



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**ESCUELA NACIONAL DE ESTUDIOS PROFESIONALES
ARAGÓN**

**“ANÁLISIS JURÍDICO AL ARTÍCULO 150, EN SU
PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN”**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE :
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
EDUARDO MOLINA IBARRA

**ASESORA DE TESIS
LIC. ALICIA CONCEPCIÓN RIVAS GARCÍA**

SAN JUAN DE ARAGÓN, ESTADO DE MÉXICO 2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradezco a mis padres el hecho de haberme dado la vida, y demostrarles con orgullo, que su apoyo a lo largo de mi existencia empieza a dar frutos, ya que todos mis logros, son el reflejo de su preocupación por dejarnos el mejor de los legados.

A mi hermana Doris Lizbeth, por acompañarme siempre en momentos buenos y malos, además como amiga y formar parte fundamental en la familia.

Al Lic. Octavio Fernández Martínez y familia, por ser espléndidos amigos desde hace años de la propia, contando con su presencia en momentos trascendentales de mi vida.

A mis buenos amigos, siempre tan alegres, con quienes he compartido muchos momentos gratos, esperando que no dejen de pasar estas ocasiones que son únicas.

A la Lic. Alicia Concepción Rivas García, mi asesora, persona de gran valor, a quien aprecio mucho, puesto que fue en sus clases en donde me decidí a investigar sobre la materia fiscal para la realización de este trabajo de tesis, y por haberme dedicado parte de su tiempo para la elaboración del mismo.

A todos los profesores que me impartieron clases a lo largo de la carrera, en especial a aquellos que llevan a cabo la actividad docente y profesional con la pasión por compartir sus experiencias, ya que es a partir de este hecho en el que obtuve los lineamientos necesarios para tener la convicción de ser útil a la sociedad como profesionista.

Por supuesto a la Universidad Nacional Autónoma de México y que por conducto de la Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón, obtuve la oportunidad de adquirir las herramientas requeridas para enfrentarme a la vida con bases sólidas, y así poder representar a la institución como es debido.

A todos ellos, por haber contribuido de manera significativa en la construcción de mi ser, deseo con el corazón en la mano, dejar constancia de mis más sinceros sentimientos.

Muchas Gracias...

“ANÁLISIS JURÍDICO AL ARTÍCULO 150, EN SU PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN”

INDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I EL ACTO ADMINISTRATIVO

1. CONCEPTOS Y ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	7
2. EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO	13
2.1 Acto perfecto	13
2.2 Acto eficaz	13
2.3 Efectos frente a terceros	14
2.4 Nulidad	14
2.5 Inexistencia.....	16

CAPÍTULO II DE LAS CONTRIBUCIONES

1. CONCEPTOS Y ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	18
2. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES	34

3. PRINCIPIOS JURIDICOS QUE RIGEN EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES	48
3.1 Legalidad	48
3.2 Proporcionalidad y equidad	49
3.3 Generalidad	50
3.4 Certidumbre del impuesto.....	50
3.5 Uniformidad del impuesto	51
3.6 Comodidad del impuesto	51
3.7 Destino de las contribuciones	52
4. OBLIGACION TRIBUTARIA	53
5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL	55
6. FACULTADES DE LA AUTORIDAD	57

CAPÍTULO III EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

1. CONCEPTO.....	62
2. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMISNISTRATIVO DE EJECUCION	66
2.1 Mandamiento de ejecución	67
2.2 Requerimiento de pago.....	68
2.3 Embargo	70
2.4 Remate	78

CAPÍTULO IV
ANÁLISIS JURÍDICO AL ARTÍCULO 150, PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. FINES DE LAS CONTRIBUCIONES	86
1.1 Violación al artículo 31 fracción IV Constitucional	92
1.2 Violación al artículo 2° último párrafo del Código Fiscal de la Federación	94
2. PROPUESTA DE MODIFICACION	95

CONCLUSION
BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

El Derecho en nuestro país, tiene un carácter dinámico, es decir, es cambiante y se desarrolla, todo esto en virtud de las situaciones que rigen a la vida en sociedad, sin embargo, así como podemos considerar que las leyes en México evolucionan o se perfeccionan conforme pasa el tiempo, también observamos el lado contrario, donde encontramos obstáculos que inclinan a los abogados postulantes, así como a los servidores públicos encargados de la impartición de justicia, a la utilización de otros medios distintos a la ley misma, por ejemplo la jurisprudencia o doctrinalmente usando a la costumbre para poder llevar a cabo sus respectivas funciones.

Lo que queremos decir con lo anterior, es connotar la existencia de las llamadas lagunas de la ley, así como las violaciones cometidas en contra de la Constitución General, en contra de las leyes federales, e incluso contra leyes secundarias, ya sea por actos de autoridad, por tratados internacionales, o bien, por las leyes federales o locales de nuestro propio marco jurídico.

Ese es el objeto del presente trabajo de investigación, de hacer el análisis jurídico del artículo 150, en su penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, donde encontramos la anticonstitucionalidad que se actualiza por parte de este precepto, con respecto a la fracción IV, del numeral 31 Constitucional, específicamente en lo relativo al destino legal de las contribuciones, esto es, al gasto público; además de la violación cometida contra un artículo del propio Código Fiscal, que nos señala un aspecto necesario en el desarrollo del presente trabajo, y que consideramos da la pauta, para enfocar dicha investigación desde el punto de vista Fiscal y no plenamente

del Constitucional, ya que se habla también de una contradicción en el mismo Código de la materia, situación que se integra a la elaboración de esta Tesis.

Lo anterior, obedece a la necesidad de determinar o subrayar, aquellos aspectos que requieren de una modificación, para subsanar, como se había comentado en un principio, las omisiones y las violaciones contenidas en nuestros ordenamientos jurídicos, con el propósito de alcanzar un estado de derecho más pleno.

Podemos encontrar varias irregularidades en nuestra legislación, todo depende de la materia de que se trate, y aparejado a ello, iniciar el estudio con relación a los cuerpos legales que le sean aplicables; una de ellas la ubicamos en el Derecho Fiscal, materia imprescindible en nuestro país, como en cualquier otro, puesto que, es a través de este sistema, con el que el Estado, obtiene los recursos suficientes para hacer frente a las exigencias de sus gastos en general, o sea para llevar a cabo su administración. Razón por la cual, se eligió este tema en particular, es decir, atendiendo a la importancia y trascendencia del destino señalado para las contribuciones y sus accesorios.

De esta manera, y tratando de dar un desarrollo "cronológico" a este trabajo, empezaremos determinando la naturaleza de los actos que emite la autoridad fiscal en el ejercicio de sus funciones, ya que, como bien sabemos, esta autoridad en específico, ostenta un carácter netamente administrativo, y por ende, sus actividades también lo son. Esto se contemplará en el Capítulo Primero, siendo el tema principal a desarrollar, el relativo al Acto Administrativo, así como los diversos elementos y figuras jurídicas que se relacionan con éste.

Siguiendo con la realización de la presente investigación, incluiremos los diversos rubros que tienen una participación estrecha, por formar parte de su estructura doctrinal, con el tema señalado en el título de este trabajo de Tesis, es decir, los aspectos referentes a las contribuciones, en donde veremos

progresivamente ¿cuál es su participación con respecto al gasto público? ¿qué relación tienen con lo señalado por los artículos antes mencionados? Etc. Estos y otros aspectos, se verán reflejados en el cuerpo del Capítulo Segundo, donde se aportarán más elementos que ayuden a sustentar mejor el tema presentado.

A lo largo del Capítulo Tercero se expondrá lo referente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, en donde se habla precisamente de una ejecución forzosa para el cumplimiento de la obligación fiscal, teniendo como motivo de su inclusión en el desarrollo de este análisis, la necesidad de ir planteando los antecedentes de los gastos de ejecución, tema vital en este trabajo de Tesis.

Asimismo, en el Capítulo Cuarto y último, se presume poder llegar a demostrar, la existencia de la referida anticonstitucionalidad, que da pie en gran medida, a la realización del trabajo en cuestión, así como de la violación a un precepto del mismo Código Fiscal de la Federación, en lo referente al principio jurídico, que nos dice que la suerte de lo principal lo sigue lo accesorio, punto importante en este análisis, para que, con el respaldo de los argumentos y conclusiones, que se obtengan al terminar los planteamientos expresados de principio a fin, tengamos las herramientas necesarias para poder sustentar esta postura, estando en aptitud de ofrecer la correspondiente propuesta de modificación.

Contamos con las fuentes de investigación suficientes, para la elaboración de esta tesis, utilizando las obras de los juristas que tratan los temas en Derecho Fiscal, y que sirvieron de apoyo y soporte para la explicación de todo lo que se podrá leer más adelante. Contando además, con la inclusión de varias tesis jurisprudenciales, las cuales terminan por cerrar la exposición de algunos temas que se completaron y fundamentaron de esta manera.

CAPÍTULO I

EL ACTO ADMINISTRATIVO

1. CONCEPTOS Y ELEMENTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Dado que en la parte introductoria, se ha planteando la elaboración de este trabajo de investigación, tenemos que abordar lo relativo a una figura importante, para la mejor comprensión del tema que da título a éste, es decir, el Acto Administrativo, el cual resulta ser el vehículo utilizado por la autoridad fiscal, para manifestar su voluntad a los gobernados. Esto último, atiende al hecho de que, dicha autoridad tiene una naturaleza administrativa, por lo tanto, resulta obvio que sus actos participen de la misma calidad, dando lugar de esta forma, a la siguiente exposición que trata sobre el Acto Administrativo.

En la doctrina jurídica, se pueden encontrar diversidad de posturas al respecto, en donde los autores expresan en sus conceptualizaciones, todos aquellos elementos que integran al Acto Administrativo, motivo por el cual, empezaremos apoyándonos del dicho de algunos juristas, con el objeto de conocer sus respectivos criterios y de esta forma, obtener una visión más amplia del tema.

Tenemos en un principio a Manuel María Díez, quien en su obra, conceptúa al Acto Administrativo como: “... **declaración unilateral de un órgano del Poder Ejecutivo en ejercicio de su función administrativa que produce efectos jurídicos con relación a terceros.**”¹

¹ María Díez, Manuel. Derecho Administrativo. Tomo II. Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 1965 Pág. 204.

De igual forma, el autor José Canasi, nos dice que es: ***“... un acto voluntario del poder público, dentro de la esfera de su competencia, que tiene por objeto crear una relación jurídica...”***²

A su vez, el jurista Ramón Parada Vázquez, menciona en su obra, que el Acto Administrativo es: ***“...el dictado por un poder público en el ejercicio de potestades administrativas y mediante el que impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados, bajo el control de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa”***.³

De las anteriores definiciones, podemos afirmar que las características de este acto se refieren a lo siguiente:

I. Es un Acto Jurídico de Derecho Público sometido a Derecho Administrativo.

II. Es unilateral, ya que no necesita que el particular lo solicite, es decir, se trata de la manifestación de voluntad de la autoridad administrativa competente en ejercicio de sus funciones.

III. Produce una situación jurídica concreta, es decir, crea, reconoce o extingue derechos y obligaciones.

A continuación se expone un concepto más, tomando en cuenta los diversos aspectos que integran al acto en cuestión, podemos entenderlo como aquél que emana de la manifestación de voluntad de la autoridad competente en pleno ejercicio de sus facultades para que éste sea acatado por los gobernados.

