lo que se conoce como la integración de las normas jurídicas.

Esta tarea de integración de las normas jurídicas puede describirse como “el proceso lógico consistente en determinar cuál hubiera sido la yo-juntad del legislador si hubiera previsto un supuesto que no ha tenido en cuenta”. Comparando esta labor de integración con la de interpretación a que se ha hecho referencia en el epígrafe anterior, puede decirse con CARNELUTTI que “la interpretación sirve para conocer lo que el legislador ha dicho, pensado, y la integración para conocer lo que habría dicho, pensado”.

De todo ello se desprende que la integración solamente se produce cuando existe un vacío normativo que debe cubrirse para la solución de un supuesto concreto...”¹⁶⁰

En ese sentido, podemos concluir que la interpretación de la norma es el medio idóneo para decidir si resulta o no aplicable el requisito de procedencia previsto en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, ya que sin lugar a dudas es necesario interpretar la voluntad del legislador para tener los mejores elementos para la resolución de conflictos.

De igual forma, sirve de apoyo para comprender la aplicación supletoria de las normas, lo que se ha resuelto por el máximo Tribunal, al dictar la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 191,382
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XII, Agosto de 2000
Tesis: P./J. 70/2000
Página: 67

¹⁶⁰ **MENÉNDEZ MORENO**, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario Español, Lecciones de Cátedra. 2ª edición. Editorial Lex Nova. Valladolid 2001. p. 135.

PROTECCIÓN AL CONSUMIDOR. EL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES ES APLICABLE EN FORMA SUPLETORIA A LA LEY RELATIVA EN CUANTO A LA FORMA EN QUE SURTEN EFECTOS LAS NOTIFICACIONES.

La Ley Federal de Protección al Consumidor establece en su artículo 104 cuáles notificaciones deben ser hechas personalmente, pero no señala la forma en que surten efectos, lo que entraña inseguridad al computar el plazo para ejercitar los derechos o acciones relacionados con las resoluciones que se notifican, entre otras, la promoción del juicio de amparo. Ahora bien, como **la falta de ley aplicable a un asunto no autoriza al juzgador para dejar de resolverlo, dicho problema debe solucionarse, tal como lo establece el artículo 14, cuarto párrafo, de la Constitución General de la República, mediante la interpretación jurídica de la ley o de conformidad con los principios generales de derecho, que reconoce lo que en doctrina suele ser conocido como integración interpretativa del derecho**. En tales condiciones, aplicando un argumento por analogía, propio del método de interpretación, que consiste en trasladar la solución legalmente prevista para un caso, a otro caso distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, pero que es semejante al primero y, construyendo inductivamente, a partir del derecho positivo mexicano, una premisa general que oriente la función integradora, puede concluirse que el Código Federal de Procedimientos Civiles sí es aplicable en forma supletoria a la Ley Federal de Protección al Consumidor en cuanto a la forma en que surten efectos las notificaciones.

Contradicción de tesis 38/98. Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado del Noveno Circuito y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 8 de mayo de 2000. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy once de julio en curso, aprobó, con el número 70/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a once de julio de dos mil.

Por lo que a manera de conclusión podemos indicar que desde la integración interpretativa del derecho, la regulación tributaria local, obliga frente a la tramitación del recuso de revocación o juicio de nulidad, la aplicación de todos los requisitos de procedencia contemplados para los referidos medios de defensa, entre ellos la regla “solve et repete” contenida en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal.

2.5 Substanciación del Juicio.

Dentro del término de 24 horas de haber recibido la demanda, el Presidente del Tribunal deberá turnarla a la Sala que corresponda, esto es que una vez que el particular presenta su demanda, ésta es enviada a la Secretaria General de Acuerdos, quién le asigna un número de juicio por riguroso turno y la envía a la Sala Ordinaria que le corresponda, donde se abrirá un expediente y remitirá a la ponencia respectiva, la que está en posibilidad de pronunciarse según lo siguiente:

1) Desechar de la demanda en términos del artículo 54 de la Ley, cuando el magistrado instructor se percate que el acto impugnado se dictó de acuerdo con la jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o del propio Tribunal,¹⁶¹ cuando exista motivo manifiesto e indudable de improcedencia, pudiendo ser fundamentalmente la extemporaneidad de la presentación de la demanda, cuando no se afecte el interés jurídico del actor, o cuando el Tribunal no es competente para conocer de la controversia y cuando la demanda es oscura o irregular y prevenido el actor para subsanarla, en el término de cinco días no lo hiciera.

2) Formular una prevención, como lo hace cuando la demanda es oscura o irregular y el Presidente de la Sala previene al actor a fin de que subsane la irregularidad, concediéndole un término de 5 días hábiles para tal efecto, los cuales empiezan a contar a partir del día siguiente a aquél en que fue notificado el actor.

2.5.1.-Contestación a la demanda de juicio de nulidad.

No existe artículo que establezca expresamente que requisitos deberá contener la contestación a la demanda o los formulismos para que se presente tal escrito, sin

¹⁶¹ Respecto al supuesto para desechar la demanda contemplado en la fracción I del artículo 54 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, es de indicarse que en la práctica contenciosa local, es técnicamente imposible que se configure dicha hipótesis, ello en virtud de que las jurisprudencias dictadas por el máximo Tribunal y por el propio juzgador local, en la mayoría de las veces están encaminadas a la defensa de los derechos de los gobernados, luego entonces si la jurisprudencia es benéfica a los intereses del particular y el acto de autoridad se emitió en acuerdo a la misma, no habría motivo para interponer el juicio, resultando ocioso pensar que en algún caso se deseche la demanda porque el acto impugnado se dictó de acuerdo con la jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o del propio Tribunal.

embargo, se infiere que deberá reunir con los requisitos establecidos en el artículo 50, de la Ley, tales como:

Nombre del demandado, o en su caso de quien promueva a su nombre.

Domicilio para oír y recibir notificaciones.

Las resoluciones o actos administrativos impugnadas.

Invocar las causales de improcedencia y sobreseimiento que en su caso, considere aplicables.

Contestación a cada uno de los hechos.

Refutación de agravios, y los fundamentos de derecho que considere aplicables y que tiendan a demostrar la legalidad del acto impugnado.

La firma del demandado o de quien promueva a su nombre.

Las pruebas que se ofrezcan.

De conformidad con el artículo 56 de la Ley en comento, si la parte demandada, no contestara dentro del término de 15 días, el Tribunal declarará la preclusión correspondiente considerando confesados los hechos salvo prueba en contrario, ello en virtud de que el objeto que se persigue a través del emplazamiento a las autoridades responsables, y su respectiva contestación a la demanda, es que se justifique la legalidad de los actos impugnados, por lo que si en la propia demanda se le atribuyen a la autoridad determinados actos o procedimientos que se realizaron sin ajustarse a las formalidades legales y no produce su contestación, la preclusión tiene entonces como efecto, la aceptación de las ilegalidades atribuidas a las autoridades demandadas.

En caso de haber formulado la contestación respectiva se emitirá un acuerdo de admisión de la contestación de la demanda, mismo que al igual que el de demanda, deberá

contener el número de oficio y fecha del escrito de contestación así como quien lo firma; deberá señalar si se tuvo por contestada la demanda o no, y en su caso tener por ofrecidas las pruebas; tener por designados a las personas para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio señalado para los mismos efectos.

2.5.2.- Pruebas en el juicio de nulidad.

La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en su artículo 73, establece que en el escrito de demanda y en la contestación de la misma, deberán ofrecerse las pruebas, y que las supervenientes podrán ofrecerse cuando aparezcan y hasta en la audiencia respectiva.

La prueba tiende a demostrar al juzgador, que los hechos que cada una de las partes aduce en su demanda o contestación, son verídicos, por lo que la falta de pruebas redundará en su perjuicio; por eso su ofrecimiento y exhibición constituye una carga procesal, para cada una de las partes.

En virtud de lo anterior, el artículo 65 de la Ley en comento prevé que se admitirán toda clase de pruebas, excepto la confesional, y las que fueren contrarias a la moral y al derecho. Aquellas que ya se hubieren rendido ante las autoridades demandadas, deberán ponerse a disposición del Tribunal con el expediente relativo, a petición de parte.

El artículo 67 de la Ley, señala que los hechos notorios no requieren prueba, pudiendo las Salas del Tribunal, si lo consideran pertinente, decretar en todo tiempo la repetición o ampliación de cualquier diligencia probatoria, siempre que lo estime necesario, es decir, cuando las pruebas rendidas por las partes, hayan dejado duda sobre los hechos que se tratan de demostrar, esta facultad que concede la ley al juzgador, es con el objeto de permitir al juzgador formarse un juicio exacto de los hechos controvertidos, guardando para ambas partes absoluta igualdad.

En cuanto a la valoración de las pruebas, queda al arbitrio del juzgador, toda vez que la ley no regula de forma específica el valor probatorio que tendrán las mismas, por lo que en materia administrativa de conformidad con el artículo 25 de la Ley del Tribunal de lo

Contencioso Administrativo del Distrito Federal, las reglas que se apliquen en materia probatoria, serán de acuerdo a lo establecido en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, Código Financiero del Distrito Federal y en su caso el Código Fiscal de la Federación¹⁶², para este último ordenamiento cabe referir, que como lo señalamos previamente, en virtud de la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, todas las leyes que remitan a esos preceptos, incluyendo la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, se entenderán referidos a los correspondientes de la nueva ley aplicable en materia federal.

De conformidad con la ley en cita en su artículo 76, en la audiencia, es donde se procederá a la recepción y desahogo de las pruebas ofrecidas por las partes de acuerdo a las siguientes reglas:

1.- Se admitirán únicamente aquellas que estén relacionadas con los puntos controvertidos y que se hubieren ofrecido en la demanda y la contestación respectivamente, así como las supervenientes.

2.- Se desecharán las que el actor debió rendir ante las autoridades en el procedimiento administrativo, y no las aportó; salvo las supervenientes y las que habiendo sido ofrecidas ante la autoridad demandada no hubieren sido rendidas por causas no imputables al oferente.

3.- Si se admite la prueba pericial, y al rendirse los dictámenes correspondientes a cada una de las partes existe discrepancia ente los mismos, el Magistrado Instructor nombrará un perito, quien dictaminará oralmente y por escrito; pudiendo las partes y la Sala, formular observaciones y hacer las preguntas que estimen pertinentes en relación con los puntos sobre los que versó la prueba en comento.

¹⁶² Ver Supra, cita al pie de página número 152, en relación al artículo segundo transitorio de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que a partir de su entrada en vigor, establece que todas las leyes que remitan al Título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, se entenderán referidos a los correspondientes de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

4.- Si se admite la prueba testimonial, las preguntas de los interrogatorios presentados por las partes, deberán tener relación directa con los puntos controvertidos y deberán estar concebidas en términos claros y precisos, procurando que en una sola no se comprenda más de un hecho y que no sean insidiosas. La Sala podrá hacer las preguntas que considere necesarias para mejor proveer en el asunto. No se requerirá hacer constar en el acta las exposiciones de las partes, pues bastará que se asienten las respuestas.

2.5.3.- Alegatos en el juicio de nulidad.

De acuerdo con el artículo 74 de la multicitada ley del tribunal, la audiencia tiene por objeto desahogar las pruebas ofrecidas por las partes, oír los alegatos correspondientes y dictar sentencia, la fecha y hora de la audiencia se fijan en el auto admisorio de la demanda, en un plazo que no excederá de 20 días.

De acuerdo con el artículo 77 de la ley en cita, concluida la recepción y desahogo de las pruebas, las partes podrán alegar por sí o por sus representantes, lo que a su derecho corresponda.

Los alegatos son los razonamientos y conclusiones que hacen las partes, atendiendo a las constancias que obran en autos, no obstante, no son un argumento que el juzgador deba de atender necesariamente, pues sólo son conclusiones respecto de lo actuado en el juicio, pueden hacerse en forma oral en el momento de la celebración de la audiencia o presentarse en forma escrita en la oficialía de partes del Tribunal, antes de la hora fijada para la celebración de la audiencia en el acuerdo de admisión de demanda.

2.6 De las Sentencias.

Una vez celebrada la audiencia, el Magistrado ponente propondrá los puntos resolutivos, debiendo la Sala resolver el juicio en la misma audiencia. Sólo cuando deban tomarse en cuenta gran número de constancias, la Sala se podrá reservar el fallo definitivo para un término no mayor de diez días, término en el que el referido Magistrado redactará y engrosará la sentencia.

La sentencia tiene por objeto decidir la litis planteada, previamente, al estudio del fondo, deberán resolverse las causales de improcedencia y sobreseimiento que hayan alegado las partes o que resulten de oficio. En caso de resultar fundada alguna de las causales de improcedencia o sobreseimiento, la Sala deberá de decretarla así en la sentencia y se tendrá por no formulado pronunciamiento alguno en cuento al fondo del asunto.

La sentencia se pronunciará por unanimidad de votos o por mayoría de votos de los Magistrados integrantes de la Sala del conocimiento.

La sentencia que dicte el Tribunal de acuerdo al artículo 80 de su Ley, no necesita formulismo alguno, sin embargo, debe contener:

I.- La fijación clara y precisa de los puntos controvertidos. Así como el examen y valoración de las pruebas que se hayan rendido, según el prudente arbitrio de la Sala, salvo las documentales públicas e inspección judicial que siempre harán prueba plena.

II.- Los fundamentos legales en que se apoyen, debiendo limitarlo a los puntos cuestionados y a la solución de la litis planteada.

III.- Los puntos resolutivos en los que se expresarán los actos cuya validez se reconociere o cuya nulidad se declare.

IV.- Los términos en que deberá ser ejecutada la sentencia por parte de la autoridad demandada, así como el plazo correspondiente para ello, que no excederá de veinticinco días contados a partir de la fecha de su notificación.

2.7 Recurso de Apelación.

El artículo 87 de la Ley del Tribunal, establece que el recurso de apelación, procede contra resoluciones de las Salas del Tribunal que decreten o nieguen sobreseimiento, las que resuelvan el juicio o la cuestión planteada en el fondo, y las que pongan fin al procedimiento, dicho recurso se interpone por escrito, dirigido a la Sala Superior del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, dentro del plazo de 10 días,

contados a partir del día siguiente aquel en que surta efecto la notificación de la sentencia que se recurre.

La Sala Superior, al admitir a trámite el recurso de apelación, designará a un Magistrado ponente y mandará correr traslado a las demás partes por el término de cinco días, para que expongan lo que a su derecho convenga, vencido dicho término, se formulará un proyecto, debiendo dar cuenta del mismo a la Sala Superior en un plazo de quince días.

En la sesión plenaria en que se discuta el proyecto, deberá de aprobarse por unanimidad o mayoría de votos, y la sentencia que se dicte deberá estudiar en primer término la procedencia del recurso, enseguida estudiará los agravios expresados por el recurrente, y de encontrarse fundado alguno de ellos, será suficiente para revocar la sentencia apelada.

2.8 Recurso de Revisión.

No obstante, si la resolución al recurso de apelación no satisface los intereses de la autoridad y ésta considera que la sentencia no se emitió conforme a derecho, puede recurrir a solicitar que su asunto sea del conocimiento del Poder Judicial Federal.

El recurso de revisión tiene su fundamento constitucional en el artículo 104 fracción I-B del máximo ordenamiento, que a la letra señala:

“Artículo 104.- Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

...

I-B.- De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo a que se refieren la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo

indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno;
...”

De lo anterior se desprende que a los tribunales de la Federación les corresponde conocer sobre los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de lo contencioso-administrativo que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, así como para imponer sanciones a los servidores públicos por responsabilidad administrativa que determine la ley, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, los procedimientos y los recursos contra sus resoluciones; que son referidos en la fracción XXIX-H del artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

Por otra parte si bien es cierto que en el artículo 104 antes transcrito remite a la fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, también lo es que de la lectura integra de éste último se desprende que es la base quinta la que contempla la existencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, toda vez que literalmente indica lo siguiente:

“Artículo 122.- Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

...

BASE QUINTA.- Existirá un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tendrá plena autonomía para dirimir las controversias entre los particulares y las autoridades de la Administración Pública local del Distrito Federal. Se determinarán las normas para su integración y atribuciones, mismas que serán desarrolladas por su ley orgánica.

...”

En ese sentido el artículo 104 fracción I-B, en relación con el 122 Base Quinta del máximo ordenamiento, constituyen en su conjunto el fundamento para que se interponga el recurso de revisión en contra de las resoluciones definitivas que emita el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.

El referido mandato constitucional es retomado por el artículo 88, de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, que dispone que el recurso de revisión procederá contra resoluciones dictadas por la Sala Superior, y pueden interponerlos las autoridades demandadas ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente por conducto de la Sala Superior, mediante escrito dirigido a dicho Tribunal dentro del término de 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la respectiva sentencia.

El recurso en comento procede, en los casos siguientes:

- A) Cuando la resolución que se dicte afecte el interés fiscal o el patrimonio del Distrito Federal y sea de importancia a juicio de la autoridad fiscal;
- B) Cuando se trate de la interpretación de leyes o reglamentos;
- C) Cuando se trate de las formalidades esenciales del procedimiento;
- D) Cuando se fije el alcance de los elementos constitutivos de las contribuciones; y
- E) Por violaciones procesales cometidas durante el juicio siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo; o por violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

En los casos no previstos en las fracciones anteriores, las autoridades podrán promover el recurso de revisión, siempre que el negocio sea de importancia y trascendencia, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso y el valor del negocio exceda de 20 veces el salario mínimo general vigente elevado al año en el Distrito Federal, al momento de emitirse la resolución de que se trate.

IV.- El "Solve et repete" como requisito de procedencia para la interposición del medio de defensa.

Para la elección del tema se consideraron las enormes consecuencias jurídicas que trae aparejada la aplicación del principio "solve et repete",¹⁶³ ya que la regla en estudio es el resultado de la búsqueda legislativa para obtener una mejor regulación en materia de contribuciones, que se vea reflejada obviamente, en beneficios para la Hacienda pública del Distrito Federal, toda vez que la exigencia de este requisito de procedencia producirá una afectación económica para aquellos contribuyentes que quieran acceder a un medio de defensa en contra de las resoluciones emitidas por autoridades fiscales en el ámbito que nos ocupa, del mismo modo las divergencias que generó en la comunidad académica hicieron aún mas interesante la cuestión en estudio.

Como ha quedado sentado en este trabajo, las contribuciones son trascendentales para que la estructura del Estado opere correctamente y cumpla con el elemento que le da origen y sustento principal, que es el de proporcionar a la población la satisfacción de las necesidades que se generan en la vida en sociedad.

No obstante ello la imposición de las contribuciones a los individuos en las sociedades actuales, se da dentro de un contexto legal, que de manera concreta en nuestro país encuentra reconocida por el orden constitucional en su artículo 31 fracción IV, donde se establecen las bases para el ejercicio de la potestad tributaria en un adecuado equilibrio entre el aseguramiento del interés público y el del gobernado, para lograr un óptimo funcionamiento colectivo.¹⁶⁴

Este equilibrio entre la imposición de la obligación tributaria y el cumplimiento de la misma trata de guardarse con diversos mecanismos, que pueden ir desde la aplicación de políticas públicas, como la implementación de un programa en que se favorezca a un sector de la sociedad frente al pago de una contribución, o bien en lo específico cuando se interpone por el particular un medio de defensa en contra de una resolución de la

¹⁶³ Vid Infra, pp. 193, donde se propone una conceptualización de "solve et repete".

¹⁶⁴ Vid Supra, p. 13, se trata concretamente el tema 1.1 Aspectos constitucionales de la potestad tributaria.

autoridad hacendaria, y es en es punto donde surge nuestra figura en estudio, por ello previo a tratarla, establecimos un panorama general de algunos conceptos que se encontraban íntimamente ligados con el tema, como la actividad financiera del Estado y los medios de defensa,¹⁶⁵ ahora en este capítulo abordaremos de lleno el principio "solve et repete".

Para acercarnos a una definición del "solve et repete", conviene citar lo que el maestro Héctor B. Villegas expresa sobre el tema:

"La regla "solve et repete" significa que cualquier contribuyente, que en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo¹⁶⁶,"

Sirve también de referencia lo que explica el doctrinario Aniceto Giannini:

"La facultad del ciudadano de promover la acción judicial está subordinada, sin embargo, al cumplimiento de una gravosa condición, a saber: a dar satisfacción previa a la pretensión impositiva resultante del acto liquidatorio."¹⁶⁷

Otros autores como José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Use, lo observan desde el ámbito procesal y señalan lo siguiente:

"...se procedió a una revisión profunda de dicha ley de procedimientos, otorgándole a la Dirección General Impositiva amplios poderes y facultades para determinar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y responsables, sin otra posibilidad para éstos de allanarse primero a las pretensiones del órgano administrativo, mediante el pago de la suma

¹⁶⁵ Vid Supra, pp. 8 y 134, se abordan los temas de potestad tributaria y medios de defensa en contra de resoluciones definitivas en el Distrito Federal, respectivamente.

¹⁶⁶ **VILLEGAS, B.** Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Quinta edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina 2002 p. 458.

¹⁶⁷ **GIANNINI,** Achille Donato Aniceto. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid 1957.

intimada, para tener sólo entonces el derecho de discutir judicialmente la validez de la respectiva resolución, accionando por repetición.”¹⁶⁸

Luego entonces tenemos que el “solve et repete”, constituye una regla en la que cualquier contribuyente que pretenda discutir ante un órgano jurisdiccional o administrativo, la legalidad de un tributo, primero deberá abonar la cantidad del mismo.

El origen del principio en estudio, según las coincidencias de diversos autores, se encuentra en el derecho Romano, cuando en la República existía un recurso que autorizaba al acreedor a tomar bienes de su deudor sin intervención de las autoridades (pignoris Carpio), más tarde este recurso se adoptó también en contra de los deudores de impuestos, mismos que mediante un edicto del pretor, tenían la posibilidad de convertirse en actores para obtener la declaración de ilegitimidad de la pignoris Carpio otorgada a los publicanos.

El siguiente antecedente del “solve et repete”, se retomó en el derecho Italiano, concretamente en la ley número 2.248, artículo 6º de fecha 20 de marzo de 1865, misma que fue declarada inconstitucional por la sentencia 21 en el año de 1961.

El referido fallo resulta ilustrativo para ejemplificar las diversas posturas, que desde su creación ha generado la aplicación del principio de previo pago de las contribuciones.

“SENTENCIA NO. 21

*Año 1961
REPÚBLICA ITALIANA
En nombre del pueblo italiano*

LA CORTE CONSTITUCIONAL

Compuesta de los señores

*Avv. GIUSEPPE CAPPI, Presidente
Prof. GASPARE AMBROSINI
Dott. MARIO COSATTI
Prof. FRANCESCO PANTALEO GABRIELI*

¹⁶⁸ **MARTÍN**, José María y **RODRÍGUEZ USE**, Guillermo F. Derecho Tributario General, Segunda edición actualizada, Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina 1995 p.p. 252 y 253.

Prof. GIUSEPPE CASTELLI AVOLIO
Prof. ANTONINO PAPALDO
Prof. NICOLA JAEGER
Prof. GIOVANNI CASSANDRO
Prof. BIAGIO PETROCELLI
Dott. ANTONIO MANCA
Prof. ALDO SANDULLI
Prof. GIUSEPPE BRANCA
Prof. MICHELE FRAGALI
Prof. COSTANTINO MORTATI
Prof. GIUSEPPE CHIARELLI, Giudici

Pronuncio lo siguiente:

SENTENCIA

En el juicio de legitimidad constitucional de la norma contenida en el segundo apartado del artículo 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, número 2.248, promovido en ordenanza emitida el 21 de marzo de 1960 por el Juez de Primera instancia de Pavia en el procedimiento civil entre Stroppa Franco y el Departamento de Finanzas de Pavia, inscrita en el número 47 del Registro de ordenanzas de 1960 y publicada en la Gaceta Oficial número 112 del 7 de mayo de 1960.

Vista la declaración de intervención del Presidente del Consejo de los Ministros;

Oído en la audiencia pública del 5 de marzo de 1961 el informe del Juez Nicola Jaeger;

Oído el suplente del abogado general del Estado Luciano Tracanna, por el Presidente del Consejo de los Ministros y por la Administración Financiera.

Se estima del hecho

En un juicio de oposición tributaria propuesta ante el Juez de Pavia en recurso del 12 de diciembre de 1958 de Stroppa Franco en contra del Departamento de Finanzas de Pavia, el Procurador Distrital del Estado, constituido en representación de la administración de las finanzas del Estado, en persona del Ministro, propuso dos excepciones procesales: la inadmisibilidad de la oposición a los términos del artículo 6 de la ley del 20 de marzo de 1865 por falta del pago previo del impuesto de radio, y la incompetencia funcional del Juez.

El oponente Stroppa replicaba a la primera excepción, poniendo de manifiesto la cuestión de ilegitimidad constitucional de la norma contenida en dicho artículo 6 y en general del instituto del solve et repete, que están en contraste con las disposiciones de los artículos 3, 24 y 133 de la Constitución.

Por ordenanza de fecha 21 de marzo de 1960 el juez opinaba que la cuestión propuesta no podía considerarse manifiestamente infundada ni relevante respecto al juicio pendiente, en cuanto a que ésta no hubiera podido ser definida independientemente de que se resolviera la cuestión de legitimidad constitucional, a tal propósito, observaba que "la cuestión relativa a la observancia del principio del solve et repete es prejudicial a aquella de competencia, a lo que se debe que

su inobservancia determina una carencia, sea también temporánea, de la jurisdicción del juez ordinario".

Resultaba, por lo tanto, la suspensión del juicio y la transmisión de los autos a la Corte Constitucional para la decisión de la cuestión de legitimidad constitucional del art. 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, número 2.248, para su abolición del contencioso administrativo, en relación a los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución.

La ordenanza era regularmente comunicada y notificada en norma de ley y publicada en la Gaceta Oficial de la República número 112 del 7 de mayo de 1960.

Se constituyó la Administración de las finanzas del Estado, en presencia del Ministro de las finanzas, e intervino el Presidente del Consejo de los Ministros, ambos representantes y defensores de la Procuraduría General del Estado.

En las conclusiones presentadas el 21 de abril de 1960 por el Presidente del Consejo de los Ministros, y el 25 de mayo de 1960 por la Administración de las finanzas se invocaron los precedentes de jurisprudencia, recordando dos sentencias de la Corte de Casación, Secciones unidas, que declararon de manera manifiesta infundada la cuestión de legitimidad constitucional propuesta también en relación al artículo 113 de la Constitución y una tercera, también de las Secciones unidas, llegada a la misma conclusión en relación al art. 111 de la Constitución. Luego se contesta que la carga del pago del impuesto puede concretar un obstáculo económico a la paridad de los ciudadanos, siendo que en su calidad de contribuyentes, están sujetos en cada caso al poder extraprocesal de recaudación del impuesto por parte de la Administración, poder basado sobre el principio general y fundamental de la ejecutoriedad del acto administrativo.

En relación también a los otros artículos de la Constitución reclamados en la ordenanza, y después examinados por la Corte de Casación, la defensa del Estado recuerda que, según la sentencia de las Secciones unidas, se debe considerar que el instituto del solve et repete da a la acción del contribuyente el contenido de la acción de repetición del tributo pagado, con la afirmación de la ilegitimidad de la imposición, cuando la ilegitimidad ya no resulta a simple vista, en cuyo caso la averiguación puede abstraerse del presupuesto del pago del tributo.