² Canasi, José. Derecho Administrativo. Volumen II. Parte Especial. Editorial Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1984. Pág. 101.

³ Parada Vázquez, Ramón. Derecho Administrativo. Tomo I Parte General. 11° edición. Editorial Marcial Pons. Madrid, España 1999. Pág. 95.

De los elementos que integran al Acto Administrativo, encontramos que, según los estudiosos del Derecho, coinciden en que éstos son: los sujetos, la voluntad, el objeto, el motivo, el fin o finalidad y la forma.

No obstante lo anterior algunos autores agregan otro aspecto a la lista antes señalada, y que se refiere a la oportunidad o mérito, situación que se verá más adelante, razón por la cual procederemos a dar paso al desarrollo de estos temas.

a) Los sujetos

De acuerdo con el dicho de Miguel Galindo Camacho, tenemos a la vista lo que nos dice con respecto al sujeto del Acto Administrativo: ***“ Es el órgano que realiza el acto con facultades legales para ello, es decir, que tiene competencia.”***⁴

De lo anterior, se desprende que nos está hablando del sujeto activo, es decir, del órgano administrativo creador del acto, el cual debe ser competente para emitirlo, además de llevar a cabo tal emisión estando en funciones de su cargo.

No se puede dejar de mencionar a la otra parte de esta relación jurídica, importante para su existencia, esto es, el sujeto pasivo, que se refiere al gobernado o particular a quien va encaminado el acto, para que éste lo realice o ejecute por ser un inferior jerárquico con respecto a aquél.

⁴ Galindo Camacho, Miguel. Derecho Administrativo. Tomo I. 2ª edición. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México, D.F. 1997. Pág. 206.

b) La voluntad

De acuerdo con lo que establece el autor Jorge Olivera Toro, tenemos que: **“ La declaración de voluntad es elemento del acto jurídico, ya que el efecto jurídico es deseado por el sujeto administrativo.”**⁵

Sin embargo, él mismo hace alusión a la incorrección existente en el uso de este término, esto es, de la voluntad en el orden administrativo, en razón de que el órgano como tal no la tiene, sino que la causa que da lugar al acto en comento, tiene su origen en una norma y se justifica por su validez, para lo cual, agrega diciendo: **“ Todo acto administrativo se forma con una conducta voluntaria realizada dentro de normas legales por el titular investido de las funciones del órgano, sin estar viciada en alguna forma, por ello, es elemento del mismo la declaración de la voluntad.”**⁶

c) El objeto

Siguiendo con el criterio del maestro Jorge Olivera Toro, encontramos que el objeto: **“ Se identifica con el contenido del acto, es en lo que consiste la declaración administrativa, indica la sustancia del acto jurídico y sirve para distinguir un acto de otro...”**⁷, incluyendo además, que dicho objeto debe ser lícito, posible y determinable.

d) El motivo

Citando nuevamente al jurista Miguel Galindo Camacho, nos expresa lo que sigue: **“ El motivo del acto administrativo, está constituido por los**

⁵ Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. 7° edición. Editorial Porrúa. México, 1997. Págs. 152-153.

⁶ Idem. Pág. 153.

⁷ Idem. Pág. 153.

hechos que le dan origen y que constituyen los antecedentes que le provocan, dando lugar a su nacimiento.”⁸, todo esto debe atender al principio de legalidad, contenido en el texto del artículo 16 Constitucional, cuya premisa radica, en las limitaciones y condiciones que la ley impone a las autoridades para actuar acatando sus preceptos, es decir, que al emitir un Acto Administrativo, éste debe ser por escrito, fundando y motivando la causa legal de su expedición.

En palabras de Olivera Toro, éste señala que: **“ Son las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza el acto.”⁹**

e) El fin o finalidad

Podemos señalar, que el fin primordial que persigue la Función Administrativa, es el de satisfacer a la utilidad pública, situación que ampara la ley para su estricta observancia; al respecto y atendiendo al manual del autor inmediato anterior, nos comenta que: **“ ...el administrador no puede perseguir sino un fin de interés público, no una finalidad extraña a la que marca la ley, esto es, a la que conforme a ella debió inspirarle; y tampoco otro fin distinto de aquel concreto que la naturaleza y condiciones del acto imponen.”¹⁰**

Lo dicho es aceptado y establecido por la ley misma y por ende la doctrina participa de este criterio, pero además, ésta última, también contempla un supuesto, cuya práctica, por desgracia, va en aumento día con día y cada vez con más descaro por parte de los funcionarios en sus atribuciones, es decir,

⁸ Ibidem. Pág. 207.

⁹ Ibidem. Pág. 154.

¹⁰ Idem. Pág. 154.

el llamado desvío de poder, lo cual en palabras de Jorge Olivera Toro, nos dice: **“ Para la doctrina norteamericana habrá desvío de poder cuando la Administración, haciendo uso de facultades discrecionales, emite un acto notoriamente injusto o irracional, quedando al particular opositor la carga de la prueba.”**¹¹, situación que también se presenta en nuestro país.

f) La forma

Esta se refiere a la manifestación objetiva en la que se plasma el Acto Administrativo, es decir, cuando éste se materializa para que pueda producir sus efectos y sea del conocimiento de los sujetos pasivos.

A decir del maestro Miguel Galindo Camacho, tenemos que: **“ La forma del acto administrativo está integrada o constituida por el conjunto de requisitos que la ley exige para que quede integrado el acto administrativo.”**¹², esto se refiere a los aspectos ya señalados con antelación, y que se relacionan con lo previsto por el artículo 16 Constitucional, en cuanto hace a fundar y motivar, etc.

g) Oportunidad o mérito

Este tema es abordado por el jurista Jorge Olivera Toro, en su obra menciona que, considera al mérito como: **“...elemento del acto administrativo, entendido como la adecuación necesaria de medios para lograr los fines públicos específicos que el acto administrativo de que se trate tiende a lograr. También se entiende por mérito, la conveniencia y oportunidad del mismo; es decir, su adaptación a la obtención del fin específico que con la emanación del acto se pretende obtener.”**¹³

¹¹ *Ibidem*. Pág. 155.

¹² *Ibidem*. Pág. 208.

¹³ *Ibidem*. Págs. 156-157.

Esto se refiere, al hecho de que, aunque la ley establezca los actos que la autoridad administrativa debe llevar a cabo, así como las condiciones o términos para ello, dicha autoridad tendrá la suficiente libertad de apreciación de la oportunidad, respetando los límites que la ley le señale, a efecto de decidir si actúa o no en un momento dado, con el objeto de obtener con los mejores resultados posibles, los fines públicos para los cuales se emitió el Acto Administrativo.

2. EFECTOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Para dar pie al desarrollo de este tema, se hace necesario mencionar lo concerniente al acto perfecto y al acto eficaz, en virtud de que, el Acto Administrativo, para ser acatado por los gobernados una vez que éste se ha emitido, debe de cubrir los requisitos que le son propios para nacer a la vida jurídica plenamente.

2.1 Acto perfecto

Tenemos que ***“... es aquel que reúne todos sus elementos...”***¹⁴, puesto que, si llegase a carecer de alguno o algunos de ellos, nos encontraríamos en tal caso frente a un acto irregular, así tenemos, que el acto perfecto es el que está plenamente constituido, puesto que ya cuenta con lo necesario para nacer a la vida jurídica.

2.2 Acto eficaz

Citando al mismo autor, éste nos manifiesta que el acto en mención ***“... es aquel que se realiza, es el que produce los efectos para los cuales fue***

¹⁴ Martínez Morales, Rafael I. Derecho Administrativo. 1er. y 2° Cursos. 4° ed. Edit. Oxford University, México 2000. Pág. 210.

creado.¹⁵, esto es, que el acto eficaz no encuentra ningún obstáculo para su ejecución y por ende para surtir sus efectos, y agrega diciendo, que la eficacia de un acto perfecto se puede sujetar a su notificación, publicación, o bien, a la aceptación del particular a quien va dirigido, así como su inscripción en algún registro, a un término o plazo, etc.

2.3 Efectos frente a terceros

Estos efectos son prácticamente una consecuencia natural del acto al que nos estamos refiriendo en este capítulo, puesto que, no obstante que la modificación, creación o extinción de derechos y obligaciones van dirigidos primordialmente al gobernado en cuestión, es innegable el hecho de que, el Acto Administrativo, también surta efectos con respecto a otros particulares en la mayoría de los casos, y algo en lo que no hay lugar a dudas, es que siempre se darán dichos efectos para con la autoridad emisora.

2.4 Nulidad

Ahora bien, hemos llegado al punto en donde es necesario tocar lo referente a la nulidad del Acto Administrativo como uno de sus efectos jurídicos, y para tal caso, es preciso aclarar que, en la rama administrativa, no existen las Modalidades de la Nulidad como se suele manejar en el Derecho Común, es decir, de la llamada Nulidad Relativa y la Nulidad Absoluta, situación que puede contemplarse en los diversos ordenamientos administrativos vigentes en nuestro país.

Esta situación, se da en razón de que, con relación al criterio de varios juristas, no es susceptible de adecuación al Derecho Administrativo, en su totalidad, la teoría de las Nulidades del Derecho Civil, ya que ésta solo ha

¹⁵ Idem. Pág. 210.

servido como un medio de inspiración para los tratadistas, con el fin de dotar a la materia administrativa de la figura de la nulidad.

Al respecto, tenemos que en el autor Galindo Camacho cita al Dr. Gabino Fraga, a efecto de enumerar los casos que generan los llamados Actos Administrativos Irregulares con relación a la nulidad, y que son:

- "1. Cuando existen vicios de la voluntad;***
- "2. Cuando existe irregularidad u omisión de la forma;***
- "3. Inexistencia de los motivos o defectos en la apreciación de su valor;***
- "4. Cuando existe ilegalidad de los fines del acto, que se traduce en desviación de poder o abuso de autoridad."*¹⁶**

Por otro lado, tenemos otra opinión al respecto, y que como podremos ver, no dista mucho de lo antes señalado, y dice como sigue: ***"Se dice nulidad si el acto lo emite la autoridad con dolo, con base en errores de hecho o de derecho, con violencia o lesión. El acto existe jurídicamente, pero en forma irregular por alguno de esos motivos; entonces carecerá de validez, los efectos que produjo se declaran nulos, se destruyen retroactivamente desde que nació el acto."*¹⁷.**

De esta forma, nos comenta más adelante, que los efectos producidos carecen de validez desde el momento en que nace el acto y no desde que lo declara así la autoridad, dado que la nulidad se produce *ipso jure* y la declaratoria de la autoridad sólo corrobora lo que está previsto en la ley.

¹⁶ *Ibidem*. Pág. 225.

¹⁷ Nava Negrete, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. Fondo de Cultura Económica. México, 1995. Pág. 310.

Por lo que respecta a establecer las diferencias entre la nulidad civil y la nulidad administrativa, por así denominarlas o identificarlas, y de esta forma obtener una visión más clara de lo que comprenden ambas nulidades, encontramos que, el autor que se cita a continuación, establece las características que cada tipo de nulidad presenta, y que se refieren a lo siguiente:

“1. La nulidad civil sólo puede ser declarada por el juez, la administrativa puede ser declarada por la autoridad administrativa.