Concluye, por consiguiente, que la Corte constitucional declara no fundada la cuestión de ilegitimidad constitucional propuesta por el Juez de Pavia.

En la memoria depositada en la Cancillería el 2 de marzo de 1961, la defensa del Estado ha reforzado sus tesis, con la añadidura de otros precedentes de jurisprudencia y doctrina.

En la discusión de la causa en audiencia pública intervino solamente el representante de la Procuraduría General del Estado, el cual declaró también, renunciar a la excepción prejudicial formulada en las defensas escritas.

Consideración de derecho

La cuestión que forma objeto del presente juicio ha dado lugar desde hace tiempo a discusiones y decisiones en la doctrina y en la jurisprudencia, que han concluido diversos modos de calificar al Instituto de solve et repete.

La tarea de la Corte constitucional no es encuadrarlo en una o en otra categoría dogmática, sino solamente de resolver la cuestión de si se ha de considerar legítimo constitucionalmente respecto a la norma contenida en los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución, reclamados en la ordenanza del Juez de Pavia.

Parece oportuno, ante todo, hacer notar que cada llamado al principio de la normal ejecutoriedad de los actos administrativos no contribuye de modo alguno a la solución de la cuestión en el sentido sostenido por la Administración Financiera, porque aquel principio no vendría en algún modo a disminuirse o eludirse por venir del instituto del solve et repete, bien pudiendo también en tal caso la Administración proceder en la misma vía ejecutiva contra los contribuyentes morosos, no obstante, cualquiera que sea su oposición, puesto que el juez ordinario no está autorizado para suspender la medida de ejecución de la autoridad administrativa. Se puede decir, más bien, que la propia existencia de tal instituto debilita, en cierto sentido, la eficacia de ese principio, teórica y prácticamente.

El solve et repete es indudablemente una medida particularmente enérgica y eficaz para el interés público por la percepción del impuesto y, por ello se introdujo y fue conservado por mucho tiempo en la legislación italiana, no obstante varios proyectos para su abolición, de iniciativa gubernamental y parlamentaria, y también siendo igualmente expuesto a largas y severas críticas por parte de la doctrina y con interpretaciones correctivas y limitativas por obra de la jurisprudencia, la cual es añadida para excluir la aplicabilidad del mismo instituto cuando la pretensión tributaria resulta a primera vista absolutamente infundada.

Todo esto confirma que, también, independientemente de los principios contenidos en la Constitución, y antes de la aprobación de ésta, se tenía una notable evolución en la sensibilidad de ellos, los cuales esperaban la interpretación y la aplicación de las normas vigentes: evolución provocada verdaderamente por lo excesivo de aquella medida, que ya se mostraba no contraria a los principios informadores de un ordenamiento moderno en tema de la relación entre el ciudadano y el Estado.

Parece difícil suponer que el legislador constituyente haya ignorado un problema tan debatido y, menos aún, que no lo haya considerado resuelto implícitamente a través de la formulación de los principios generales, directos en gran parte a regular la relación entre el ciudadano y el Estado, armonizando las exigencias de éste con los derechos de aquellos, y –en cada caso- poniendo las condiciones necesarias para que estos derechos puedan hacerse valer igualmente para todos.

La imposición del pago previo del tributo, regulado cual presupuesto imprescindible de la acción judicial directa a obtener la tutela del derecho del contribuyente mediante el aseguramiento judicial de la ilegitimidad del mismo impuesto, está en contraste, a juicio de la Corte, con todos los principios contenidos en los artículos de la Constitución enunciados en la ordenanza del Juez.

Ella está en contraste con la norma contenida en el artículo 3, porque es evidente la diferencia de tratamiento que se consigue entre el contribuyente, que está en condiciones de pagar inmediatamente el tributo por entero, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ni puede procurarseles fácilmente recurriendo al crédito, entre otros porque, también en caso de victoria en juicio, no obtendría el reembolso de las sumas vertidas si no con retraso. El primero es,

pues por consiguiente consentido, en virtud de sus condiciones económicas, para pedir justicia y para obtenerla, o bien para que pueda probar tener razón; para el segundo la devolución es difícil y a veces imposible, no solo de hecho, pues también en base a derecho, ya que por fuerza de un presupuesto procesal establecido por la ley y consistente en la carga eventual del pago de una suma enorme.

Las mismas consideraciones valen para justificar también el reclamo a las normas contenidas en los artículos 24, primer apartado, y 113 de la Constitución, en los cuales el uso de las palabras "todos" y "siempre" tiene claramente el fin de reforzar la igualdad de derecho y de hecho de todos los ciudadanos por cuanto concierne la posibilidad de solicitar y de obtener la tutela jurisdiccional, en las controversias privadas, o en aquellos del Estado y de entes públicos menores.

La Corte está, por lo tanto, en el entendido de que el instituto del solve et repete está en contraste con las normas de la Constitución y que debe ser declarada ilegítima la disposición que lo prevé.

Es de observar que en la ordenanza del Juez se propone literalmente la cuestión de la ilegitimidad constitucional de todo el artículo 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, número 2248. Y mientras que el instituto del solve et repete está previsto solo en el segundo apartado de tal disposición y los otros apartados se refieren a objetos totalmente diversos. Puesto que la ordenanza trata exclusivamente, también cuando motiva sobre la relevancia de la cuestión, del instituto, la Corte tiene el deber de interpretar la ordenanza misma en el sentido que el juez entendía proponer la cuestión de ilegitimidad únicamente del segundo apartado del artículo citado y que en consecuencia las otras normas, también contenidas en el mismo artículo, no son parte del presente juicio.

POR ESTOS MOTIVOS

LA CORTE CONSTITUCIONAL

Declara la ilegitimidad constitucional de la norma contenida en el segundo apartado del art. 6 de la ley del 20 de marzo de 1865, número 2248. Y, en referencia a las normas de los artículos 3, 24 y 113 de la Constitución.

Así decidido en Roma, en la sede de la Corte Constitucional, Palacio de la Consulta, el 24 de marzo de 1961.

GIUSEPPE CAPPI, PRESIDENTE
NICOLA JAEGER, REDACTOR

Depositada en Cancillería el 31 de marzo de 1961."

De la sentencia podemos desprender que en principio se admite la aplicación del principio como una medida enérgica y eficaz para satisfacer el interés público en cuanto a la recaudación del tributo, no obstante lo considera contrario al principio consagrado en la constitución Italiana que establece que todos los ciudadanos tienen la misma dignidad social y son iguales ante la ley.

Ahora bien de las defensas por parte del Estado, tenemos entonces que la institución del previo pago, se sustenta en razones de orden práctico con fines recaudatorios, cuyo pilar deriva de la presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, donde se prepondera la necesidad del fisco de percibir el importe del tributo para que este a su vez pueda sustentar a todo el aparato gubernamental y se puedan cubrir las necesidades de todos los habitantes.

Podemos decir que la acción judicial se ejercita para efecto de reparar el derecho afectado del contribuyente, esto es, el acto administrativo con presunción de legalidad se ejecutó, ahora si entonces el contribuyente tiene la posibilidad de alegar frente al órgano jurisdiccional su posible ilegalidad, para que mediante la revocación o modificación del acto, se deje de afectar su esfera de derechos.

Tenemos entonces que el previo pago de las contribuciones es una medida derivada de la potestad tributaria del Estado, y en concreto tiene como finalidad que la actividad administrativa no se vea interrumpida por la falta de liquidez ocasionada por una ausencia en el pago de las contribuciones.

En el caso de Italia, se concluyó la inconstitucionalidad de la regla, en virtud de la evidente diferencia entre el contribuyente que está en condiciones de pagar inmediatamente el tributo por entero, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago, ya que el consentimiento del crédito es consecuencia de las condiciones económicas del deudor.

Caso similar ocurre en la Republica Dominicana, donde se siguieron los lineamientos del derecho Italiano y mediante resolución de fecha 9 de enero de 1998, confirmada el 19 de julio de 2000, se declaró que el solve et repete coloca al contribuyente en un estado de indefensión; la peculiaridad de este fallo es que ya se toma en consideración el contenido de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, también conocida como el pacto de San José de Costa Rica.

La sentencia en comento establece en la parte que interesa lo siguiente:

" SENTENCIA DEL 19 DE JULIO DEL 2000.

Sentencia impugnada: Tribunal Contencioso-Tributario, del 9 de enero de 1998.

Materia: Contencioso-Tributario.

Recurrente: Dirección General de Impuestos Internos.

Abogados: Dres. Germán Valerio Holguín y César Jazmín Rosario.

Recurrida: Ansa Industrial, C. por A.

Dios, Patria y Libertad

República Dominicana

...Sobre el recurso de casación interpuesto por el Dr. César Jazmín Rosario, Procurador General Tributario, quien actúa a nombre y representación de la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público, órgano de la administración tributaria, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso Tributario el 9 de enero de 1998, cuyo dispositivo se copia más adelante;

...

Considerando, que, agrega la recurrente en la segunda parte de su primer medio, el Tribunal a-quo al considerar en su sentencia que el artículo 143 del Código Tributario luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100, que condena todo privilegio y toda desigualdad y el que prescribe que la ley es igual para todos, ha adoptado una interpretación inconsistente de los artículos 8 (ordinales 2, acápite j y ordinal 5) y 100 de la Constitución, ya que no tomó en cuenta que el artículo 143 del Código Tributario establece imperativamente la formalidad procesal y condición "sine qua non" del pago previo de la deuda tributaria, al cual están obligados los contribuyentes investidos de un interés legítimo para que su recurso contencioso-tributario sea recibable y que esto **no establece ninguna discriminación ni desigualdad entre los ciudadanos, ya que están obligados a través de la Constitución de la República a contribuir con las cargas públicas en proporción a su capacidad contributiva, según lo dispone el artículo 9, acápite (e), por lo que en materia tributaria la garantía consagrada por el artículo 8, ordinal 5 de la Constitución, que establece que "la ley es igual para todos", es correlativa con la exigencia del referido artículo, la cual está determinada en base a la capacidad contributiva de cada individuo, por lo que los valores impositivos liquidados a dichos contribuyentes se corresponden con su situación patrimonial real** y que en consecuencia la hipótesis planteada por el Tribunal a-quo, relativa a una supuesta imposibilidad de tales contribuyentes de cumplir con el pago previo, es completamente inconsistente, puesto que la deuda tributaria liquidada a la recurrida por las autoridades tributarias proviene de sus actividades comerciales lucrativas y de su estado patrimonial;

Considerando, sigue argumentando la recurrente, que la exigencia del pago previo no es óbice al libre ejercicio del derecho que le asiste a todo contribuyente de obtener la tutela judicial efectiva de sus derechos e intereses legítimos, ya que **resulta irrefutable que el pago previo constituye una formalidad procesal constitucionalmente válida, que se exige bajo condición de reembolso en caso de que la parte recurrente obtuviere ganancia de causa en el proceso contencioso-tributario y que el Código Tributario garantiza el ejercicio del derecho al debido proceso de la ley de todos los contribuyentes, al instituir formal y expresamente las vías de recursos, como son el de reconsideración, el jerárquico, el contencioso-tributario, el de revisión, el de amparo y el de retardación, así como las acciones procesales de reembolso y repetición, todas las cuales pueden ser ejercidas frente a las actuaciones de las autoridades tributarias y del Tribunal Contencioso-Tributario, por lo que esta exigencia procesal del pago previo de la deuda tributaria no vulnera el derecho de defensa de la recurrida, ni mucho menos la coloca en estado de indefensión, ya que la misma ejerció de manera amplia y absoluta sus derechos al haber agotado las distintas fases del procedimiento ante la jurisdicción administrativa tributaria;**

...

Considerando, que con respeto a lo planteado por la recurrente en la segunda parte de su primer medio, el estudio del fallo impugnado revela que en el mismo se expresa lo siguiente: "que conforme lo prescrito, por el artículo 3 de la Constitución precitado, "La República Dominicana reconoce y aplica las normas del Derecho Internacional General y Americano en la medida en que sus poderes públicos los hayan adoptado"; que la República es signataria de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, suscrita en San José, de Costa Rica, en fecha 22 de noviembre del 1969 y ratificada por el Congreso Nacional, mediante Resolución No. 739, promulgada por el Poder Ejecutivo en fecha 25 de diciembre de 1977, que en su artículo 8 dice lo siguiente en su parte capital: "Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal, o de cualquier otro carácter". Esta disposición es concordante con la disposición constitucional contenida en el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución de la República que reza: "Nadie podrá ser juzgado sin haber sido oído o debidamente citado, ni sin observancia de los procedimientos que establezca la ley para asegurar un juicio imparcial y el ejercicio del derecho de defensa". Es claro que vulnerar esta disposición constitucional, sería colocar al recurrente en estado de indefensión, lo cual es violatorio de la Constitución y de la norma consagrada en el artículo 8 precitado de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Acta o Pacto de San José, de la cual somos signatarios)";

Considerando, que de lo transcrito precedentemente se desprende, que contrario al criterio de la recurrente, las motivaciones de la sentencia impugnada justifican plenamente lo decidido en el sentido de que el "solve et repete" coloca al contribuyente en un estado de indefensión, situación que trata de remediar precisamente el artículo 8, ordinal 2, acápite j de la Constitución, así como el artículo 8, parte capital, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, texto que, al igual que el anterior, trata de las garantías judiciales y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que dicho convenio fue firmado por la República Dominicana, el 7 de septiembre de 1977 y ratificado por el Congreso Nacional, el 25 de diciembre del mismo año, mediante Resolución No. 739, por lo que este aspecto del primer medio también carece de fundamento y procede desestimarlos;

Considerando, que en cuanto al alegato de la recurrente en el sentido de que el Tribunal a-quo, ha hecho una interpretación inconsistente de los artículos 8, ordinal 5 y 100 de la Constitución al declarar la inconstitucionalidad del "solve et repete", en la sentencia impugnada se expone al respecto lo siguiente: "que tal como expresa la recurrente, el artículo 143 del Código Tributario, consagradorio del **"solve et repete"** **luce discriminatorio y contrario al principio constitucional contenido en el artículo 100 de nuestro estatuto fundamental, que condena todo privilegio y toda situación que tienda a quebrantar la igualdad de todos los dominicanos, discriminación que adquiere mayor relevancia cuando se infiere de la consagración de un texto legal, motivo por el cual el tribunal sustenta el criterio de su inconstitucionalidad al condicionar la admisibilidad del recurso a la previa consignación o pago del importe íntegro de los impuestos, tasas, recargos, etc., lo que implícitamente entraña una manifiesta desigualdad entre aquellos que se encuentran en posición de ejercitar la acción legal por el simple hecho de haber consignado la cantidad o suma requerida por la administración tributaria, frente a aquellas que aún en la hipótesis de que sus pretensiones pudiesen resultar fundamentadas, tienen vedado el acceso a los órganos jurisdiccionales por no poder cumplir con la exigencia del previo pago, así como impedido de la tutela judicial efectiva, es decir, asumiendo el criterio al respecto de la Corte Constitucional Italiana (el derecho de defensa resulta condicionado por el mayor o menor grado de disponibilidad económica del recurrente) lo que crea una irritante e injusta desigualdad, contraria al canon constitucional que prescribe: "La ley es igual para todos: no puede**

ordenar más de lo que es justo y útil para la comunidad, ni puede prohibir más que lo que le perjudica";

Considerando, que de lo que se acaba de copiar se infiere que el Tribunal a-quo interpretó correctamente el artículo 8, ordinales 2 y 5 de la Constitución de la República, al considerar que el artículo 143 del Código Tributario, que consagra el "solve et repete", o sea, el pago previo de los impuestos, como condición para ejercer el recurso ante ese tribunal, viola dicho precepto constitucional, ya que, sin lugar a dudas, tal exigencia constituye una restricción al ejercicio de las acciones y recursos creados por la ley, lo que vulnera los principios del derecho de defensa, el de la igualdad de todos ante la ley y el de libre acceso a la justicia en el que toda persona perjudicada por una decisión tiene derecho a quejarse ante los jueces superiores, los cuales constituyen pilares esenciales del régimen democrático, consagrado por el citado artículo 8, ordinal 2, acápite j y 5 de la Constitución; que, por otra parte, esta Corte considera que la exigencia del solve et repete, constituye una limitante al libre acceso a la justicia y por consiguiente quebranta la igualdad de todos ante la ley, puesto que esta exigencia del artículo 143 coloca a los recurrentes ante la jurisdicción contencioso-tributaria en una situación de franca desigualdad, al invertir las reglas habituales del proceso y condicionar la admisión de sus recursos, a que previamente hayan satisfecho el pago de las diferencias de impuestos liquidadas por la administración tributaria, lo es obviamente luce discriminatorio y contrario a los preceptos constitucionales correctamente interpretados por el Tribunal a-quo en su sentencia;

Considerando, que si bien es cierto el alegato de la recurrente en el sentido de que, según lo previsto por el artículo 9, acápite e) de la Constitución, toda persona está obligada a contribuir para las cargas públicas, en proporción a su capacidad contributiva, no es menos cierto, que esta obligación no puede constituirse en un valladar para el ejercicio de los derechos fundamentales que tiene la misma, ni puede ir esta contribución contra tales derechos, a los cuales violenta el requisito del pago previo, como son, el derecho de defensa, el de la igualdad ante la ley y el libre acceso a la justicia, los que indudablemente ocuparían en la sociedad un plano inferior al deber de contribuir que tiene toda persona en proporción a su capacidad, de mantenerse la exigencia del "pague y después reclame";

Considerando, que también aduce la recurrente que el "solve et repete" no es óbice al libre acceso a la justicia, porque el Código Tributario lo exige bajo condición de reembolso; que, contrariamente a ese criterio de la recurrente, esta Corte entiende que la existencia del reembolso no justifica la obligación del pago previo para tener acceso a la jurisdicción contencioso-tributaria, puesto que, resulta obvio que su recurso obedece a su inconformidad con el cobro pretendido y el hecho de que se le exija el pago previo, limita su libre acceso a discutir su caso por ante esa jurisdicción, a la vez que condiciona su derecho de defensa, independientemente de que se le garantice el reembolso si obtiene ganancias de causa, por lo que, en consecuencia los alegatos de la recurrente en la segunda parte de su primer medio, carecen de fundamento y deben ser desestimados;

Considerando, que en la tercera y última parte de su primer medio la recurrente expresa, que el Tribunal a-quo al declarar en su sentencia la inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, ha desconocido la potestad legislativa absoluta que le confiere la Constitución al Congreso Nacional, en los ordinales 1 y 23 del artículo 37, de "establecer los impuestos y determinar el modo de su recaudación" y de "legislar acerca de toda materia...", por lo que resulta incontestable que **dichos textos le confieren al legislador la facultad de fijar las normas procesales aplicables en materia jurídico-tributaria, el modo de recaudación impositiva y que el pago previo constituye a la vez, tanto una formalidad de procedimiento, como un mecanismo legal de recaudación a fin de asegurar el cobro íntegro y oportuno de los valores impositivos adeudados a la administración tributaria;**

Considerando, que en relación a lo que alega la recurrente anteriormente esta Suprema Corte de Justicia sostiene el criterio de que la declaratoria de

*inconstitucionalidad de los artículos 80 y 143 del Código Tributario, no desconoce la exclusiva atribución del Congreso arriba citada, ya que si bien es cierto que **ese Poder del Estado está facultado para la función legislativa, no es menos cierto que la misma debe ser ejercida de acuerdo a los preceptos constitucionales, dentro de los cuales figuran los que le reconocen a toda persona una serie de prerrogativas y facultades, que son inherentes a la misma, por lo que cualquier ley emanada del Congreso Nacional en ejercicio de esta atribución, debe respetar esos derechos individuales**, ya que de lo contrario, como en el caso de los artículos 80, 143 y 63 del Código Tributario, se estaría en presencia de un desconocimiento de los preceptos constitucionales consagrados por el artículo 8, ordinal 2, acápite j y ordinal 5, lo que está sancionado con la nulidad de dichos artículos del Código Tributario, por ser contrarios a la Constitución, conforme lo establece el artículo 46 de la misma; que esta Corte considera que dichos textos fueron interpretados correctamente por el Tribunal a-quo en su sentencia; en consecuencia procede rechazar el primer medio de casación invocado por la recurrente, por improcedente y mal fundado;*

...

Por tales motivos, Unico: Rechaza el recurso de casación interpuesto por el Procurador General Tributario, a nombre y representación de la Dirección General de Impuestos Internos, institución de derecho público y órgano de la administración tributaria, contra la sentencia dictada por el Tribunal Contencioso-Tributario, el 9 de enero de 1998, cuyo dispositivo figura copiado en otra parte del presente fallo.

Firmado: Juan Guiliani Vólquez, Juan Luperón Vásquez, Julio Aníbal Suárez y Enilda Reyes Pérez. Grimilda Acosta, Secretaria General.

La presente sentencia ha sido dada y firmada por los señores Jueces que figuran en su encabezamiento, en la audiencia pública del día, mes y año en él expresados, y fue firmada, leída y publicada por mí, Secretaria General, que certifico.”

Reafirmamos con la anterior sentencia la idea de que se trata de una medida protectora de las finanzas públicas, en cuya aplicación se busca que los contribuyentes de mala fe, se vean desalentados en la promoción de acciones infundadas, que puedan impedir o retrasar el ingreso de los tributos a las arcas de la Hacienda pública para cumplir con sus fines públicos.

El “solve et repete” constituye entonces un medio para evitar que se vea afectada la recaudación fiscal, ya sea por la elusión del pago derivada de que por la constante interposición de recursos legales operen figuras extintivas de la obligación fiscal¹⁶⁹, o bien que se difieran los pagos de las contribuciones en los casos donde la resolución al recurso de revocación confirme el acto reclamado, y en el juicio de nulidad se reconozca la validez del acto impugnado o se sobresea el medio de intentado, ya que en cualquiera de estas circunstancias, el contribuyente deberá realizar el pago determinado en la resolución a debate, no obstante dichos retrasos sin duda generarían una afectación a toda la población, pues el Estado se vería afectado para hacer frente a los servicios de

¹⁶⁹ Vid Supra, p. 63, se trata el tema 2.2.7.2, concretamente Prescripción y Caducidad.

salud, educación, defensa, administración de justicia, etc, por no contar con los fondos necesarios para ello.

La aplicación del instituto en otros países, ha llegado a la América Latina, en donde la legislación ecuatoriana, de manera singular prevé un tipo de pago que se denomina "consignación", ello dentro del procedimiento administrativo de coactiva, requisito que es previsto por el artículo 1020 del Código de Procedimiento Civil, que dispone lo siguiente:

"Art. 1020.- No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas. La consignación se hará con arreglo al artículo 196 de la Ley Orgánico de Administración Financiera y Control, a órdenes del recaudador.

La consignación no significa pago.

La consignación no será exigible cuando las excepciones propuestas versaren únicamente sobre falsificación de documentos con que se apareja la coactiva, o sobre prescripción de la acción, salvo lo dispuesto en leyes especiales."

Al respecto la jurisdicción coactiva constituye un procedimiento que tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a las demás instituciones del Sector Público, como lo es el Banco Central del Ecuador y a los bancos del Sistema de Crédito de Fomento, por sus créditos; y al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Dentro de la tramitación de este procedimiento, se requiere de conformidad con el artículo 1023, para presentar las excepciones ante el juez ordinario competente, el deudor acompañará prueba de la consignación, lo que en esencia constituye una especie de "solve et repete", debido a que no es específico de las obligaciones tributarias, pero si es un requisito previo para la posible defensa del deudor.

Finalmente merece especial atención el caso de Argentina, ya que en ese país existe y se aplica como derecho vigente el principio de "solve et repete", en concreto retomaremos lo que ocurre con la Ciudad de Buenos Aires, donde a fines de 1997 el Código Contencioso Administrativo y Tributario disponía lo siguiente:

"Pago previo en materia impositiva.- Cuando la resolución administrativa que motiva la demanda ordenase el pago de la suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, la demanda interpuesta por el / la contribuyente suspende la ejecución del tributo hasta que se dicte sentencia de primera instancia.

El recurso de apelación contra la sentencia que rechace la demanda se concede con efecto no suspensivo, la autoridad administrativa puede expedir certificado de deuda a los efectos de la ejecución fiscal"

En este caso la demanda concedía un efecto suspensivo mientras que se dictaba sentencia, pero si el resultado de la misma pretendía impugnarse ante la siguiente instancia, la administración se encontraba en posibilidad de ejecutar al contribuyente.

La ley tuvo diversas modificaciones quedando redactada en la ley número 189, publicada en el boletín oficial de la ciudad de Buenos Aires el 28 de junio de 1999, de la siguiente manera:

"CAPÍTULO ÚNICO PRINCIPIOS GENERALES

Artículo 9.- Materia Impositiva. Cuando el acto administrativo impugnado ordenase el pago de una suma de dinero proveniente de impuestos, tasas o contribuciones, el / la juez/ a puede determinar sumariamente y con carácter de cautelar, de acuerdo a la verosimilitud¹⁷⁰ del derecho invocado por la parte, si corresponde el pago previo del impuesto, tasa o contribución, antes de proseguir el juicio".

¹⁷⁰ Para poder comprender en su mayor pureza el precepto en cita, se debe atender en principio al significado literal de los conceptos utilizados por el legislador al momento de redactar la norma, en este caso el termino verosimilitud, es lo siguiente: "*Verosímil.* adj. Que tiene apariencia de verdadero. 2. Creíble por no ofrecer carácter alguno de falsedad. **DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LENGUA ESPAÑOLA**, Vigésima Segunda Edición 2001, tomo h/z, Editorial Espasa."

Por virtud de lo anterior tenemos entonces que el juzgador debe tener la completa certeza de que los hechos presentados en la demanda son reales.

La medida en comento resulta ser sumamente interesante, ello debido a que si bien el órgano legislativo le permite al juzgador, determinar si procede o no el previo pago de la contribución, lo cierto es que la ley lo obliga a verificar en primera instancia que el derecho aducido por la deudora, no ofrezca carácter de falsedad alguno, esto es el juzgador debe estar plenamente convencido de que los hechos vertidos en la demanda son reales, y solo entonces se encontrará en posibilidad de determinar si procede o no el pago previo de la contribución antes de seguir con el juicio, esto es, se debe de acreditar y valorarse que tan veraz es lo que se presenta al juzgador.

Estamos entonces frente a una presunción de derecho que el juzgador debe advertir, antes de continuar la substanciación del juicio; esta medida constituye una enorme responsabilidad en el órgano juzgador, debido a que la inaplicabilidad de la norma, permite la excepción al pago, únicamente si se tiene la certeza de que el actor a vertido hechos reales en su demanda y que los argumentos de derecho hechos valer son verídicos.

Dicha situación no fue contemplada por el legislador local, toda vez que en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, se establecen dos casos de excepción a la aplicación del requisito de previo pago de las contribuciones, cuando se hagan valer argumentos sobre la prescripción del crédito o bien la caducidad de facultades, sin embargo perdió de vista la necesidad de que la autoridad encargada de resolver el recurso, o bien el magistrado que substanciara el juicio contencioso intentado, analizarán previamente, si realmente existía la posibilidad de que se declarará la configuración de dichas figuras, o simplemente se habían aducido las mismas como argumentos para esquivar la norma y dar entrada al medio de defensa, sin cumplir con el requisito de procedencia.