“2. La nulidad civil se establece para proteger intereses particulares, la administrativa para proteger el interés público.

“3. La nulidad civil puede solicitarla cualquier interesado, la administrativa sólo la puede pedir quien tenga un interés jurídico.”¹⁸

2.5 Inexistencia

Todo Acto Jurídico, en este caso el Administrativo, requiere de elementos esenciales que lo integren, y que al no reunir alguno o algunos de éstos, nos encontramos en presencia de la inexistencia jurídica, es decir, no produce sus efectos legales.

El autor Nava Negrete, nos menciona en su libro varios ejemplos del tema que nos ocupa, tal es el caso de aquellos actos que no tienen objeto por no estar precisados o definidos, como la orden de visita fiscal que no menciona los impuestos del contribuyente que deban revisarse; actos sin fin previsto en la ley, como el imponer multas sin un propósito correctivo o sancionador, etc.

Así tenemos que, el jurista Andrés Serra Rojas, reafirma dichos postulados con lo que nos dice en su obra: ***“Todo acto jurídico se compone***

¹⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Elementos de Derecho Administrativo. Editorial Limusa. México, 1986. Pág. 187.

de un conjunto de elementos orgánicos imprescindibles o específicos que supone su naturaleza o su objeto. La falta de alguno de esos elementos destruye totalmente la integridad del acto y le impide producir efectos jurídicos.¹⁹

Visto lo anterior, y con el ánimo de llevar un orden, en cuanto al desarrollo de este trabajo de investigación se refiere, se hace necesario empezar a abordar lo conducente a la materia fiscal como tal, situación a la cual se dará lugar enseguida.

¹⁹ Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 1er Curso. 20ª edición. Editorial Porrúa S.A de C.V. México, 1999. Pág. 354.

CAPÍTULO II

DE LAS CONTRIBUCIONES

1. CONCEPTOS Y ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Mencionaremos algunos conceptos referentes a las Contribuciones, y dado que, en nuestros ordenamientos en materia fiscal, no existe un precepto en el que se mencione lo que se debe entender por contribución, citaremos algunos estudiosos del derecho para que nos ofrezcan su opinión al respecto.

Para efectos de establecer claramente el tema que nos ocupa, tenemos que citar en un principio, al artículo 31 fracción IV, Constitucional, el cual establece lo que sigue: ***“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.”***

Las Contribuciones son entendidas como: ***“Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”***.¹

¹ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill. México, 1998. Pág. 154.

Enseguida, la autora Catalina García Vizcaíno, nos aporta su concepto, el cual dice así: ***“... es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley.”***²

Podemos resaltar algunos aspectos, en atención a lo que nos plantean ambas juristas, y que se refieren a lo siguiente:

1. Se trata de una prestación obligatoria en dinero o en especie, situación que adquiere su coercibilidad por estar contemplada en la Constitución Política Mexicana, específicamente en la fracción IV del artículo 31.

2. Quienes se encargan de pagar tales prestaciones son las personas físicas y morales, esto en atención al texto del artículo 1°, párrafo primero del Código Fiscal de la Federación.

3. Dichas prestaciones se hacen con el objeto de sufragar los gastos públicos, ya sean de la Federación, del Distrito Federal, de los estados o del municipio en el que residan los contribuyentes; todo esto, de acuerdo al precepto ya señalado de nuestra Carta Magna.

4. Estas Contribuciones podrán ser aportadas sólo por aquéllos que encuadren su conducta a alguno de los supuestos previstos por la ley de la materia, es decir, aquí ya se están manejando indicios de la figura jurídica del hecho generador, y que se abordará más adelante.

² García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas. Tomo I. Parte General. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina. 1996. Pág. 41.

Para efectos de complementar este apartado, elaboraremos un concepto propio que trate de cubrir todos los aspectos aquí vertidos.

Las Contribuciones son aquellas prestaciones obligatorias en dinero o en especie, por parte de las personas físicas y morales, para sufragar el Gasto Público, de acuerdo a lo previsto en la ley fiscal.

En cuanto hace a los elementos de las Contribuciones, tenemos que estos son los sujetos, el objeto, la base, la cuota y la tarifa. Estos cuentan con ciertas características propias que se expondrán a continuación.

En primer lugar, tenemos a los sujetos, como los elementos personales de la relación tributaria, y que podemos contemplar en dos modalidades distintas:

A) Sujeto activo

B) Sujeto pasivo

La característica principal del sujeto activo, se refiere a la facultad de determinar y exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, lo que también se traduce en una obligación de llevar a cabo las actividades antes mencionadas; este es un aspecto que será abordado más adelante.

De esta forma, tenemos que el sujeto activo está representado por la Federación, por el Distrito Federal, por los Municipios e incluso por algunos Organismos Públicos Descentralizados como es el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto de Seguridad Y Servicios Sociales de los Trabajadores al Servicio de los Trabajadores al Servicio del Estado, o bien, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores por ejemplo.

Estos entes también son llamados “Organismos Fiscales Autónomos”, los cuales se caracterizan por tener una personalidad jurídica propia distinta a la del Estado, y atendiendo a dicha situación, tenemos que, de acuerdo a la ley, tienen la facultad de determinar, fijar las bases para su liquidación, así como dar paso al Procedimiento Administrativo de Ejecución, ya sea por sí mismos o bien con la intervención de las Oficinas Federales de Hacienda.

Y para efectos de ejemplificar esto último, podemos mencionar el caso del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual está facultado económicamente de forma coactiva, para determinar los adeudos en las cuotas de los derechohabientes, es decir, que puede ejecutar sus propias resoluciones, en razón de que así lo prevé su legislación, y por ende, sí lo autoriza o faculta para ello.

En cuanto hace al sujeto pasivo de la obligación tributaria, tenemos que, de acuerdo con el jurista Emilio Margáin Manautou, se debe entender por éste lo siguiente: “ **...es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen.**”³

Una vez planteado lo anterior, es necesario tratar lo referente a lo que debe entenderse por persona física y persona moral, así como señalar sus características, y determinar brevemente sus respectivos atributos en materia fiscal.

En este orden de ideas, encontramos que la persona física, es aquel sujeto susceptible de derechos y obligaciones, es decir, que se trata de todo ente vivo, cuyos atributos característicos son el nombre, estado civil, domicilio, patrimonio, entre otros.

³ Margáin Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho tributario Mexicano. 13° edición. Editorial Porrúa. México, 1997. Pág. 257.

A su vez, están las personas morales, las cuales son consideradas como un ente ficticio, conformadas por un grupo de personas físicas, las cuales se agrupan para perseguir un fin común; dentro de sus atributos, tenemos a la razón social, el domicilio, patrimonio, nacionalidad, etc.

El ente pasivo, en lo que respecta a la persona física, así como a la persona moral, cuenta con varios atributos o causas, que lo hace susceptible de encuadrar su conducta o su situación a los supuestos jurídicos, que encuentran su fundamento en nuestras leyes vigentes. Y para tal efecto, utilizaremos el dicho de la jurista Refugio de Jesús Fernández Martínez, para enunciar las calidades o atributos mencionadas, que la doctrina denomina como causas o supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos o contribuyentes.

El objeto de incluir estas características, en el desarrollo del presente trabajo de tesis, es el de hacer notar, lo que debe entenderse como capacidad jurídica del sujeto pasivo, de acuerdo a las exigencias de la materia fiscal, para lo cual, debemos tomar en cuenta, que dicha capacidad, es la aptitud que tiene toda persona para ser sujeto de derechos y obligaciones.

Así, la capacidad jurídica presenta dos modalidades, es decir, tenemos en principio a la capacidad de goce, de la cual todas las personas somos partícipes, por el simple hecho de serlo para ser sujetos de derechos, sin que se requiera de ninguna condición específica como la edad, la nacionalidad, el sexo o la religión. La capacidad de ejercicio, se refiere a la aptitud que tienen los individuos para realizar actos jurídicos, ejercer derechos y contraer obligaciones, misma que requiere de una mayoría de edad, no estar sujeto a estado de interdicción, o ser incapaz.

En materia fiscal, encontramos que todo ser es susceptible de tener derechos y obligaciones, siempre y cuando sean titulares de relaciones económicas, para que de esta forma adquieran la calidad de contribuyentes.

Por tal razón, podemos decir que los actos de los incapaces, sí producen efectos fiscales, cuando se actualiza el supuesto antes mencionado, siendo realizados por medio de sus representantes legales, de quienes ejerzan la patria potestad o tutela.

Iniciaremos hablando de los atributos inherentes a la persona física, para que, de forma subsecuente se mencionen los que son propios de la persona moral en relación con el tema que nos ocupa, y que son:

“La edad. Constituye el tiempo transcurrido desde el nacimiento de una persona hasta un momento determinado de su vida. En esa virtud, la edad es considerada de importancia en los impuestos personales, y en los derechos por servicios públicos donde se declaran exentos en el pago a los menores de determinada edad.

“Nuestra legislación fiscal, en la mayoría de las leyes fiscales vigentes, hace abstracción de este atributo, considerando exento hasta el equivalente del salario mínimo, sin importarla la edad del contribuyente.

“El estado civil. Es la situación jurídica que guarda una persona física en el agrupamiento social al que pertenece, respecto de los demás miembros de la comunidad, considerada desde el punto de vista del derecho de familia, y que hace referencia a la calidad de padre, hijo, casado, soltero, divorciado, viudo.

“El estado civil de las personas, es importante cuando las leyes fiscales respectivas llegan a permitir excluir de los ingresos determinadas cantidades, consideradas como carga de familia, por la esposa o por cada hijo.

“Actualmente no existe ninguna ley fiscal federal, que tome en cuenta el estado civil de las personas, para efectos de determinar el impuesto correspondiente.

“Para evitar las exclusiones relacionadas con las cargas de familia, las leyes fiscales adoptan un sistema práctico de permitir deducir de los ingresos, para determinar la base de la contribución, el equivalente a determinados salarios mínimos generales de la zona económica de donde resida el contribuyente.

“En el caso de la sociedad conyugal, que es un régimen matrimonial, les da el tratamiento de copropietarios.

“El sexo. Se define como el conjunto de fenómenos genéricos naturales y del desarrollo que causan la diferenciación de un individuo en uno u otro sexo. Es la cualidad o atributo que distingue al varón de la mujer.

“Al igual que el estado civil de las personas, no influye en las leyes fiscales federales, para el efecto de determinar las contribuciones correspondientes, debido al sistema adoptado de permitir como deducción genérica el salario mínimo.

“La profesión u oficio. Influye en la capacidad de las personas, porque de la actividad que se realice depende el nivel de ingresos para efectos de los impuestos personales. La Ley del Impuesto sobre la Renta, da un tratamiento diferente, para efectos de determinar el impuesto correspondiente del ingreso de las personas físicas, cuando se trata de artistas, toreros o deportistas, que cuando se refiere a un doctor, contador público, ingeniero, abogado, que realicen el ejercicio de su profesión en

forma independiente, es decir, no sujetos a un patrón, o a una actividad empresarial.