Tal circunstancia definitivamente merece una crítica, debido a que los casos de excepción previstos en el artículo en estudio, son consecuencia de que el órgano legislativo confiara demasiado en una cultura del pago de contribuciones responsable que lamentablemente es incipiente en el ámbito local, ya que los promoventes formularon argumentos de prescripción y caducidad en los escritos de interposición de medios de defensa, que a simple vista resultaban infundados, o bien solo las hacían valer sin que tratara de un

argumento sustancioso, sino como la simple mención de que operaban a favor dichas figuras, embargo como la norma únicamente establecía que bastaba que el afectado estimara que habían operado a su favor dichas figuras para que se exceptuara del pago, los procedimientos tenían que ser substanciados a pesar de la notoria improcedencia de las manifestaciones vertidas.

En este sentido se considera que para mejorar la aplicación al precepto que contiene el pago previo de las contribuciones como requisito de procedencia para los medios de defensa en el Distrito Federal, debe ser considerado por el legislador que los órganos substanciadores de los procedimientos deben asegurarse que para que proceda la excepción, los argumentos de excepción o caducidad deben ser fundados.¹⁷¹

Ahora bien como ya hemos advertido, dentro del tema del "solve et repete", se advierte la importancia de la CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, también conocida como el "PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA", a la que México realizó su adhesión el 24 de marzo de 1981, misma que fue promulgada en el Diario Oficial de la Federación, el 07 de mayo de 1981, toda vez que como lo señala la sentencia dictada en la Republica Dominicana, es un acuerdo internacional que establece principios en materia de jurisdicción, que podrían resultar contrarias al principio de previo pago, en especial, nos referimos al contenido de su artículo 8 que establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 8.- Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas:

- a) derecho del inculpado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal;
- b) comunicación previa y detallada al inculpado de la acusación formulada;
- c) concesión al inculpado de tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa;
- d) derecho del inculpado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección o de comunicarse libre y privadamente con su defensor;

¹⁷¹ Ver infra, en el punto 1.4.2, se establece que la excepción de pago, es también necesaria en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, y la misma puede ser verificada fácilmente con las constancias del pago realizado.

- e) derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculpado no se defendiere por sí mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la ley;
 - f) derecho de la defensa de interrogar a los testigos presentes en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos;
 - g) derecho a no ser obligado a declarar contra si mismo ni a declararse culpable, y
 - h) derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.
3. La confesión del inculpado solamente es válida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza.
 4. El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos.
 5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia."

Al respecto podríamos advertir dos variantes de pensamiento, aquella que considera que el texto del pacto obliga a que el acceso a los tribunales no se encuentre condicionado al cumplimiento de exigencias procesales, es decir, el orden normativo no debe poner ningún obstáculo al contribuyente que le impida o dificulte el libre ejercicio de su defensa y el acceso a la justicia.

O bien aquella con la que concordamos, ya que no debe mal interpretarse la norma en comento, ello en virtud de que si bien es cierto el pacto busca que todas las personas tengan derecho a ser oídas en un procedimiento judicial, también lo es que los requisitos procedimentales para que se desarrolle el juicio, son determinados por el órgano legislativo correspondiente y que no pueden ser ignorados, tal es el caso de los requisitos de procedencia para la tramitación del juicio contencioso administrativo o bien del recurso de revocación, en los que se encuentra el "solve et repete".

Luego entonces la Convención Americana sobre Derechos Humanos, (Pacto San José de Costa Rica) ratificada por México y en específico la norma del artículo 8, no resulta incompatible con el principio "solve et repete", ya que dicha disposición establece el derecho del contribuyente a ser oído por un tribunal independiente e imparcial, creado con anterioridad por la ley, para la determinación de sus obligaciones fiscales; mas ello no contradice la existencia de requisitos procesales creados por las legislaturas locales de cada uno de los Estados que firmaron el pacto.

Por lo que la exigencia del pago previo como condición necesaria para que se acceda a la instancia judicial, no es contraria al Pacto de San José de Costa Rica, ya que en ningún momento señala que la intervención judicial del tribunal, no se encuentre sujeta al cumplimiento de ciertos lineamientos o requisitos establecidos en la legislación, tal y como lo es el pago previo de la deuda a debate.

En definitiva, así como el pacto en comento otorga preponderancia a las garantías otorgadas a los ciudadanos, no se puede explicar de otra forma la existencia del principio de previo pago, sino por la importancia de las necesidades públicas y la premura para que las mismas sean resultas, sin embargo cabe cuestionarse si exigir el cobro de la deuda antes de debatir sobre su legalidad es una medida exagerada y en su caso si puede ser remplazada por otras medidas que sean igual o más efectivas para la recaudación y que no generen controversia con su aplicación, ni se vean afectados los derechos fundamentales de los ciudadanos para su legítima defensa.

En este punto conviene hacer un paréntesis, ya que hasta el momento, el "solve et repete" se ha referido en general para el pago de todos los impuestos, sin embargo, el instituto en cuestión tiene una razón más de ser, en el caso de los derechos, ello en virtud de que además de proteger a las finanzas públicas, se debe atender a la naturaleza de los mismos¹⁷², ya que los derechos se pagan por los particulares en virtud de que el Estado presta un servicio, en su función de satisfactor de las necesidades colectivas, esto es, en el caso de la prestación de los servicios públicos la naturaleza jurídica es distinta, ya que los derechos a diferencia de los impuestos representan el pago a una contraprestación por parte del Estado, que en el caso del Distrito Federal, deben ser previamente pagados a la prestación del servicio.¹⁷³

¹⁷² Ver supra página 80, tema 3.2.2. Derechos.

¹⁷³ Esta circunstancia se describe en el artículo 41 del Código Financiero del Distrito Federal que señala: "El pago de los derechos que establece este Código deberá hacerse por el contribuyente, *previamente a la prestación de los servicios*, salvo los casos en que expresamente se señale otra época de pago. Cuando no se compruebe que el pago de los derechos se ha efectuado previamente a la prestación del servicio y se trate de derechos que deban pagarse por anticipado, el servicio no se proporcionará. En caso de que el pago de derechos deba efectuarse con posterioridad a la prestación del servicio por tratarse de servicios continuos o porque así se establezca en este Código dejará de prestarse si no se efectúa dicho pago". Tenemos entonces que los derechos por el suministro de agua se encuentran en este último caso de excepción, ya que el artículo 194 del Código Financiero del Distrito Federal, establece que están obligados al pago de los derechos por el suministro de agua que provea el Distrito Federal, los usuarios del servicio y que el monto de dichos derechos comprenderá las erogaciones necesarias para adquirir, extraer, conducir y

En la legislación local como regla general se aplica el contenido del artículo 41 del Código Financiero del Distrito Federal, no obstante ello en materia de derechos por el suministro de agua, de manera excepcional, el pago se realiza de conformidad con el diverso 194, 195 y 196, que establecen la determinación y pago por bimestres, a efectuarse dentro del mes siguiente al bimestre que se declara y en las fechas límites que al efecto establezca el Sistema de Aguas de la Ciudad de México.

En el peculiar caso del suministro de agua, cuando el contribuyente acude a realizar el pago de los derechos, ya se ha visto beneficiado del servicio prestado por el Distrito Federal, por lo que el principio "solve et repete" encuentra una razón mas para su aplicación, ya que cuando el contribuyente controvierte la legalidad de una deuda en esa materia, se presupone que el actor o recurrente se ha beneficiado ya de un servicio, que para ser proporcionado significó una erogación de las arcas del gobierno, necesaria para adquirir, extraer, conducir y distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje y los gastos para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello.

Tenemos entonces que en materia de los derechos por el suministro de agua, no solo existe el entorpecimiento en la recaudación de los tributos cuando se interpone el medio de defensa, sino que además se provocó un gasto directo y específico que benefició al sujeto que ahora interpone el medio de defensa, en el caso que se piensa, tenemos a un contribuyente que ha recibido suministro de agua a lo largo de un bimestre, supuesto en que el gobierno local realizó un gasto en la colocación y mantenimiento de la red hidráulica que abasteció al predio, además de haber realizado una enorme inversión para trasladar el líquido desde los estados aledaños.

Etiquetado el pago de contraprestaciones que corresponden en manera proporcional a un servicio prestado por el Estado, los derechos como regla en el Distrito Federal, no se prestan mientras no se paguen, pero el caso de excepción con los correspondientes al

distribuir el líquido, así como su descarga a la red de drenaje, y las que se realicen para mantener y operar la infraestructura necesaria para ello, y se pagarán bimestralmente, de acuerdo a las tarifas que en dicho precepto se indican, lo que nos lleva a afirmar que los derechos en comento se pagan con posterioridad al disfrute del servicio, y que tal y como lo prevé el artículo en cita, la falta de pago ocasiona que se deje de prestar el servicio.

Suministro de Agua, primero se presta el servicio y acto posterior se paga, irrumpiendo la teoría general de los derechos en el Código Financiero del Distrito Federal.

Por lo que la impugnación de una determinación de pago en materia de derechos por el suministro de agua, que tenga por objeto diluir en el tiempo el pago, a través de las figuras del recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, causa un doble perjuicio a la Hacienda pública del Distrito Federal.

Pensando entonces que los derechos por el suministro de agua operan de manera excepcional a los demás pagos por contraprestaciones, la figura del "solve et repete" es correlativa, porque el servicio ya se recibió, generándose el gasto a la Hacienda pública, es un caso particular en el que la obligación no puede ser cuestionada, toda vez que se generó en el momento de que el usuario se benefició con el servicio, encontrándose obligado a realizar el pago, por lo que la aplicación del previo pago, no debe resultar gravosa ni ajena, pues conoce de antemano que su consumo forzosamente se encuentra vinculado al deber de pagarlo, con independencia de la posible interposición del medio de defensa.

En el supuesto de los derechos por el suministro de agua, al final del bimestre se emite una boleta¹⁷⁴ para el pago de los derechos generados, de los cuales el particular se ha

¹⁷⁴ Las referidas boletas no constituyen una resolución definitiva, ya que de las mismas no se desprende una obligación fiscal al contribuyente, sino que sólo sirven para facilitar los pagos de los derechos por el suministro de agua, toda vez que si bien se establece en el artículo 196 fracción I que se trata de una estimación de la autoridad, también lo es que en el mismo precepto se establece la excepción para que la actora pueda autodeterminarse, como lo señala el artículo 196 que indica lo siguiente:

"ARTICULO 196.- La determinación y pago del derecho de agua potable, residual y residual tratada, se realizará por periodos bimestrales y se deberá efectuar dentro del mes siguiente al bimestre que se declara en las fechas límites que al efecto establezca el Sistema de Aguas.

I. Tratándose de las tomas a que se refieren los artículos 194 y 195 de este Código, la determinación de los derechos a pagar será efectuada por la autoridad fiscal del Distrito Federal, de acuerdo a las disposiciones establecidas en esta Sección y se hará constar en las boletas que para tal efecto se emiten. Dichas boletas serán enviadas mediante correo ordinario u otro medio idóneo al domicilio en que se encuentre ubicada la toma o al que señalen los contribuyentes. Los contribuyentes que no reciban las boletas a que se refiere esta fracción, deberán dar aviso oportuno y por escrito en las oficinas del Sistema de Aguas, debiendo solicitarlas en el acto, ya que la falta de recepción de las mismas no los libera de la obligación de efectuar el pago dentro del plazo establecido.

Como excepción a lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán optar por determinar el consumo de agua, declararlo y pagar el monto del derecho que corresponda a cada toma general o individual, para lo cual deberán solicitarlo y registrarse ante la oficina del Sistema de Aguas de la Ciudad de México que corresponda a su domicilio, y declarar y pagar la contribución en las formas oficiales aprobadas..."

visto favorecido, en el caso que el contribuyente interponga un medio de defensa, dígase recurso de revocación o juicio contencioso, en este último, estimadamente en el 96% de los casos obtendrá una nulidad para efectos, debido a que la boleta no cumple con los requisitos de legalidad que deben contener todos los actos administrativos de acuerdo al artículo 123 del Código Financiero del Distrito Federal.

Luego entonces cual es el efecto de la interposición del juicio, al final el contribuyente debe de cubrir el pago de los derechos, realizando una autodeterminación (que pudo haber realizado desde un principio, pues la boleta tiene únicamente efectos informativos), sin embargo para cuando ello ocurra habrán pasado por lo menos seis meses para que la ya subsidiada tarifa en materia de derechos por suministro de agua se calcule y el pago ingrese a las arcas del Distrito Federal.

Es característico el caso de las boletas por concepto de Derechos por Suministro de Agua, ya que las mismas son emitidas de conformidad con el Código Financiero del Distrito Federal para efecto de que los contribuyentes realicen el pago correspondiente, no obstante ello, del artículo 199 se desprende la facultad de la autoridad para suspender el servicio hidráulico a inmuebles de uso no doméstico, o bien tratándose de tomas de uso doméstico y mixto, podrá restringir a la cantidad necesaria para satisfacer los requerimientos básicos, en todos los casos cuando se suspenda el suministro de agua, para el restablecimiento del mismo, previamente se cubrirán los derechos y accesorios

Por lo que los contribuyentes cuentan con la opción de aceptar la propuesta hecha por la autoridad o bien realizar su propia determinación, sin que las boletas puedan ser consideradas resoluciones fiscales definitivas.

Bajo este orden de ideas, del contenido del artículo 37 del Código Financiero del Distrito Federal se advierte que los contribuyentes tienen la obligación de presentar sus declaraciones para el pago de las contribuciones en los casos señalados en dicho Código, sin embargo, este mismo precepto faculta a las autoridades fiscales para emitir las boletas, con el único propósito de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones contributivas, sin ocasionar un detrimento o daño a la esfera jurídica del particular, ya que las mismas no constituyen actos que generen obligaciones al particular, pues las mismas no traen aparejado un procedimiento coactivo en caso de incumplimiento, ya que al ser sólo un recordatorio las mismas no tienen el carácter de obligatorias u ocasionar un procedimiento coactivo en caso de incumplimiento.

En virtud de lo anterior la determinación de los derechos por el suministro de agua que se hace constar en las boletas que para tal efecto emite la autoridad, es opcional y notificada por correo, por lo que o debe de cumplir con los requisitos que establece el artículo 123 del Código Financiero del Distrito Federal.

Sin embargo en la práctica, el criterio seguido por el Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal es que las boletas causan perjuicio porque tienen una cantidad a pagar y en consecuencia deben cumplir con los requisitos que deben contener los actos administrativos que deben ser notificados.

legales que se hubiesen generado, por la omisión del pago, así como aquellos que correspondan a la reinstalación del suministro.¹⁷⁵

La suspensión o restricción del servicio hidráulico es una medida previsoras que trata de coaccionar al contribuyente incumplido con sus pagos, sin embargo es independiente de la determinación de crédito fiscal que pueda realizar la autoridad.

Luego entonces, en el caso de los derechos, la recuperación de la inversión realizada por el gobierno, causará un daño aparte a la hacienda pública además del entorpecimiento en la recaudación, ello sin nombrar que se trata de un recurso no renovable que merece especial atención, debido a la fuerte crisis que existe a nivel mundial, para la obtención del vital líquido.

Resulta fundamental llamar la atención a este punto, toda vez que al parecer no es considerado en ninguna de las sentencias arriba citadas, siendo que se considera un argumento válido de tomar en cuenta, al momento de justificar para la aplicación del "solve et repete", en el Distrito Federal.

1.- El pago previo de la contribución como requisito de procedencia para la interposición del medio de defensa (Artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal).

En fecha 30 de diciembre de 2005, se publicó en la Gaceta Oficial del Distrito Federal, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código

¹⁷⁵ De conformidad con el artículo 199 del código tributario local, en caso de que los contribuyentes no enteren oportunamente los derechos a su cargo, o bien, cuando reincidan en declarar consumos menores a los determinados por la autoridad, el Sistema de Aguas, suspenderá los servicios hidráulicos a inmuebles de uso no doméstico; y deberá restringirlos a la cantidad necesaria para satisfacer los requerimientos básicos, tratándose de tomas de uso doméstico, tal y como lo establece el artículo 90 de la Ley de Aguas del Distrito Federal, para el caso de que tengan ambos usos, doméstico y no doméstico, se considerará en este último caso, lo previsto en el artículo 46 de la Ley de Salud para el Distrito Federal.

La ley en cita obliga al Distrito Federal como prestador de servicios a proporcionar por lo menos la cantidad necesaria de para el aseo personal, servicio sanitarios, la preparación de alimentos, y la higiene en lo general, el artículo 46 de la Ley de Salud señala lo siguiente "Las personas que intervengan en el abastecimiento de agua no podrán suprimir este servicio en los edificios habitados excepto en los casos que determinen las disposiciones generales aplicables."

Financiero del Distrito Federal, en el que se reformó el artículo 690 de dicho ordenamiento legal, en el que se adicionaron los dos últimos párrafos, quedando de la siguiente forma:

"ARTICULO 690.- ...

...

...

...

Cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate. En caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado.

Lo anterior, no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad."

Tenemos entonces que con la modificación en cita, se introdujo por primera vez en nuestro país la regla "solve et repete" de la que hemos venido hablando, pues como requisito para la procedencia del recurso de revocación o juicio contencioso administrativo, en contra de las contribuciones establecidas por el Distrito Federal, el promovente debe anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto de las mismas, a menos que se hagan valer argumentos de caducidad y prescripción.

Si bien es cierto del análisis realizado a la redacción de la reforma del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal publicada con fecha 30 de diciembre de 2005, se desprenden algunas dudas, también lo es que en lo substancial queda claro que:

1. Cuando los particulares interpongan recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, como requisito para la procedencia de dichos medios de defensa, deberán anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate.
2. Tal requisito deberá cumplir cuando se impugnen actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales.
3. En caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado.
4. No es necesario cumplir con este requisito cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad.

Resulta prudente preguntarnos ¿Qué quiso decir el legislador cuando estableció que se debe anexar el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate?, así pues no queda muy claro si se refiere al total de la deuda determinada por la autoridad fiscal incluyendo los accesorios del crédito o bien si se refiere solo a la cantidad correspondiente al adeudo principal.

A nuestro juicio, debe entenderse que se trata de la cantidad total señalada en el documento que se impugna, aunque a partir de que se haya emitido y al momento en que interpuso el medio de defensa ya no sea una cantidad actualizada.

Tenemos entonces que en el caso del Distrito Federal la aplicación del solve et repete, se convirtió en una norma estricta en donde ante la falta de pago del tributo, procedía el desechamiento inmediato del medio de defensa intentado, toda vez que como ya lo establecimos, la integración normativa no vinculaba alguna forma de requerimiento ante la ausencia del pago.

Igual que en todos los ejemplos internacionales, en el Distrito Federal con la aplicación de este instituto se pretende proteger al contribuyente que cumple con sus obligaciones tributarias de aquellos deudores que no lo hacen o tratan mediante la interposición de medios legales la dilación del pago, imposibilitando por lo tanto al Estado de cumplir con sus obligaciones al no tener recursos para hacerlo.

Esto es, la reforma al 690 del Código Financiero del Distrito Federal, no atiende a otra cosa que no sea la satisfacción del interés general, previniendo que no obstante la interposición de medios de defensa en contra de resoluciones que traigan aparejado el cumplimiento de obligaciones fiscales, la hacienda pública reciba en sus arcas los ingresos por el pago de las contribuciones a debate.

No se debe perder de vista que de conformidad con el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es obligación de los mexicanos el 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, esto es, que el pago de la contribución corresponde de inicio a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, por lo que la exigencia de la formalidad procesal establecida en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, en cuanto al pago previo, no es óbice al libre ejercicio del derecho que le asiste a todo contribuyente de obtener la tutela de sus derechos e intereses legítimos.

Al respecto es de indicarse que si bien es cierto el precepto resulta susceptible de ser perfeccionado, también lo es que se ha objetado al extremo, sin considerar las posibles ventajas que pudiera generar, tal es el caso de frenar a los litigios sin fundamentos que son una realidad, y que tienen el único fin de dilatar el pago de los impuestos, o bien como lo señalamos previamente, compensar en cierta medida las erogaciones que realice el Distrito Federal para proporcionar servicios en su calidad de ente público.

Como lo hemos apuntado, la regla del previo pago de las contribuciones, se establece como una medida que busca asegurar el cumplimiento de los fines del Estado, en el Distrito Federal, no obstante ello, se convirtió en una norma de derecho vigente que resultó letra muerta, toda vez que en general fue mal vista por los órganos jurisdiccionales.

En efecto, el criterio general de las Salas del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal¹⁷⁶, fue omitir la aplicación el principio en estudio, bajo el argumento de que se encontraba en un ordenamiento distinto a la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, cuestión que como señalamos, no tiene sustento alguno, toda vez que los juzgadores están obligados a utilizar técnicas de integración normativa para mejor proveer¹⁷⁷.

Lo que pareciera una salida fácil al problema, debido a que la integración normativa es un método que ha sido utilizado para permitir la aplicación de otras figuras no reguladas por la propia ley del tribunal.

¹⁷⁶ El requisito del previo pago solo fue requerido por una ponencia de la Segunda Sala Auxiliar.

¹⁷⁷ Vid supra p. 163, se trata el tema de la integración normativa.

En el mismo sentido, en los pocos asuntos que llegaron a las instancias federales, donde se aplicó la regla de previo pago, se consideró que era contraria al artículo 17 constitucional en virtud de que obstaculiza el acceso a los tribunales, más aun si el interés fiscal se puede garantizar en diversas formas cuando se exija el pago de créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Al respecto tenemos que las siguientes tesis que han resuelto en ese sentido:

Registro No. 171371

Localización:

Novena

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Septiembre de 2007

Página: 2628

Tesis: I.4o.A.602 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RECURSO DE REVOCACIÓN O JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 690, PÁRRAFO QUINTO, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, AL CONSIDERARLOS IMPROCEDENTES SI AL PROMOVERLOS NO SE ANEXA CHEQUE DE CAJA O CERTIFICADO O EL COMPROBANTE DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES IMPUGNADAS, INFRINGE LA GARANTÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el acceso a la justicia, como garantía individual consagrada en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, puede verse conculcado por normas que impongan requisitos que lo impidan u obstaculicen, si tales trabas resultan innecesarias, excesivas y carecen de razonabilidad o proporcionalidad respecto de los fines que lícitamente puede perseguir el legislador. Ahora bien, el artículo 690, párrafo quinto, del Código Financiero del Distrito Federal, al considerar improcedente el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo, promovidos contra actos que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando no se anexe cheque de caja o certificado a nombre de la tesorería local o el comprobante de pago realizado respecto de las contribuciones de que se trate, infringe la mencionada garantía constitucional, en virtud de que obstaculiza el acceso a los tribunales en la medida que, por una parte, establece una consecuencia desproporcionada -improcedencia de dichos medios de defensa- ante una omisión formal en que incurre el gobernado al no anexar los referidos documentos, pues rompe el equilibrio entre las partes e impide la defensa del particular contra el acto administrativo y,

por la otra, la exigencia del pago de los tributos impugnados al promover los aludidos medios de defensa, so pena de declararlos improcedentes, no se justifica -es innecesaria, excesiva y carece de razonabilidad- si se considera que el interés fiscal se puede garantizar en diversas formas cuando se exija el pago de créditos fiscales mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin que sea obstáculo que, en caso de promoverse dichos medios de defensa, la cantidad enterada se pueda devolver en virtud de una eventual resolución favorable al gobernado, pues pagar el crédito impugnado como requisito de procedencia es precisamente lo que contraviene la garantía de acceso a la justicia.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 112/2007. Secretario de Gobierno del Distrito Federal, en ausencia del Jefe de Gobierno del Distrito Federal. 3 de mayo de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

De igual forma se emitió el siguiente criterio el cual considera que el precepto constituye un obstáculo a la defensa del particular para combatir los actos administrativos y torna nugatoria la garantía de acceso a la justicia:

Registro No. 172395

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Mayo de 2007

Página: 2201

Tesis: I.8o.A.117 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RECURSO DE REVOCACIÓN O JUICIO DE NULIDAD. EL ARTÍCULO 690, PÁRRAFO QUINTO, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, AL CONDICIONAR LA PROCEDENCIA DE DICHOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN, A QUE SU PROMOVENTE ANEXE EL CHEQUE DE CAJA O CERTIFICADO A NOMBRE DE LA TESORERÍA O EL RECIBO DE PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN CORRESPONDIENTE, VULNERA EL PRINCIPIO DE ACCESO A LA JUSTICIA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El artículo 690, párrafo quinto, del Código Financiero del Distrito Federal establece que al interponer recurso de revocación o promover juicio de nulidad, contra actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente debe anexar el cheque de caja

o certificado a nombre de la Tesorería del Distrito Federal, o el comprobante de pago realizado respecto de la contribución de que se trate, y que en caso de no cumplir dicho requisito será improcedente el medio de impugnación intentado. Ahora bien, de lo anterior se advierte que el legislador estableció una condición para la procedencia del recurso de revocación o del juicio de nulidad que no es justificable jurídicamente porque vulnera el principio de acceso a la justicia contenido en el artículo 17 de la Constitución Federal, el cual consigna el derecho de los gobernados a obtener la reparación correspondiente en caso de violación a sus derechos a través de la revocación, modificación o anulación del acto lesivo, dado que constituye un obstáculo a la defensa del particular para combatir los actos administrativos y torna nugatoria la garantía de acceso a la justicia al impedirle el pleno ejercicio de aquel derecho fundamental; sin que sea óbice a lo anterior la circunstancia de que el precepto reclamado considere optativo para los afectados interponer el recurso de revocación o promover el juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, puesto que para la procedencia de este último se exigen los mismos requisitos.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 397/2006. Secretario de Gobierno, en ausencia del Jefe de Gobierno, ambos del Distrito Federal. 30 de noviembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Ma. Gabriela Rolón Montaña. Secretario: Germán García Flores.

Luego entonces, tenemos que en el Distrito Federal, a diferencia de lo que ocurrió en Italia o en República Dominicana, nunca se pudo reflejar el beneficio de la aplicación de la regla solve et repete, con un efecto real sobre las finanzas del Estado, debido a que simplemente fue suprimida, esto es, si las Salas que conforman al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal excepto una, consideraron que no resultaba procedente la aplicación del requisito contenido en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, nunca existió el reflejo de esos ingresos esperados en las arcas del erario público, lo que probablemente dio lugar a una nueva modificación en el artículo de la que mas adelante hablaremos.¹⁷⁸

Dentro de este panorama tenemos que si bien es cierto el precepto resulta susceptible de ser perfeccionado la redacción para la aplicación del principio "solve et repete", también lo es que se ha objetado al extremo, sin considerar las posibles ventajas que pudiera

¹⁷⁸ Ver Infra p. 246.

generar, tal es el caso de frenar a interposición de recursos de revocación y los litigios sin fundamentos, cuya existencia es una realidad constante, y que tienen el único fin de dilatar el pago de las contribuciones, o bien como lo señalamos previamente, compensar en cierta medida las erogaciones que realice el Distrito Federal para proporcionar servicios en su calidad de ente público.

Efectivamente, es iluso de nuestra parte considerar que los litigios infundados son cosa extraña o que no acontece en nuestro país, debido a que la realidad es que existen contribuyentes que se encuentran atentos a los mecanismos de defensa que pueden promover con el fin de dilatar el pago de los tributos, incluso al colmo de esperar a que operen en su favor las figuras de caducidad o prescripción, en virtud del transcurso del tiempo, por lo que consideramos en definitiva que es necesario poner en práctica al máximo la técnica legislativa, para que la interposición en exceso de recursos infundados no haga colapsar a parte de la administración pública, asegurando a su vez, el ejercicio del pleno derecho a la defensa de los contribuyentes.