“La actividad empresarial. Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades referidas y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

“La clasificación de las actividades empresariales, es con el fin de que los contribuyentes obtengan los beneficios que otorgan las disposiciones, ya sean de carácter administrativo, como lo es llevar contabilidad simplificada, o bien de carácter económico, como lo son las reducciones de impuestos establecidas en las diferentes leyes fiscales, o el aprovechamiento de los estímulos correspondientes.

“El domicilio. Para una persona física, es el lugar en donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro, el lugar en donde se halle.

“El domicilio de las personas morales es lugar donde se encuentre establecida la administración, de conformidad con las disposiciones del derecho civil.

“Existen diversas clases de domicilio. El real, el convencional, el legal y el fiscal.

“El domicilio real de las personas físicas y morales, es el lugar antes señalado.

“El domicilio convencional, es el que las personas físicas o morales señalan para el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por ejemplo, el de abogado, el de su contador, para efectos de recibir correspondencia o notificaciones relacionadas con determinados trámites.

“El domicilio legal, es el lugar donde la ley fija la residencia de una persona para ejercer sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo, el de los reos, lo es el centro de rehabilitación donde se encuentren reclusos; el de los menores de edad, lo es el de sus tutores o el de quienes ejerzan la patria potestad; el de los militares, el lugar donde se encuentre la zona militar a la que se encuentren adscritos.

“El domicilio fiscal, es el que para efectos fiscales, ya sea de las personas físicas o las morales, se determinará de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto señala:

“Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

“I. Tratándose de personas físicas:

“a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

“b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

“c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

“II. En el caso de personas morales:

“a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

“El domicilio convencional, es el que las personas físicas o morales señalan para el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por ejemplo, el de abogado, el de su contador, para efectos de recibir correspondencia o notificaciones relacionadas con determinados trámites.

“El domicilio legal, es el lugar donde la ley fija la residencia de una persona para ejercer sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo, el de los reos, lo es el centro de rehabilitación donde se encuentren reclusos; el de los menores de edad, lo es el de sus tutores o el de quienes ejerzan la patria potestad; el de los militares, el lugar donde se encuentre la zona militar a la que se encuentren adscritos.

“El domicilio fiscal, es el que para efectos fiscales, ya sea de las personas físicas o las morales, se determinará de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto señala:

“Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

“I. Tratándose de personas físicas:

“a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

“b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

“c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

“II. En el caso de personas morales:

“a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

determinado país. En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 9º establece:

“Se consideran residentes en el territorio nacional:

“I. A las personas físicas:

“a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

“b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

“II. A las personas morales que hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas:

“Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional.

“Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

“Naturaleza jurídica de la sociedad. Respecto a la naturaleza jurídica de una sociedad, debemos precisar primeramente lo que se entiende por asociación, sociedad civil y sociedad mercantil.

“Por asociación se entiende el contrato en virtud del cual varios individuos convienen en reunirse de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común, que no esté prohibido por la ley y

que no tenga carácter preponderantemente económico. Por ejemplo, los clubes deportivos, colegios de profesionales, asociaciones culturales.

“La sociedad civil es el contrato mediante el cual los socios se obligan mutuamente a cambiar sus recursos y sus esfuerzos, en la realización de un fin común, de carácter preponderantemente económico, pero que no se constituya una especulación comercial. Por ejemplo, las sociedades civiles de profesionistas, o de propietarios de bienes raíces.

“La sociedad mercantil es la constituida de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, para el ejercicio del comercio, reconociéndose las siguientes clases de sociedades: sociedad en nombre colectivo, en comandita simple, de responsabilidad limitada, anónima, en comandita por acciones y cooperativa.

“La naturaleza de la sociedad influye para efectos fiscales, en virtud de que las leyes respectivas les dan un tratamiento diferente si se trata de una sociedad mercantil o de una asociación o sociedad civil con fines no lucrativos.”⁴

De esta manera, vemos que las personas morales, también participan de algunos de los atributos antes mencionados, además de adecuarse, como se acaba de apuntar, a la naturaleza de la sociedad en cuestión, el tipo de tratamiento fiscal que le corresponda.

Ahora bien, existe otro aspecto relativo al elemento personal de la relación tributaria, y es el concerniente a los extranjeros, quienes no escapan a la obligación de contribuir con el Gasto Público.

⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Ibidem*. Pág. 245 a 250.

Esto último, nos lo explica el jurista Emilio Margáin Manautou en su obra, y que a la letra dice: ***“ Como nuestra Carta Magna guarda silencio respecto a los extranjeros, se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación o la extinta Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimándose que aun cuando sobre este punto hay una laguna en nuestra Constitución, los extranjeros sí están obligados al pago de tributos dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexicanos, justo es que también en igualdad de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para que contribuyan el gasto público.”***⁵

Por lo que respecta al objeto de la contribución, podemos decir que, éste se refiere a lo que se grava, a la situación o circunstancia que da paso al hecho generador del crédito fiscal, obligando de esta forma al pago de la contribución en cuestión; siendo un equívoco, el pensar que, al hablar del objeto, se refiera al hecho de gravar la cosa, el bien o el establecimiento en sí.

De esta forma, y como lo señala el autor citado últimamente, el objeto debe considerarse de la siguiente forma: ***“...un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario.”***⁶

Enseguida, toca el turno de hablar de la base del tributo, refiriéndonos por esta figura, como el monto sobre el cual se determinará el impuesto que se tenga obligación de pagar, es decir, que la base se entiende de acuerdo a Margáin Manautou como: ***“ ...aquella parte o porción (de lo gravado por la ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para***

⁵ *Ibidem*. Pág. 264.

⁶ *Ibidem*. Pág. 268.

determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.”⁷

En cuanto a la base, tenemos que, de igual forma, los autores que a continuación se citan, nos dicen al respecto lo siguiente: **“...la base del tributo representa la evaluación de una porción de lo gravado por la ley para poder determinar de forma concreta cuál será el gravamen al que el contribuyente estará sujeto.”⁸**

Tenemos por ejemplo, a la Ley del impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, en la cual se establece, como objeto de la contribución, a la adquisición de un bien inmueble, y en este orden de ideas señala como base del mismo, el valor del bien después de haberlo reducido diez veces al salario mínimo general, elevado al año, en la zona económica a que corresponda el Distrito Federal.

Asimismo, la figura de la tasa, de acuerdo con los juristas antes citados: **“Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de porcentaje.”⁹** Y agregan diciendo: **“Si bien decimos que la ley cuota del impuesto es el 5%, se entiende que la cuota del impuesto es de 5 centésimas por cada unidad contributiva de 100. De esta manera el porcentaje es la unidad elemental, y 5 la cuota del impuesto.”¹⁰**

⁷ Ibidem. Págs. 268-269.

⁸ Quintana Valtierra, Jesús y et.al. Derecho Tributario Mexicano. 1ra. reimpresión. Editorial Trillas S.A. de C.V. México, 1991. Pág. 64.

⁹ Idem. Pág. 64.

¹⁰ Idem. Pág. 64.

De acuerdo con el siguiente estudio del derecho, la tasa se refiere a lo siguiente: ***“La tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que aplicada a la base, da el impuesto por pagar...”***¹¹

Asimismo, nos menciona la clasificación existente de esta figura, es decir, la que a continuación se cita:

“a) Tasa fija. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.

“b) Tasa proporcional. No varía la tasa, pero sí la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.

“c) Tasa progresiva. En la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.

“d) Tasa represiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.”¹²

De acuerdo con esto último, consideramos que, de todos los tipos de tasa que se han manejado hasta este momento, la de tipo progresiva, implica una mayor equidad en cuanto a la participación de los gobernados frente al fisco, dado que postula a favor de lo establecido por la última parte de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al señalar que todos los mexicanos deberán contribuir de la forma proporcional y equitativa que dispongan las

¹¹ Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. 2ª. Edición. Iure Editores. México, 2003. Pág. 199.

¹² Idem. Pág. 199.

leyes, y que mejor que esto fuera en razón de una observancia más justa, según los ingresos específicos de cada individuo.

Ahora bien, por lo que respecta a la tarifa tenemos que el jurista antes consultado, nos refiere que: ***“...la tarifa es una relación de bases y tasas que dan el impuesto por pagar.”***¹³

Siguiendo este orden de ideas, encontramos que el autor Raúl Rodríguez Lobato, nos señala los diversos tipos de tarifas, teniendo entre las más usuales a las siguientes:

“La tarifa es de derrama cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, teniendo en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas por la ley para el impacto del gravamen. Tal es el caso de las tarifas relativas a las contribuciones especiales.

“La tarifa es fija cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, en la Ley del Timbre se señalaba una cuota de \$50.00 por cada legalización que hicieran los funcionarios o empleados de la Federación, Estados o Distrito Federal a solicitud de particulares.

“La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado tiene tarifas de 20%, 15%, 6% y 0%.

“Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos

¹³ Idem. Pág. 199.

más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podría llegar a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución General de la República. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí. En estricto rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 13, 80 y 141 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.¹⁴

Así, nos damos cuenta de la diversidad de tarifas tributarias existentes, y que nos aporta con ejemplificaciones el jurista Rodríguez Lobato; de esta manera, podemos resaltar la importancia de limitar el aumento de la tarifa con relación a la base, esto es, en el caso de las tarifas progresivas, según nos lo señala, puesto que de dejar que esto pasara, entonces la tarifa igualaría el monto del valor gravado, produciendo tal situación, una afectación notoria en la esfera jurídica de los particulares.

2. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

En este apartado, hablaremos sobre las diversas Contribuciones existentes en nuestro país, de las cuales, está en posibilidad de obligarse a pagar al sujeto pasivo, en atención a la situación jurídica que guarde y al supuesto fiscal en el que ésta se encuadre. Sin embargo, es necesario aclarar que, dichas Contribuciones se pueden dividir en las llamadas Contribuciones

¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Harla. 1999. Págs. 124 y 125.

Principales y las Accesorias; motivo por el cual daremos paso a la explicación de las primeras, y que son:

a) Impuesto. En este apartado nos remitiremos al texto del Código Fiscal de la Federación vigente, el cual en su artículo 2º, específicamente en la fracción I, dice lo siguiente: ***“Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”***, y agrega señalando, que los impuestos serán distintos de las demás Contribuciones, también establecidas en el cuerpo del artículo citado.

De acuerdo al dicho del autor Rodríguez Lobato, tenemos 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.”***¹⁵

b) Aportaciones de seguridad social. En lo que respecta a estas Contribuciones, la fracción II del mismo precepto fiscal, establece lo que a continuación se cita: ***“...son las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”***.

Asimismo, tenemos que el autor Gregorio Sánchez León, nos menciona lo siguiente: ***“...contribuciones que establece la ley a cargo de entidades públicas, personas físicas y morales, destinadas a proporcionar los servicios de seguridad social que reciben los sujetos beneficiados por***

¹⁵ *Ibidem*. Pág. 61.

aseguramiento, de parte de los organismos paraestatales que los otorgan.”¹⁶

c) Contribuciones de mejoras. En cuanto a esta contribución, tenemos que, en la fracción III, del mismo numeral en comento, establece que estas: **“...son las establecidas en la ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.**

Según los estudiosos del Derecho, Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, se trata de una **“...prestación en dinero en virtud de la cual el contribuyente obtiene un beneficio especial, al verse incrementado el valor de un bien inmueble de su propiedad, como consecuencia de la realización de una obra pública.”¹⁷** No obstante lo anterior, y a efecto de ampliar esta idea, tenemos que la jurista Catalina García Vizcaíno nos dice que, es una contribución especial **“...cuyo beneficio para los contribuyentes deriva de obras públicas (v.gr., plazas y jardines públicos; pavimentación, ensanchamiento y prolongación de calles, rutas o caminos rurales, etc.).”¹⁸**

d) Derechos. Siguiendo en la misma línea, la fracción IV del multicitado artículo, tenemos que: **“son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público...”.** Y apoyándonos nuevamente en el jurista Margáin Manautou, los derechos deben entenderse: **“...como la prestación señalada por la ley exigida por la administración activa, en pago de servicios**

¹⁶ Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 9ª edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, D.F. 1994. Págs. 304 y 303.

¹⁷ Ibidem. Pág. 69.

¹⁸ Ibidem. Pág. 115.

administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio.”¹⁹

El artículo 2° del Código Fiscal, nos da la pauta para saber qué se debe entender por cada una de las Contribuciones aquí mencionadas, puesto que, es a partir de esto, de donde se da origen a la existencia de los llamados Accesorios de las Contribuciones, tema esencial que dio lugar a nuestro trabajo de investigación. No obstante, hicimos uso de los criterios jurídicos que al respecto incluimos, para hacer más clara la comprensión de estas figuras jurídicas.

Por lo que hace a los Accesorios, tenemos que recordar que éstos se rigen por el principio jurídico que nos dice, que la suerte de lo principal lo sigue lo accesorio, es decir, se trata de una característica fundamental de estas figuras, puesto que, según el texto del último párrafo, del numeral 2° del Código Fiscal de la Federación, nos refieren a este principio, al decir lo siguiente: **“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.”**

En este sentido, las sanciones que se mencionan en el artículo transcrito con antelación, son aquellas medidas aplicables como respuesta a una infracción tributaria, las cuales se determinan de acuerdo a diferentes aspectos, que dan la pauta para darles su respectiva denominación, y así poder diferenciar una de otra. Es decir, situaciones tales como la comisión repetida de infracciones tributarias, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales y el retraso en el mismo, o la cuantía del perjuicio económico ocasionado al fisco, por ejemplo.

¹⁹ Ibidem. Pág. 94.

Al respecto, la jurista Refugio de Jesús, nos dice que: ***“Los accesorios de las contribuciones son las prestaciones de carácter pecuniario, que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extemporáneo, ya sea espontáneo o a requerimiento de la autoridad de sus obligaciones fiscales, o bien por no hacerlo como lo ordenan las disposiciones fiscales.”***²⁰

Además, nos señala que en cuanto a la naturaleza de los accesorios de las contribuciones, esta se refiere a lo siguiente: ***“Es la misma de la contribución con motivo de la cual se genera, es decir, que si el accesorio deriva del impuesto sobre la renta, para los efectos fiscales se considera impuesto sobre la renta, y si el accesorio deriva del impuesto al valor agregado, se considera impuesto al valor agregado.”***²¹

Tenemos también que, los juristas Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, consideran que: ***“De acuerdo con el artículo 2º fracción IV del Código Fiscal de la Federación, los gastos de ejecución son considerados como accesorios de los tributos, y por lo tanto participan de la naturaleza de éstos.”***²²

Enseguida, citaremos el dicho del autor Delgadillo Gutiérrez, que con referencia al tema establece: ***“Tratándose de ingresos derivados de los tributarios, como los recargos, las multas y los gastos de ejecución, conforme a nuestro Código se considera que participan de la naturaleza de los ingresos tributarios, por ser accesorios de ellos.”***²³

²⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Ibidem*. Págs. 160 y 161.

²¹ *Ibidem*. Pág. 162.

²² *Ibidem*. Pág. 74.

²³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. 5ta. Reimpresión de la 3ra. edición. Editorial Limusa S.A. de C.V. México, 1995. Pág. 65.

Por lo tanto, corroboramos el hecho de que, los Accesorios se ven afectados por la suerte que sufran las contribuciones, puesto que es a partir de éstas, de donde surgen a la vida jurídica.

A continuación, se tocará lo referente a los llamados Accesorios de las Contribuciones, los cuales son:

a) Multas. Tenemos en un principio que, éstas se encuentran inmersas en las sanciones que se mencionan en el último párrafo del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, puesto que en este orden de ideas, encontramos que la sanción es la especie y la multa es un género de aquélla, siendo ésta, precisamente la más importante de las sanciones aplicables en nuestra materia.

Además del fundamento encontrado en el precepto fiscal antes señalado, tenemos que la tesis jurisprudencial que se cita a continuación, aporta más elementos para cumplir con nuestro objetivo, en el sentido de aclarar con mayor firmeza, cuáles conceptos son considerados como accesorios de las contribuciones, señalando en este caso, como un ejemplo específico a las multas.

Octava Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: XII-Diciembre

Página: 908

MULTAS. CONSTITUYEN UN CREDITO FISCAL LAS IMPUESTAS CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACION FISCAL. De conformidad con los artículos 2o. y 3o. del Código Fiscal de la Federación, los ingresos que el Estado tiene derecho a percibir, son esencialmente: a) contribuciones, clasificadas a su vez en

impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos; b) aprovechamientos y c) productos. De la definición que de cada uno de estos ingresos otorgan los propios preceptos legales, se advierte que solamente las contribuciones y los aprovechamientos son debidos a la calidad de entidad de derecho público del Estado, en tanto que los productos derivan de la actividad del propio Estado, pero como entidad de derecho privado. Por tal razón, solamente respecto a las contribuciones y los aprovechamientos la ley ha establecido la causación de recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización por falta de pago oportuno, atribuyéndoles el carácter de accesorios de aquellos ingresos en que tienen su origen y haciéndoles partícipes de su naturaleza. Por otra parte, el artículo 4o. del citado ordenamiento legal, define que son créditos fiscales, "... los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios,...". En ese orden de ideas, la multa impuesta al quejoso "con motivo del incumplimiento de una obligación fiscal", sólo puede entenderse como accesorio de una contribución o de un aprovechamiento, y por ende, como un crédito fiscal.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO PRIMER CIRCUITO.

Incidente en revisión 236/93. Operadora Hotelsa, S.A. de C.V. (Recurrente: Administrador Local Jurídico de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en Iguala, Guerrero). 7 de octubre de 1993. Unanimidad de votos. Ponente: Martiniano Bautista Espinoza. Secretario: Javier Cardoso Chávez.

De acuerdo con los diferentes conceptos que enseguida se señalarán, tenemos que la multa se refiere a "**...una pena por las infracciones a las disposiciones fiscales, establecidas en el CFF...**"²⁴; asimismo, el siguiente autor nos comenta lo que a continuación se cita: "**La multa disminuye el**

²⁴ Domínguez Orozco, Jaime. Estudio Práctico sobre la Actualización de Contribuciones y Pago de Recargos. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1991. Pág. 41.

patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal.²⁵

Así tenemos que, el jurista Emilio Margáin Manautou nos comenta al respecto que la multa **“Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.”**²⁶

b) Recargos. De acuerdo al artículo 21 del CFF, encontramos que estos se refieren a la: **“...indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.”** Efectivamente, de acuerdo con el autor Jaime Domínguez Orozco: **“...el recargo es reparar el daño producido por la falta de pago oportuno.”**²⁷

Asimismo, y en relación con este tema, volvemos a citar a Margáin Manautou, quien nos dice que **“Los recargos...son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tiene como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella...”**²⁸

c) Gastos de ejecución. Son los gastos realizados por el Estado con motivo de sufragar las notificaciones, publicaciones, embargos, actos de remate, etc. para recuperar las Contribuciones que el sujeto pasivo no pagó voluntariamente, es decir, aquellos gastos accesorios que se realizan al instaurarse el Procedimiento Administrativo de Ejecución, para hacer efectivo un crédito fiscal.

²⁵ García Domínguez, Miguel Angel. Derecho Fiscal – Penal, las Infracciones y las Multas Fiscales. Editorial Porrúa S.A. México, D.F., 1994. Pág. 369.

²⁶ Ibidem. Pág. 309.

²⁷ Ibidem. Pág. 40.

²⁸ Idem. Pág. 309.

Para complementar lo anterior, encontramos que, el jurista Narciso Sánchez Gómez, nos dice en su obra que: ***“Los gastos de ejecución son las erogaciones efectuadas por las autoridades fiscales con motivo de la iniciación de un procedimiento administrativo de ejecución, y los cuales deben ser reembolsados por el deudor de un tributo o de un aprovechamiento, en la forma, términos y modalidades previstas en la legislación relativa, respetándose la legalidad en su aplicación.”***²⁹

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 150, del Código Fiscal de la Federación, tenemos que, cuando se requiera del ya mencionado procedimiento de la materia, para hacer efectivo el crédito fiscal, los Gastos de Ejecución que se deriven de este procedimiento, se harán exigibles para su pago, el 2% del crédito fiscal por tal concepto, a cargo de las personas físicas y morales cuando se actualice alguna de las siguientes diligencias:

- I. Cuando se haga el requerimiento de pago del crédito fiscal a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

- II. Por la de embargo, además de los señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V del código en cuestión.

- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al Fisco Federal.

Tenemos también que, cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito fiscal sea inferior a una vez el salario mínimo general diario de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito.

²⁹ Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México, 1999. Pág. 301.

En ningún caso los Gastos de Ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias y las Contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen bienes que sean objeto de remate, podrán exceder de \$26,670.00.

De igual forma, se pagarán por concepto de Gastos de Ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del Procedimiento Administrativo de Ejecución y los otros mencionados en las fracciones señaladas con antelación, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el Registro Público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios y las contribuciones que se paguen por la Federación para liberar de cualquier gravamen, bienes que sean objeto de remate.

De esta manera, tenemos que, el autor Sánchez Gómez, enfatiza al respecto que: ***“Los gastos de ejecución se generan desde el momento en que se notifica a una persona física o moral una obligación fiscal, en donde se ordena requerir al deudor, ya sea por concepto de un impuesto, derecho, aportaciones de seguridad social o contribuciones de mejoras, el remate y la adjudicación de los bienes embargados para que con su producto se paguen las prestaciones reclamadas que propician diversos gastos al fisco o a la autoridad administrativa competente y todas esas cantidades deben cuantificarse correctamente y conforme derecho para integrar todo el rubro de gastos de ejecución que deben ser pagados por la persona física o moral contra la cual se haya despachado el requerimiento obligatorio.*”**

“Obviamente los gastos de ejecución vienen a ser el reembolso que el sujeto pasivo tiene que hacerle al fisco por las erogaciones que haya efectuado como consecuencia de las diversas diligencias que se practicaron dentro del procedimiento administrativo de ejecución, tomando en cuenta sus distintas etapas que marca la ley, y este tipo de ingreso no deje de representar un accesorio legal de las contribuciones y de los aprovechamientos, pero también es una sanción pecuniaria por violación a las leyes fiscales relativas a esos rubros.”³⁰

Así tenemos que, estos gastos serán determinados por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

También encontramos al respecto que, los ingresos recaudados por concepto de Gastos de Ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.

Siendo que, de esta forma, y atendiendo a lo expresado en el párrafo inmediato anterior, nos estamos acercando más al objetivo o tema, que ha dado pie a la realización del presente trabajo de investigación.