Esta necesidad se ratifica cuando recordamos la materia de derechos, en especial, los correspondientes al suministro de agua, ya que como lo consideramos, las enormes inversiones que realiza el Gobierno del Distrito Federal, para proporcionar el líquido a los habitantes de la capital, no son suficientes para hacerlo llegar en condiciones óptimas a todos ellos, por lo que deben ser complementadas con los pagos que realizan los usuarios del servicio, mas aun si consideramos que es un pago derivado de un servicio del que ya se han beneficiado, tal y como sucede con los que son proporcionados por la iniciativa privada como el teléfono u organismos públicos como la Comisión Federal de Electricidad, donde existe una verdadera conciencia por parte de los usuarios de las consecuencias en la omisión del pago.

1.1 Diferenciación del pago previo con la garantía

El requisito del pago previo no debe confundirse con la garantía de la obligación, ya que mientras el primero, como su nombre lo indica, implica el pago anticipado del crédito con sus intereses y multas para poder discutir sobre la legalidad del mismo; la garantía del pago, es una forma de asegurar ante la autoridad fiscal que la obligación a cargo podrá

ser pagada sin la necesidad de hacer efectivo del crédito fiscal vía Procedimiento Administrativo de Ejecución, mediante otras formas como Depósito en efectivo, Billete de depósito, Prenda o Hipoteca, Embargo de bienes o Fianza de compañía autorizada o de persona que acredite su solvencia, sin que ninguna de las anteriores, evidentemente, signifique una forma de pago de lo debido.

En efecto la regla de previo pago, no se debe confundir con la garantía del interés fiscal, pues como quedó apuntado, el pago de las contribuciones de que se trate para la interposición del recurso de revocación o del juicio de nulidad, constituye un requisito para que resulte procedente el medio de defensa intentado, no una manera de suspensión para la ejecución del crédito fiscal.

Tenemos así que el artículo 59 de la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal dispone que la suspensión podrá ser solicitada por el actor en cualquier etapa del procedimiento y tendrá por efecto evitar que se ejecute la resolución impugnada.

Continúa en el mismo sentido lo dispuesto por el artículo 60 del mismo ordenamiento legal, que prevé lo siguiente:

“ARTICULO 60.- Tratándose de multas, impuestos, derechos o cualquier otro crédito fiscal, se concederá la suspensión si quien la solicita garantiza su importe ante la Tesorería del Distrito Federal, en alguna de las formas siguientes:

I.- Depósito en efectivo;

II.- Billete de depósito;

III.- Prenda o hipoteca;

IV.- Embargo de bienes; o

V.- Fianza de compañía autorizada o de persona que acredite su solvencia con bienes raíces inscritos en el Registro Público de la Propiedad. Los fiadores deberán renunciar expresamente a los beneficios de orden y exclusión y someterse también expresamente al procedimiento administrativo de ejecución.

Si la suspensión fue concedida, dejará de surtir efectos si la garantía no se otorga dentro de los cinco días siguientes al en que quede notificado el auto que la hubiere concedido.”

Por su parte los artículos 52 y 54 del Código Financiero del Distrito Federal, regulan las formas de garantizar el interés fiscal ante las autoridades recaudadoras, la finalidad de que un contribuyente garantice un crédito fiscal, es que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenda y no llegue hasta las últimas consecuencias como lo es el remate de un inmueble o la clausura de una negociación.

Luego entonces de las disposiciones señaladas tenemos que el contribuyente puede solicitar la suspensión de la ejecución de los actos impugnados debiendo garantizar la obligación fiscal de que se trate, y cuando ésta no proceda o no sea solicitada, la autoridad continuará con la ejecución del cobro de los créditos fiscales, por lo que la naturaleza de ambas figuras es distinta y no debe confundirse.

Podemos apreciar entonces que el previo pago de las contribuciones contenido en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, previsto como requisito de procedencia para la interposición de medios de defensa en contra de resoluciones definitivas, es propiamente una extinción de la obligación tributaria,¹⁷⁹ luego entonces si se extingue el crédito fiscal, no ha lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, pues no hay nada que ejecutar.

Al respecto el maestro Raúl Rodríguez Lobato establece lo siguiente:

“Haremos caso omiso de la hipótesis de pago, pues con él se extinguirá el crédito fiscal y ya no habría lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que al estar satisfecha la obligación no sería posible poner en práctica ese procedimiento, y sólo atenderemos a la hipótesis de garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento económico-coactivo.”¹⁸⁰

Inmediatamente podemos darnos cuenta de que la naturaleza y motivo de ambas figuras es totalmente diferente una de la otra, ya que con el solve et repete, no queda garantizada la obligación fiscal, sino que el crédito queda satisfecho, y luego entonces si el

¹⁷⁹ Ver Supra p.52.

¹⁸⁰ **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl, Derecho Fiscal. Op. cit. P. 243.

contribuyente considera que el mismo no se ajusto a derecho puede interponer un medio de defensa en su contra, ello con la finalidad de que se le restituya en la afectación y en su caso se reintegre la cantidad pagada.

Cabe advertir que si el contribuyente acude al juicio de amparo, para obtener la suspensión del acto reclamado, deberá atender a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de abril de 2006, donde se reformó el artículo 135 de la Ley de Amparo, quedando como sigue:

“Artículo 135.- Cuando el amparo se pida contra el **cobro de contribuciones y aprovechamientos**, podrá concederse discrecionalmente la suspensión del acto reclamado, **la que surtirá efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda**, depósito que tendrá **que cubrir el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar, asegurando con ello el interés fiscal**. En los casos en que se niegue el amparo, cuando exista sobreseimiento del mismo, o bien, cuando por alguna circunstancia se deje sin efectos la suspensión en el amparo, la autoridad responsable hará efectivos los depósitos.”

De la anterior transcripción se advierte que la citada reforma de cierta manera viene a fusionar la suspensión del acto con el principio solve et repete, ya que en el caso del amparo en contra del cobro de contribuciones, la suspensión podrá concederse discrecionalmente y surtirá sus efectos previo depósito del total en efectivo de la cantidad a nombre de la Tesorería de la Federación o de la entidad federativa o municipio que corresponda, depósito que tendrá que cubrir el monto de las contribuciones, aprovechamientos, multas y accesorios que se lleguen a causar, asegurando con ello el interés fiscal.

Considerando entonces que por lo general cuando se acude a solicitar el amparo y protección de la justicia federal se tiene la urgencia de que las cosas se queden en el estado en que se encuentran, el pago que debe realizar el contribuyente es igual al que hubiera hecho en el caso de la interposición de un recurso de revocación o un juicio

contencioso administrativo exigido por el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal.¹⁸¹

Al respecto la redacción es muy clara, ya que la suspensión se concede únicamente con los pagos en efectivo de las cantidades adeudadas, a diferencia del Código Financiero del Distrito Federal, la Ley de Amparo, establece que además del crédito principal, deberán pagarse los accesorios del crédito.

1.2.- Exclusividad para el pago previo de las contribuciones a debate.

Citamos previamente que la redacción del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, únicamente hace referencia a "las contribuciones de que se trate", en la práctica, la única Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal que exigió el requisito de previo pago para la procedencia del juicio, determinó que el alcance del mismo, se constreñía al pago de la cantidad que el contribuyente consideraba era la adeudada.

Esto es, pensemos a modo de ejemplo que la autoridad fiscal, determina al contribuyente un crédito en materia de derechos por el suministro de agua, que en total suman la cantidad de \$100,000 (principal y los accesorios); inconforme con el mismo acude al Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal a interponer juicio, alegando que el crédito no es ajustado a la realidad, pues según sus propios cálculos de consumo (autodeterminación), el pago debería ser de \$10,000; en este caso, de acuerdo al criterio adoptado por la juzgadora, la cantidad que debe abonar al fisco para la procedencia de la demanda es la de \$10,000, que considera el contribuyente que cubriría su adeudo.

Probablemente la justificación de ese criterio es precisamente que la contribución es la cuestión a debate, ya que en juicio se determinará cual cantidad se debe pagar, por lo que si el precepto en estudio únicamente se limita a requerir la contribución de que se trate, es comprensible que la exigencia se diera en ese sentido.

¹⁸¹ Ver supra p. 168, se aborda la relación entre el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal y el diverso 135 de la Ley de Amparo.

Al respecto, esta aplicación práctica resulta ser una buena idea, incluso como una propuesta para la reforma del precepto en estudio, ello en virtud de que se satisface en principio la finalidad del solve et repete, ya que se da liquidez a los fondos del erario público, pues aunque sea una cantidad menor a la determinada, se están obteniendo recursos económicos a pesar de la interposición de medios de defensa.

En nuestro caso concreto de derechos por el suministro de agua, no existe condición gravosa del requisito de procedencia, ya que el contribuyente está familiarizado con realizar sus pagos cada bimestre, por lo que si al interponer el medio de defensa se le requiere el pago que considera es el ajustado a derecho, no le generará una cuestión extraordinaria.

Esta medida pareciera también beneficiar a los contribuyentes de buena fe que pretenden impugnar una resolución fiscal, por la cual se ven afectados, toda vez que ellos están acostumbrados a realizar sus pagos y que ante una irregularidad por parte del fisco, no tienen la voluntad de evadir el pago, sino que desean hacerlo en las cuantías con las que se encuentran familiarizados.

Así pues la interposición del medio de defensa, no interrumpirá el flujo normal de los recursos del Estado, ni afectará de ninguna manera las posibilidades de impugnación por parte del contribuyente de buena fe, ya que estará en posibilidad de realizar el pago que considera prudente.

1.2.1.- Exclusión de los accesorios del crédito

Consideramos que dada la naturaleza de los accesorios del crédito, tales como los recargos que se pagan por concepto de indemnización al fisco, o bien las multas que se imponen al contribuyente con fines correctivos, por el incumplimiento de un deber,¹⁸² no es necesario que los mismos se consideren dentro del pago como requisito de procedencia, ya que en juicio se resolverá si los mismos son procedentes o no.

¹⁸² Ver Supra pp. 91 y 92.

Aunado a que la finalidad del previo pago, se verá cumplida con el entero del crédito principal.

1.4.- Casos de excepción al requisito de previo pago

Como todas las reglas, el pago previo de las contribuciones, también tiene excepciones en su aplicación, en este caso el legislador local dispuso que cuando en el escrito del recurso de revocación o del que interpone juicio contencioso, se hagan valer argumentos que se refieran a las figuras de extinción de obligaciones que operan en virtud del tiempo, es decir caducidad o prescripción.

Sin un motivo específico aparente, se da la oportunidad para los promoventes que en su favor invoquen la prescripción o la caducidad, de no cumplir con el requisito de previo pago, lo que en la práctica dio lugar a que litigantes audaces, invocaran estos argumentos relacionados con la extinción del crédito fiscal controvertido, siendo que a todas luces resultaban infundadas sus manifestaciones, no obstante los medios de defensa tenían que ser admitidos, ya que el legislador no dejó salida a la valoración del juzgador, ya que aunque el argumento formulado a todas luces resultará improcedente, la redacción del artículo no da lugar a otra opción que no sea la de admitir el medio intentado.

1.4.1 Cuando se hagan valer argumentos de Prescripción

Como lo referimos con anterioridad, el contribuyente puede argumentar en su recurso o en el escrito de demanda que la autoridad ya no puede ejercer sus facultades de cobro respecto de un crédito determinado, y el medio de defensa tendrá que ser admitido a trámite, sin ninguna reserva, aunque en ocasiones se utilice esta excepción de forma infundada y únicamente con la finalidad de librar el requisito.

Cabría considerar si en nuestra legislación se pudiera aplicar la estrategia del derecho argentino, donde el juzgador tiene amplias facultades para determinar sobre la veracidad del derecho invocado, y si procede el pago previo del impuesto.

Probablemente las condiciones locales no son las idóneas para aplicar un sistema tan discrecional, ya que hay recursos en los que a simple vista salta la improcedencia de las figuras de caducidad y prescripción.

1.4.2 Cuando de hagan valer argumentos de Caducidad.

Igual que en el punto anterior, si el particular estima que ha operado en su favor el plazo previsto en el artículo 121 del Código Financiero del Distrito Federal, el medio de defensa para su admisión no requerirá de cumplir con el pago previo de las contribuciones.

1.4.2 La excepción de pago no contemplada, necesaria adición.

Podemos suponer que el legislador local, consideró conveniente exceptuar del requisito de pago previo a los contribuyentes que impugnaran créditos fiscales que ya habían sido extinguidos por el transcurso el tiempo, pero si ese fuera el caso, como es que no se previno el caso de aquellos que al controvertir una resolución fiscal definitiva formulan la excepción de pago, ya que como lo indicamos en su momento, el realizar el pago de un crédito es la forma perfecta de extinguirlo.¹⁸³

Luego entonces a nuestro punto de vista, lo que procede es que se supriman todos los casos de excepción al pago previo de las contribuciones, la razón es simple, son utilizadas de manera artificiosa para eludir el requisito de procedencia, no obstante ello en caso de que se decidiera dejar a la caducidad y prescripción, entonces también debería de considerarse lo relativo a la excepción de pago, ya que más aun que las otras figuras, es un hecho que se acredita fácilmente, con las constancias de pago respectivas.

Consideración Aclaratoria Final

El desarrollo del presente trabajo se realizó cuando el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal se encontraba vigente, no obstante, fue alcanzado por la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación con fecha 26 de septiembre de 2007, que

¹⁸³ Ver supra p. 52.

precipitadamente modifica la anterior adición, en donde se contemplaba el pago previo de las contribuciones, eliminando por completo la aplicación del solve et repete en nuestro país.

La reforma del artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal; elimina el principio de previo pago, para quedar como a continuación se enuncia:

“ARTICULO 690.- Contra los actos o resoluciones administrativas de carácter definitivo emitidos con base en las disposiciones de este Código, será optativo para los afectados interponer el recurso de revocación o promover juicio ante el Tribunal de lo Contencioso. La resolución que se dicte en dicho recurso será también impugnabile ante el Tribunal de lo Contencioso.