Para concluir con este apartado, nos encontramos con el hecho de que, dichos gastos, son un acto definitivo de la autoridad, cuyo cobro no está comprendido dentro del cumplimiento de la Sentencia Fiscal, a la que se haya dado lugar con motivo de la instauración del Procedimiento Administrativo de Ejecución, tal y como se puede comprobar con la exposición de las siguientes tesis aisladas:

³⁰ Idem. Pág. 310.

Séptima Época

Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 205-216 Sexta Parte

Página: 199

EJECUCION, COBRO DE GASTOS DE. ACTO DEFINITIVO Y DISTINTO DEL CUMPLIMIENTO DE UNA SENTENCIA FISCAL. Los gastos de ejecución no forman parte del cumplimiento de la sentencia fiscal, cuando se declara la nulidad del crédito fiscal impugnado, pues éstos por una parte como lo establece el propio reglamento del Código Fiscal, son a cargo de los interesados, y por otro lado son actos definitivos y distintos que se originaron por el procedimiento administrativo de ejecución al ofrecerse la garantía del interés fiscal en términos del artículo 141, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, quedando comprendidos además como gastos de ejecución los originados por el avalúo realizado sobre los bienes que ofreció el quejoso para que se trabara el embargo en la vía administrativa. Luego entonces, al ser los gastos de ejecución un acto distinto, nuevo, que no tiene una vinculación directa con el cumplimiento de la sentencia fiscal, ni con el crédito que originó dicha sentencia fiscal, y siendo, además un acto definitivo, debe concluirse, de conformidad con el principio de definitividad que rige al juicio constitucional, que si contra el acto reclamado procede algún recurso, juicio o medio de defensa ordinario, por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, éste debe agotarse previamente al juicio de amparo, lo que no ocurrió en la especie, pues contra los actos definitivos de la autoridad responsable en este asunto procede el recurso de inconformidad, por lo que en razón a la anterior argumentación se impone sobreseer el juicio constitucional que se revisa, en términos del artículo 73, fracción XV, en relación con el artículo 74, fracción III, ambos de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 773/86. Salvador Jorge de Anda Lara. 19 de agosto de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Séptima Epoca

**Instancia: TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.**

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 205-216 Sexta Parte

Página: 485

**SENTENCIA FISCAL, EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO DE LA. NO
COMPRENDEN EL COBRO DE GASTOS DE EJECUCION. EI
cumplimiento de la sentencia fiscal a que alude el recurrente en el
presente asunto, consistió en dejar sin efectos las liquidaciones
impugnadas ante la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal
de la Federación y consecuentemente todo lo actuado en relación
con dichas liquidaciones, pero es el caso que dentro del
cumplimiento de la sentencia fiscal no quedan comprendidos los
gastos de ejecución que requirió la autoridad responsable, pues
éstos se originaron como consecuencia de la garantía ofrecida por
el ahora recurrente, para garantizar el crédito fiscal que se impugnó
a través del juicio de nulidad caso que dentro del cumplimiento de la
sentencia fiscal no queda respectivo, y no derivan directamente de
las liquidaciones impugnadas, como sería en el caso de los recargos
o intereses. Por otra parte, se considera que los gastos de ejecución
son un acto distinto al cumplimiento de la sentencia fiscal y un acto
definitivo de la autoridad responsable.**

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.**

Amparo en revisión 773/86. Salvador Jorge de Anda Lara. 19 de agosto de 1986. Unanimidad de Votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel.

Una vez plasmadas las jurisprudencias anteriores, corroboramos la afirmación hecha, al decir que los Gastos de Ejecución son un acto definitivo y distinto del cumplimiento de la Sentencia Fiscal; la razón por la cual se incluyeron éstas, es para fundamentar tal situación, y así exponer otros aspectos inherentes a estos gastos.

d) Indemnización. Encontramos que el jurista Narciso Sánchez Gómez, nos dice al respecto que: ***“...se trata de otro accesorio de las contribuciones y de los aprovechamientos, que como su nombre lo indica lleva como finalidad resarcir los daños y perjuicios causados al fisco cuando no es pagado en tiempo un cheque que haya sido recibido por la autoridad competente en concepto del entero de alguno de dichos conceptos...”***³¹

Esto último, se puede verificar de acuerdo a los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en el apartado que trata de la penalidad adicional por cheques devueltos, tenemos que la indemnización se presenta en el siguiente supuesto: ***“El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20%, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin***

³¹ Ibidem. Pág. 311.

que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.”

3. PRINCIPIOS JURIDICOS QUE RIGEN EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES

Hasta el momento, y después de haber visto lo referente a cuestiones básicas de las contribuciones, tenemos que, ahora toca el turno de hablar de los principios jurídicos que sirven de base para éstas. Para lo cual, debemos recordar que, todos estos principios, encuentran fundamento para su existencia en nuestro Derecho mexicano, específicamente en la Constitución Política que nos rige.

Sin embargo, veremos que algunos de los principios que se mencionarán a continuación, forman parte de las teorías y estudios del economista inglés Adam Smith, quien proporcionó a nuestra materia de estos principios para conseguir una armonía de tipo tributario.

3.1 Legalidad

Tenemos que, el espíritu del principio de legalidad, establece que ninguna autoridad puede sobrepasar lo que está expresamente señalado por la ley, es decir, que nadie se encuentra por encima de ella, por lo tanto, sus actos deben apegarse a la letra del ordenamiento legal aplicable.

En este sentido, podemos decir que se relaciona con esto último, el segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, que establece, que nadie podrá ser privado de sus propiedades, posesiones o derechos sino conforme a las

leyes previamente expedidas con anterioridad al hecho, aspecto que podemos ejemplificar con un Procedimiento Administrativo de Ejecución, por mencionar alguno.

Lo anterior, también encuentra fundamento en el precepto 31 Constitucional, en su fracción IV, con respecto al tema que nos ocupa, al desprenderse de su texto que, las Contribuciones a las que se tiene la obligación de pagar para sufragar el Gasto Público deben estar establecidas en las leyes.

3.2 Proporcionalidad y equidad

Con respecto a este principio, el autor Margáin Manautou nos dice lo siguiente: ***“son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo, significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”***³²

De igual forma, el jurista José de Jesús Sánchez Piña, nos comenta que: ***“...la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente; o sea, tratar a los iguales de manera igual.”***³³

³² *Ibidem*. Págs. 58 y 59.

³³ Sánchez Piña, Jesús. *Nociones de Derecho Fiscal*. 3ª edición. Editorial PAC S.A. de C.V. México, D.F., 1985. Págs. 91 y 92

3.3 Generalidad

Como se mencionó con antelación, el autor Sánchez piña en su obra citada nos menciona que, según Adam Smith, debemos entender que: ***“Por medio de este principio se exige que paguen impuestos todos aquellos individuos que se ubiquen en la hipótesis tributaria.”***³⁴

Con esto, se refiere al hecho de que, todos los habitantes del país, ya sean mexicanos o extranjeros que tengan su residencia en México o fuera de él, pero que posean un bien inmueble o un negocio y que obtengan ganancias por ello en el territorio nacional, están obligados a pagar los impuestos correspondientes a su situación.

3.4 Certidumbre del impuesto

Citando de nuevo a Adam Smith, a través de la obra de Sánchez Piña, tenemos lo siguiente: ***“Significa que el impuesto debe ser fijo, entendiendo como tal que el impuesto no pueda ser arbitrario y por lo mismo requiere que el contribuyente lo conozca previamente.”***³⁵

Este principio establece que, los impuestos que debe pagar el contribuyente, así como los plazos o fechas para efectuar el pago, la forma de realizarse y el monto del pago deben ser ciertos, deben ser del pleno conocimiento del sujeto pasivo, es decir, todo esto con el objeto de que sea claro, y de esta manera evitar que se lesione al contribuyente por parte de la autoridad, al recaudar arbitrariamente algún impuesto.

³⁴ Ibidem. Pág. 103.

³⁵ Idem. Pág. 103.

3.5 Uniformidad del impuesto

El jurista Sánchez Piña, nos refiere nuevamente que Adam Smith, nos dice al respecto: ***“Se inspira en la igualdad de todos frente al impuesto; esto es que contribuyan en relación a su capacidad.”***³⁶

Como ya se dijo, se trata de un principio relacionado con la igualdad en el impuesto, esto es, aquí se postula que todos serán iguales al momento de enfrentarse con las Contribuciones, para lo cual se tiene la obligación de pagarlas, atendiendo al supuesto jurídico que se actualice, por parte del sujeto pasivo en cuestión.

3.6 Comodidad del impuesto

Al respecto, Sánchez Piña cita al economista inglés, quien nos dice que, de acuerdo con este principio ***“...el impuesto debe estructurarse de tal manera que se recaude en las formas y épocas más oportunas.”***³⁷

Esto lo podemos apreciar desde el punto de vista del sujeto activo, en donde, tenemos que, este principio se refiere a la forma más conveniente para recaudar las Contribuciones, de acuerdo al periodo en que se efectúe, con el fin de que todo ello sea más accesible para los contribuyentes al momento de pagar.

³⁶ Idem. Pág. 103.

³⁷ Idem. Pág. 103.

3.7 Destino de las contribuciones

Este principio trata sobre el destino que se le da a las Contribuciones recaudadas por la autoridad, es decir, al Gasto Público y lo que este concepto implica; aspecto que vemos contemplado en el texto del multicitado artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, puesto que, es esa precisamente la razón, por la cual se debe la existencia de las Contribuciones, o sea, con el objeto de sufragar todos los egresos realizados por concepto de los servicios públicos prestados por el Estado; es decir que, siguiendo este orden de ideas, tenemos que el Gasto Público, está encaminado a satisfacer las funciones y servicios públicos que nos proporciona el Estado como fin último de las Contribuciones. Aspecto que veremos más adelante, específicamente en el capítulo cuarto de este trabajo de investigación, en el cual se aportan más elementos de exposición.

Se mencionarán, según el libro de Sánchez Piña, los demás principios establecidos por el economista inglés Adam Smith, con el ánimo de completar su aportación en el campo tributario y así obtener una mejor idea de su visión.

Principio de economía. De acuerdo con su autor ***“...consiste en que lo que se recaude sea realmente favorable para el fisco.”***³⁸ En cuanto a este principio, tenemos que su utilidad, es aplicable en lo que se refiere al hecho de que, todos los ingresos que perciba el fisco por las Contribuciones, no se vean considerablemente afectadas por los gastos de administración, es decir, que el monto destinado al pago de los funcionarios no rebase el 20% de lo que se recaude, puesto que esta situación, tendría una repercusión notoria en las cantidades destinadas al Gasto Público.

³⁸ Idem. Pág. 103.

Principio de claridad. Tenemos que este principio **“...recomienda que las leyes estén tan explícitas que cualquiera pueda entenderlas y por lo mismo cumplirlas.”**³⁹El objetivo es lógico, pues se refiere al propósito de facilitar la comprensión y el uso de las normas, situación que también es aplicable en materia fiscal.

Principio de justicia. **“Consiste en que todo ciudadano obligado a pagar una contribución lo haga en forma y posibilidades que realmente posee y además que se considere a todos en la misma forma cuando se encuentren en ella.”**⁴⁰Vemos que este principio, se ve reflejado en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, cuando nos señala la obligación de los mexicanos, para contribuir de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y además agrega la necesidad de hacer más específicos los supuestos fiscales al momento de cumplir con la obligación fiscal.

Principio de simplicidad. **“Consiste en que para el pago de las contribuciones se debe seguir un proceso sencillo que permita el acceso a toda la persona que sea obligada.”**⁴¹ Aparejado a los principios anteriores, se puntualiza sobre la planificación de un sistema, que haga más práctica la participación contributiva de los gobernados en general.

4. OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

De acuerdo con el texto de la fracción IV, del precepto 31 Constitucional, esta obligación surge, por la necesidad de satisfacer al Gasto Público; sin embargo, tenemos que existen ciertos aspectos que debemos mencionar para así comprender mejor a este tema tan importante.

³⁹ Ibidem. Pág. 104.

⁴⁰ Ibidem. Pág. 104.

⁴¹ Ibidem. Pág. 104.

Iniciaremos por mencionar algunos conceptos de esta obligación, para lo cual nos apoyaremos primeramente del dicho de Margáin Manautou, quien en su obra nos dice lo siguiente: ***“La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”***⁴²

Tenemos que el autor Delgadillo Gutiérrez, también nos señala al respecto que: ***“...es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.”***⁴³

Como se puede ver, la obligación tributaria, se refiere y encuentra su existencia en razón de la relación jurídico tributaria, en la cual, el sujeto activo tiene la obligación de recaudar y hacer exigible el pago de las Contribuciones; y el sujeto pasivo tiene que cumplir con su obligación fiscal, al encuadrar su situación a uno de los supuestos previstos en la ley.

A continuación nos ocuparemos de estudiar lo referente a los elementos de la obligación tributaria, es decir, los sujetos y el objeto.

Recordemos que los elementos personales de las Contribuciones, son tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo; en donde, el primero se ve representado por la Federación, los estados y los municipios, entre otros; y el segundo por todas las personas físicas y morales, nacionales o extranjeras, que se vean obligados al pago de las Contribuciones que les sean aplicables, de acuerdo a su situación jurídica.

⁴² Ibidem. Pág. 226.

⁴³ Ibidem. Pág. 86.

De igual forma, referente al tema del objeto, sólo recordaremos que se refiere a lo que se grava, a la situación o circunstancia que da paso al hecho generador del crédito fiscal, cuestión que da paso a la obligación de cumplir con la contribución de que se trate.

No obstante lo anterior, vemos que también podemos darle la siguiente concepción al objeto, es decir, ***“...la prestación en recursos para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de hacer y no hacer ya que, como quedó precisado, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para tal efecto.”***⁴⁴

5. NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

Toca el turno de hablar del momento en que se origina la obligación de contribuir con el fisco, para tal efecto, tenemos la opinión del estudioso del Derecho, José de Jesús Sánchez Piña, quien nos dice lo siguiente:

“El crédito fiscal nace en el momento en que la persona realiza el supuesto de ley, esto es; cuando un individuo efectúa un acto que prevee la hipótesis tributaria deberá cumplir con la obligación a que se refiere la ley. Por tal motivo 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.”⁴⁵ Esta última parte se puede apreciar en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 6°.

⁴⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Ibidem*. Pág. 89.

⁴⁵ *Ibidem*. Pág. 67.

Nos encontramos con dos aspectos inherentes al nacimiento de la obligación en comento, los cuales explican y diferencian los momentos en que ésta surge, y que son los siguientes:

a) Hecho imponible. De acuerdo al dicho de los juristas José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, podemos entender por esta figura lo que a continuación se cita: ***“El hecho imponible es un hecho jurídico tipificado previamente en la ley fiscal, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una serie de situaciones jurídicas subjetivas, de contenido no recíproco, abocadas a desembocar en una prestación de dar.”***⁴⁶

b) Hecho generador. Tenemos que, según el autor Delgadillo Gutiérrez, éste se refiere a ***“...la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.”*** Y agrega más adelante que ***“...el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma, da lugar a la obligación tributaria en general.”***⁴⁷

De esta forma, tenemos que el jurista antes señalado, nos aporta un ejemplo al respecto, para tener bien claro lo que implica cada uno de estos conceptos, y para ello hace un parangón, en donde podríamos decir que el hecho imponible es al Derecho Fiscal lo que el tipo es al Derecho Penal, y siguiendo con este orden de ideas, tenemos que el hecho generador de la materia tributaria correspondería a la conducta o al hecho de la materia penal.

⁴⁶ Pérez de Ayala, José Luis y et.al. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas S.A. Madrid, España, 1975. Pág. 226.

⁴⁷ Ibidem. Pág. 90.

Por lo tanto, llegamos a la conclusión, después de haber apreciado estos aspectos, que al conjuntarse el hecho imponible con el hecho generador, da como resultado el nacimiento de la obligación tributaria.

6. FACULTADES DE LA AUTORIDAD

Existe una serie de facultades propias de la autoridad encargada de la recaudación de las Contribuciones, y que en casos muy específicos, dichas facultades, o al menos algunas de ellas, son llevadas a cabo por los llamados Organismos Fiscales Autónomos, como ya se había comentado anteriormente, para esto, recordaremos el ejemplo del Instituto Mexicano del Seguro Social, en donde se decía que éste, se encuentra facultado económicamente de forma coactiva, para determinar los adeudos en las cuotas de los derechohabientes, esto es, que puede ejecutar sus propias resoluciones, en razón de que así lo prevé su legislación; siendo esta la razón, por la cual el Instituto Mexicano del Seguro Social cuenta con esta facultad.

Sin embargo, nos enfocaremos a las facultades que ostenta la autoridad fiscal, señalada al principio de este subtema; y para esto, no debemos perder de vista, el hecho de que, para que la autoridad pueda hacer uso de sus recursos, ésta debe estar consciente de las limitaciones que tiene para llevar a cabo sus tan mencionadas facultades, o sea, nos referimos al respeto hacia las garantías individuales, consagradas en la Carta Magna de nuestro país, puesto que, su importancia no debe ser pasada por alto, ya que, como bien sabemos, con esto se puede hablar de la validez al principio de la garantía de legalidad, podríamos hablar de una legalidad administrativa, de la cual se verá beneficiado el gobernado frente a los actos del Estado, en nuestro caso, lo es de los actos del fisco.

Enseguida se hablará de lo referente, a las diferentes facultades con las que cuenta la autoridad para cumplir con su obligación en materia fiscal, ya que

esto sirve de antecedente a los demás temas a tratar en este trabajo de investigación.

Dentro de ellas, está la Facultad de Comprobación, de la cual, podemos decir, que se trata de una de las llamadas Formas de Fiscalización, en donde la autoridad, está en aptitud de requerir a los contribuyentes, a los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, de toda aquella información que le permita comprobar que estén cumpliendo con sus obligaciones tributarias, y si se da el caso, determinar las Contribuciones omitidas o los créditos fiscales, o bien para comprobar la posible comisión de delitos fiscales; así como para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Tenemos que el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, nos menciona todo lo relativo a estas Formas de Fiscalización, y en los subsecuentes, nos señala los procedimientos y condiciones legales en las cuales se tendrán que practicar estas facultades, contemplando de esta forma, la existencia del principio de legalidad antes aludido.

Estas se refieren por mencionar algunas, al requerimiento para que sea presentada toda aquella documentación, informes y datos en el establecimiento de los contribuyentes, o bien en las oficinas de la autoridad; además de realizar visitas domiciliarias a los contribuyentes, con el fin de revisar su contabilidad, bienes y mercancías; practicar dichas visitas para verificar que se esté cumpliendo con las obligaciones fiscales en lo que se refiere a la expedición de comprobantes fiscales, para solicitar la exhibición de los documentos que amparen la legal propiedad de mercancías nacionales y extranjeras, etc.

Otra de las facultades del sujeto activo, es la denominada Facultad de Determinación, la cual se refiere, según el libro del jurista José de Jesús Sánchez Piña, a lo siguiente: ***"...es la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible"***

y **“el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos...”**⁴⁸

De igual forma, el mismo autor, nos aporta otra opinión, y nos dice que la determinación debe entenderse como: **“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”**⁴⁹

De acuerdo a lo anterior, podemos resolver que la Facultad de Determinación, se refiere al Acto Administrativo emanado de la autoridad fiscal, encaminado a cuantificar y obtener el monto de la contribución que tiene obligación de pagar el sujeto pasivo, atendiendo a las condiciones específicas de su caso concreto.

Además de lo expuesto con anterioridad, tenemos que otra de las facultades con que cuenta el sujeto activo, es la de hacer exigibles los créditos fiscales, y con respecto a este punto, encontramos que, el autor Sánchez Piña, nos comenta lo siguiente: **“La exigibilidad del crédito nace prácticamente cuando ha transcurrido el plazo para que el contribuyente efectuara el pago respectivo sin la intervención de la autoridad. A partir del momento en que transcurrió el plazo, la autoridad está legitimada para requerir al deudor la prestación incumplida.”**⁵⁰

⁴⁸ Idem. Pág. 67.

⁴⁹ Idem. Pág. 67.

⁵⁰ Ibidem. Pág. 69.

Como podemos ver, la exigibilidad del crédito fiscal, también se puede considerar como una más en el conjunto de facultades de la autoridad, puesto que, esto se desprende en el momento, en el que el sujeto pasivo deja de cumplir con su obligación, consistente en el pago de la contribución que le sea aplicable, dentro del periodo de tiempo destinado para ello, en donde, una vez concluido éste, la autoridad debe requerir el pago correspondiente, ya que nadie está excluido del pago de las mismas, atendiendo al Principio de Generalidad visto con antelación.

Siguiendo con lo anterior, es preciso mencionar que, en realidad estamos hablando de una facultad y una obligación a la vez, puesto que este apartado tiene un carácter irrenunciable, toda vez que los créditos tributarios son de interés público, en virtud de su importancia para el mantenimiento del Estado al sufragar el Gasto Público, situación por la cual, no puede renunciar a su derecho para la imposición y obtención de las Contribuciones.

Ahora bien, para desmembrar mejor lo referente a la exigibilidad del crédito fiscal, podemos acotar que esta facultad no es discrecional, ya que como se ha venido diciendo, la autoridad fiscal no solo tiene la facultad de exigir el cumplimiento, sino que también tiene la obligación de hacerlo, puesto que, como lo señala el autor Delgadillo Gutiérrez, esta afirmación encuentra su sustento en dos aspectos relevantes, es decir, la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo, situación que se expondrá a continuación:

“Con relación al primer aspecto encontramos que, como ha sido reconocido por la Suprema Corte, el crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que el Estado necesita para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería aparejado,

como consecuencia, la falta de equidad de la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan, frente a los que no lo hacen.

“El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, no puede renunciar a ese derecho, a costa de violar la ley.”⁵¹

De esta forma encontramos que, de acuerdo con el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación, solo se tendrán cuarenta y cinco días, contados a partir del día siguiente a aquel en que surtió efectos la notificación correspondiente, cuando la autoridad fiscal ha determinado las Contribuciones omitidas, así como los demás créditos fiscales para pagarlos o garantizarlos junto con sus Accesorios.