...

...

...

Quando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá garantizar el interés fiscal y los posibles recargos en alguna de las formas señaladas por el artículo 52 de este Código. En caso de no cumplir con dicho requisito, el medio de defensa será procedente, pero la autoridad demandada podrá continuar con el procedimiento administrativo de ejecución independientemente de que no esté resuelto el medio de defensa intentado. Lo anterior, no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción o la caducidad.”

La modificación en comentario no resuelve nada, pues deja de lado el objetivo del solve et repete que es el de mantener la liquidez de los recursos necesarios para satisfacer las necesidades publicas.

Haciendo una alusión innecesaria, ya que es de sobra conocido que si no se garantiza el crédito fiscal determinado, entonces la autoridad puede continuar con la aplicación del Procedimiento Administrativo de Ejecución hasta las últimas consecuencias, por lo que al parecer se hizo esta reforma sin que previamente se haya atendido a un análisis serio del problema que de inicio pretendía resolver el previo pago de las contribuciones.

Es mas se incurre en una grave omisión de congruencia, ya que se deja la excepción a continuar con el procedimiento administrativo de ejecución, en caso de que se estime que han operado las figuras de caducidad o de prescripción, esto es de conformidad con la reforma publicada en septiembre de 2007, bastará que el promovente argumente alguna de estas dos figuras extintivas de obligaciones, dentro de los medios de defensa, para que no se continúe con el procedimiento de ejecución, lo que parece un gravísimo error, ya que ni siquiera se establece la obligación del juzgador para verificar que los argumentos sean verdaderos.

Luego entonces de la interpretación literal del artículo tenemos que si se señala en el medio de defensa que han operado las figuras de caducidad o prescripción, la autoridad no podrá exigir la garantía del interés fiscal, ni continuar con el Procedimiento Administrativo de Ejecución, lo que constituye una medida que lejos de beneficiar a libre circulación de los recursos de la hacienda pública, limita las facultades de la autoridad sin sentido alguno, olvidándose por completo la intención que se buscaba con la inmersión del pago previo de las contribuciones como requisito de procedencia, de buscar el desarrollo de una cultura en el pago de las contribuciones, en beneficio de los ingresos que satisfacen las necesidades de la población.

Además se descuida el freno que se intentaba poner a las impugnaciones infundadas, sin que el legislador haya resuelto alguna innovación al respecto, por lo que nos parece desacertada y triste la modificación al artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, ya que en sustancia no constituye una nueva idea que mejore la práctica contenciosa en el Distrito Federal, ni mucho menos que aporte elementos que mejoren la recaudación.

Precisamente este trabajo intenta realizar una crítica a una norma que pudo ser susceptible de mejora, ya que con una técnica legislativa adecuada, estamos seguros que se pudo implementar una política que beneficiaría a la recaudación local, sin que se vieran afectadas las garantías de defensa de los particulares.

Conclusiones

En este trabajo se ha tratado de exponer de manera general el análisis del principio contenido en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal, valorando la justificación de su existencia y los contras en su aplicación, ahora podemos alcanzar algunas reflexiones finales que cierren el estudio.

PRIMERA.- El Estado ejerce su potestad tributaria e impone cargas a los particulares que deben contribuir con los gastos públicos, en la medida de sus posibilidades y de acuerdo a la legislación correspondiente, regulación que se encuentra estructurada en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDA.- Los ingresos públicos representan el instrumento fiscal más importante para la gestión o administración pública en cuanto a la prestación de los servicios públicos, como los de salud, educación y defensa, etc.

TERCERA.- Para la adecuada convivencia social, es necesario lograr un equilibrio entre el ejercicio de la potestad tributaria y el respeto al patrimonio de los individuos, ese equilibrio se debe lograr sin comprometer la normal recaudación de los tributos, necesarios para sustentar la economía del Estado.

CUARTA.- Los medios de impugnación en el Distrito Federal en contra de resoluciones definitivas dictadas en materia fiscal, son el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo del Distrito Federal, mismos que se substancian bajo procedimientos específicos y deben de cumplir para su interposición requisitos establecidos en la ley, tal y como lo fue el pago previo de las contribuciones establecido en el artículo 690 del Código Financiero del Distrito Federal.

QUINTA.- La regla de “solve et repete”, tiene la finalidad el proteger la circulación del efectivo obtenido por la hacienda pública de los tributos recaudados, y en específico el caso que pensamos en materia de derechos por el suministro de agua, atiende a la

necesidad de fomentar una cultura de pago que influya en el cuidado y disciplina que deben tener los ciudadanos en el manejo del vital líquido.

SEXTA.- El requisito de previo pago de las contribuciones, se debe aplicar únicamente en materia de derechos por el suministro de agua, pues es el pago de un servicio del cual se ha beneficiado el particular y dicho pago debe constreñirse únicamente a la cantidad que considera se adeuda al fisco, ya que en ese caso no resultaría gravoso ni ajeno para el particular el realizar el pago, toda vez que conoce de su obligación desde el momento en que hace uso del servicio hidráulico.

SÉPTIMA.- Cuando se regule lo relativo a las excepciones en la aplicación el “solve et repete”, se debe de tomar en consideración que es el juzgador o la autoridad administrativa encargada de resolver el recurso, quienes deben valorar si los argumentos vertidos en el escrito de impugnación son verdaderos o bien se utilizan como un medio legal para la elusión en el cumplimiento del requisito.

OCTAVA.- Por último, reafirmamos la necesidad de que el poder legislativo, enfoque sus esfuerzos en desarrollar ordenamientos que garanticen la eficiencia de los órganos gubernamentales, buscando la satisfacción de las necesidades de la población, en un ambiente de respeto a las garantías constitucionales.

NOVENA.- Se propone que la redacción del artículo 690 el Código Financiero del Distrito Federal quede como sigue:

“ARTICULO 690. Contra los actos o resoluciones administrativas de carácter definitivo emitidos con base en las disposiciones de este Código, será optativo para los afectados interponer el recurso de revocación o promover juicio ante el Tribunal de lo Contencioso. La resolución que se dicte en dicho recurso será también impugnante ante el Tribunal de lo Contencioso.

...

Cuando se interponga recurso de revocación o se promueva juicio ante el Tribunal de lo Contencioso, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería, o el comprobante de pago realizado respecto a los

derechos de que se trate, alcanzando dicha exigencia únicamente el monto que el contribuyente considere satisface el crédito determinado, de los establecidos **en el artículo 194 de este Código**, en caso de no cumplir con dicho requisito será improcedente el medio de defensa intentado, **previo apercibimiento al respecto por parte de la autoridad correspondiente, en el caso del juicio de nulidad, se estará a lo dispuesto en la Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal.**

Lo anterior, no será aplicable cuando el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción, caducidad, o se haga valer la excepción de pago, quedando obligada la autoridad administrativa encargada de resolver el recurso y el Magistrado instructor del juicio contencioso a verificar previamente a la admisión del medio de defensa, si los hechos aducidos ofrecen el carácter de verdaderos”

Bibliografía

- 1) **ALVARADO ESQUIVEL**, Miguel de Jesús. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005.
- 2) **ARRIOJA VIZCAÍNO**, Adolfo, Derecho Fiscal, 18ª Edición, México, Themis, 2004.
- 3) **BAZDRESCH**, Luis. Garantías Constitucionales, Editorial Trillas, México 1990.
- 4) **BURGOA ORIHUELA**, Ignacio. Las Garantías Individuales, 37ª edición, Editorial Porrúa, México 2004.
- 5) **CARBONELL**, Miguel. Los Derechos Fundamentales en México. Editorial Porrúa. México 2005.
- 6) **CARPIZO**, Jorge y **CARBONELL**, Miguel. Derecho Constitucional, Ed. Porrúa, México 2005.
- 7) **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. Derecho Fiscal I. Editorial IURE. México 2004.
- 8) **CHECA GONZÁLEZ**, Clemente, Interpretación y aplicación de las Normas Tributarias: Análisis Jurisprudencial. Editorial Lex Nova, Valladolid 1998.
- 9) **DE LA CUEVA**, Arturo. Derecho Fiscal, segunda edición, Ed. Porrúa, México 2003.
- 10) **DELGADILLO GUTIÉRREZ**, Humberto. Principios de Derecho Tributario. Tercera edición. Editorial Limusa. México 1988.
- 11) **DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LENGUA ESPAÑOLA**, Vigésima Segunda Edición 2001, tomo h/z, Editorial Espasa.
- 12) **DIEP DIEP**, Daniel. El tributo y la constitución. Editorial PAC, México 2000.
- 13) **FERNÁNDEZ MARTINEZ**, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Primera edición. Ed Mac Graw Hill, México 1998.
- 14) **FERNANDEZ SAGARDI**, Augusto. Código Fiscal de la Federación comentarios y anotaciones. Editorial Gasca Siccó. México 2004.
- 15) **GARCÍA BUENO, Marco Cesar**. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005. En su estudio de "Principios Tributarios Constitucionalizados. El Principio de Capacidad Contributiva".
- 16) **GARZA SERGIO**, Francisco De la. Derecho Financiero Mexicano, Editorial. Porrúa, 26ª edición, México 2005.
- 17) **GIANNINI**, Achille Donato Aniceto. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid 1957.

- 18) **GIULIANI FONROUGE**, Carlos, Derecho Financiero. Editorial De Palma, Buenos Aires 1999.
- 19) **GODOY J. Norberto**, Teoría General del Derecho Tributario, Editorial Abeledo-Perrot, Buenos Aires Argentina. 1992. P. 80.
- 20) **GUTIERREZ Y GONZALEZ**, Ernesto, Derecho de las Obligaciones, Editorial Porrúa, México 2002.
- 21) **HALLIVIS PELAYO**, Manuel. Fisco, federalismo y globalización en México. Editorial Tax, primera edición, México 2003.
- 22) **ITURBE RIVAS**, Arturo. Elementos de Derecho Procesal Administrativo. Editorial Porrúa, México 2004.
- 23) **JARACH**, Dino. El hecho Imponible. Tercera edición, Editorial Abeledo –Perrot. Buenos Aires, Argentina 1996.
- 24) **JARACH**, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Segunda edición, Editorial Abeledo –Perrot. Buenos Aires, Argentina 1996.
- 25) **Las Garantías de Igualdad**. Colección Garantías Individuales. Poder Judicial de la Federación, Suprema Corte de Justicia de la Nación, número 3, México 2003. pp. 135 y 138.
- 26) **LUCERO ESPINOSA, Manuel**. Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal. Editorial Porrúa, México 2002.
- 27) **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. Introducción al Estado del Derecho Tributario Mexicano, 18ª, edición, México, Editorial Porrúa 2005.
- 28) **MARTÍN**, José María y **RODRÍGUEZ USE**, Guillermo F. Derecho Tributario General, Segunda edición actualizada, Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina 1995.
- 29) **MARTINEZ LARA**, Ramón. El sistema contencioso administrativo en México. Editorial Trillas, México 1990.
- 30) **MENÉNDEZ MORENO**, Alejandro, Derecho Financiero y Tributario Español, Lecciones de Cátedra. 2ª edición. Editorial Lex Nova. Valladolid 2001.
- 31) **ORTEGA MALDONADO**, Juan Manuel. Primer Curso De Derecho Tributario Mexicano. editorial Porrúa, México 2004.
- 32) **OVALLE FABELA**, José. Garantías Constitucionales del Proceso. Editorial Oxford, 2ª edición. México 2002.

- 33) **PAREDES MONTIEL**, Marat y **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. El principio de reserva de ley en materia tributaria. Ed. Porrúa. 1ª edición. México 2001.
- 34) **PÉREZ DE AYALA**, José Luis y **PÉREZ DE AYALA BECERRIL**, Miguel. Fundamentos de Derecho Tributario, 6ª edición, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas S.A., 1995.
- 35) **PLIEGO ÁLVAREZ**, Freddy. Manual de Derecho Tributario, Editorial Porrúa, México 2005.
- 36) **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl, Derecho Fiscal. Segunda edición, Ed. Oxford, México 2005.
- 37) **ROJAS CABALLERO**, Ariel Alberto. “Las garantías individuales en México, su interpretación por el Poder Judicial de la Federación”. Editorial Porrúa. México 2002.
- 38) **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, segunda edición, Ed. Porrúa, México 2001.
- 39) **SÁNCHEZ HERNÁNDEZ**, Mayolo. Derecho Tributario, Editorial Cárdenas 1999.
- 40) **SÁNCHEZ LEÓN**, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. Quinta edición, Editorial Cardenas, México 1986.
- 41) **SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN**. “La Garantía de Audiencia en Materia Fiscal”, Constitucionalidad del artículo 51 del Código Fiscal de la Federación. Serie Debates Pleno, México 1997.
- 42) **VILLEGAS, B.** Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Quinta edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina 1993
- 43) **VILLEGAS, B.** Héctor. Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario. Quinta edición. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina 2002.

LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Editorial Porrúa, 2005.
2. Código Financiero del Distrito Federal.
3. Código Fiscal de la Federación, Editorial Sista, 2005.
4. Código Fiscal y del Procedimiento Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires en Argentina.
5. Código Tributario de la Republica Dominicana.
6. Código de Procedimiento Civil de Ecuador.

7. Ley Orgánica del Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal.
8. Ley Orgánica del TFJFA, Ediciones Fiscales Isef, 2004.

DIRECCIONES ELECTRÓNICAS

www.juridicas.unam.mx/

www.suprema.gov.do/

www.csjn.gov.ar

www.legislaw.com.ar

www.poderjudicial.es/eversuite

www.scjn.gob.mx/

www.cddhcu.gob.mx/

www.asambleadf.gob.mx/

www.cortecostituzionale.it/