Cuando se presenta esta situación, se dará paso al Procedimiento Administrativo de Ejecución con el objeto de coaccionar al contribuyente para que cumpla con el pago del crédito fiscal. Es por ello que a continuación, entraremos al estudio de este procedimiento característico de la materia.

⁵¹ Ibidem. Pág. 106.

CAPÍTULO III

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

1. CONCEPTO

De acuerdo con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, las Contribuciones se causan conforme se actualizan los supuestos jurídicos o de hecho, previstos por las leyes aplicables a la materia, durante el lapso en que éstos ocurran. Tales Contribuciones serán determinadas por los particulares, según los preceptos vigentes, salvo disposición en contrario, en el momento de su causación, teniendo en cuenta que las normas de procedimiento que surgieren con posterioridad al hecho, también les serán aplicables.

Si el contribuyente no llega a cumplir con sus obligaciones, o lo hace en forma parcial dentro del plazo fijado, las autoridades tendrán el derecho-obligación de ejercer sus facultades, atendiendo al texto del artículo 42 del Código Fiscal, cuando hablábamos de las Formas de Fiscalización, para poder determinar el monto de las Contribuciones omitidas, las cuales deberán ser pagadas o garantizadas junto con sus Accesorios dentro de los cuarenta y cinco días posteriores a la fecha en que surta efectos su notificación, como se puede ver en el cuerpo del numerario 65 del mismo Código Fiscal.

De esta forma, cuando el particular determinó y cubrió el pago de las Contribuciones que le corresponden en los plazos señalados, o bien, dentro del lapso temporal ya señalado, siguiente a la fecha de notificación de los créditos que determinó la autoridad competente, entonces concluye el Proceso de Fiscalización. En caso contrario, si el contribuyente no pagó o garantizó el

crédito fiscal de que se trate, es de esta manera que la autoridad podrá hacer uso de su facultad económica coactiva, es decir, que se dará paso al Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Podemos definir al mencionado procedimiento como, aquel procedimiento establecido en Ley, mediante el cual, las autoridades hacendarias hacen efectivos los créditos fiscales exigibles, que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos establecidos.

Al quedar precisado qué es el Procedimiento Administrativo de Ejecución, abordaremos rápidamente, lo relativo a la posible violación de los artículos 14 y 17 Constitucionales, al momento de instaurarse el procedimiento fiscal antes referido, ya que en éste, la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones, etc., a los contribuyentes sin seguir un juicio ante un tribunal previamente establecido, por lo que se podría considerar que el sujeto activo se hace de esta forma, justicia por sí misma.

Por lo que, el autor que consultamos a continuación, nos menciona que: ***“En particular, el criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.”¹***

Asimismo, el jurista antes mencionado, nos aporta otra opinión al respecto: ***“La doctrina del Derecho Administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la***

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 5ta. Reimpresión de la 3ra. edición. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México, 1995. Pág. 162.

“Ejecutoriedad del Acto Administrativo”. En efecto, si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.”²

De esta manera, podemos considerar que el mencionado Procedimiento Administrativo de Ejecución, no transgrede a los preceptos Constitucionales anteriormente señalados, puesto que al estar estructuralmente definido éste, desde el inicio hasta la conclusión del mismo, independientemente en lo que se refiere a la legalidad y validez de su prosecución, no debemos perder de vista que, su fin último, es el de determinar y recaudar aquellos créditos fiscales que no han sido pagados voluntariamente por los contribuyentes, para poder sufragar el Gasto Público, esto es, cubrir las necesidades concernientes al sustento del Estado Mexicano.

Para complementar lo anterior, nos apoyaremos en lo establecido por el precepto 145 del Código Fiscal de la Federación, que nos dice que las autoridades de la materia podrán exigir el pago de los créditos fiscales que no se hayan pagado o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento fiscal que nos ocupa.

² Ibidem. Págs. 162 y 163.

Para efectos de reforzar lo anterior, citaremos a continuación, la tesis jurisprudencial, que nos dice al respecto lo siguiente:

Séptima Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: 35 Sexta Parte

Página: 33

EJECUCION, PROCEDIMIENTO DE. Conforme a los artículos 108, 110 y relativos del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento de ejecución no puede iniciarse legalmente sin haber notificado previamente al deudor el fincamiento del crédito, dándole a conocer los motivos y fundamentos legales del mismo. Pues sólo es lícito acudir al procedimiento de ejecución cuando el causante no haya hecho voluntariamente el pago, después de haberle sido notificado el crédito. De lo contrario, se le violan las garantías de audiencia y de debida fundamentación y motivación, si se le obliga a pagar el crédito o a impugnar su fincamiento, con el peso de secuestro, clausuras o medidas semejantes, sin haberle dado oportunidad previa de hacer el pago o de impugnarlo, garantizando el interés fiscal, pero sin la carga necesaria de un secuestro o una clausura, ni de gastos de ejecución.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Precedentes

Amparo en revisión RA-2734/71. Mexofina, S. A. de C. V. 22 de noviembre de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

En cuanto a los conceptos de este procedimiento, citaremos primeramente a los juristas Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, quienes en su obra nos dicen lo siguiente: **“...el procedimiento económico**

coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.”³

Los autores Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, nos siguen aportando más criterios al respecto, y de esta forma tenemos que también se considera como **“la actividad administrativa que desarrolla el Estado para hacer efectivos en vía de ejecución forzosa, los créditos fiscales a su favor.”⁴** Siguiendo con lo mismo, también nos dicen que **“es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad.”⁵**

Después de haber visto los diferentes conceptos, con relación al Procedimiento Administrativo de Ejecución, toca el turno de aportar uno más, para lo cual empezaremos diciendo que, se trata de la vía jurídico administrativa, por medio de la cual la autoridad fiscal obtiene de forma coercitiva, aquellos créditos que el contribuyente dejó de pagar dentro de los plazos previstos por la ley.

2. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION

Como todo procedimiento jurídico, el Procedimiento Administrativo de Ejecución cuenta con diferentes etapas al instaurarse éste, y dado que en el presente trabajo de investigación, hemos tratado de ir exponiendo las bases

³ Quintana Valtierra, Jesús y *et.al.* Derecho tributario Mexicano. 1ra. reimpresión. Editorial Trillas S.A de C.V. México, 1991. Págs. 200 y 201.

⁴ *Idem.* Pág. 200.

⁵ *Idem.* Pág. 200.

necesarias, para poder manifestar claramente la propuesta de tesis, en su debido momento, creemos que es necesario señalar lo referente a las distintas etapas que constituyen al ya mencionado procedimiento, dentro de las cuales podemos considerar al mandamiento de ejecución, el requerimiento de pago, el embargo y el remate, situación por la cual comenzaremos con el desarrollo de éstas últimas.

2.1 Mandamiento de ejecución

Esta etapa se encuentra dentro de los llamados actos de iniciación, los cuales tienen por finalidad, el requerir al contribuyente para que cubra los créditos fiscales que no haya pagado dentro de los plazos previstos por la ley.

Tenemos que el mandamiento de ejecución, es el acto mediante el cual, se autoriza a los ejecutores a realizar el Procedimiento Administrativo de Ejecución, es decir, se trata del acto de autoridad debidamente fundado y motivado que da origen a dicho procedimiento.

Si el sujeto pasivo no ha cumplido con el pago de las Contribuciones debidas o no las garantiza, entonces la autoridad fiscal determinará el monto de éstas, para notificar de este asunto al deudor, quien tiene un plazo de cuarenta y cinco días contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, para cubrir dicho crédito, después de los cuales si aún no ha pagado, se da paso a la exigibilidad del crédito fiscal a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, en donde la autoridad competente emite el mandamiento de ejecución respectivo, que a su vez, también da lugar al requerimiento de pago correspondiente.

Los juristas Quintana Valtierra y Rojas Yáñez, nos mencionan que: ***“La autoridad recaudadora en la que se encuentre radicado el crédito procederá a dictar la resolución que se conoce con el nombre de***

mandamiento de ejecución, en la que ordenará que se requiera al deudor para que efectúe el pago en la misma diligencia de requerimiento, con el apercibimiento que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios. Dichos accesorios están constituidos por los vencimientos que vayan ocurriendo durante el procedimiento administrativo de ejecución, los gastos de ejecución, los recargos y las multas.

“Si la exigibilidad del crédito se origina en una cesación de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, porque el deudor dejó de cubrir alguna de éstas, se ordena el requerimiento, apercibido que de no hacerlo se le embargarán bienes suficientes para hacer efectivo el crédito fiscal y sus accesorios.”⁶

2.2 Requerimiento de pago

Este requerimiento de pago, también forma parte de los actos de iniciación, puesto que, como ya se vio en el punto anterior, éste va implícito en el mandamiento de ejecución, toda vez que debe ser notificado de acuerdo con lo que señala el precepto 134, en su fracción I, del código de la materia, y que establece que las notificaciones de los Actos Administrativos se llevarán a cabo según los siguientes supuestos:

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

El procedimiento de notificación, de acuerdo a lo señalado por la fracción I, del artículo antes mencionado, y revisando el contenido del precepto 135 del

⁶ Ibidem. Pág. 205.

código de la materia, encontramos que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas, y al practicarlas se deberá proporcionar al interesado una copia del Acto Administrativo de que se trate. Cuando la autoridad fiscal notifique directamente, se señalará la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia, pero si ésta se niega a proporcionar tales datos, ello se hará constar en el acta de notificación.

Siguiendo esta misma línea, el numeral 137 del Código Fiscal, nos dice que, cuando la notificación se practique personalmente, pero no se encuentre al interesado, entonces el notificador procederá a dejar citatorio en el domicilio, para que el particular, espere al notificador a una hora fija del día hábil siguiente. Cuando el interesado o su representante legal no acatan tales señalamientos, se practicará la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio, o en su defecto, con un vecino. En el supuesto de que éstos últimos se negaren a recibir la notificación, ésta será por medio de instructivo, el cual se fijará en un lugar visible de dicho domicilio, pegado en una puerta del inmueble por ejemplo, así tenemos que, dicha situación deberá ser asentada por el notificador en un acta circunstanciada, para rendir cuentas al jefe de la oficina exactora.

Siguiendo con los autores antes citados, tenemos que al respecto nos comentan que: ***“El requerimiento es un acto necesario, cuyo objeto consiste en el cumplimiento de una carga procesal. Asimismo, es considerado un acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario la iniciación del procedimiento administrativo de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor, y que no ha sido cumplido de forma voluntaria por el deudor.”***⁷

⁷ Ibidem. Pág. 206

2.3 Embargo

Tenemos que el embargo forma parte de los actos de desarrollo, los cuales podemos entenderlos según la obra de los juristas citados con antelación como: ***“los actos procedimentales encaminados a conseguir el desenvolvimiento del procedimiento, conduciéndolo hacia la consecución del resultado que con el mismo se pretende y formándolo materialmente.”***⁸

Por lo que respecta a esta etapa del procedimiento fiscal, el autor Delgadillo Gutiérrez nos comenta lo siguiente: ***“La falta de pago de un crédito fiscal en el momento en que el deudor es requerido por el ejecutor de Hacienda, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de notificaciones.”***⁹

Según lo establecido por el artículo 155 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que los sujetos del embargo son el deudor o en su ausencia la persona con quien se entienda la diligencia; los testigos, quienes serán nombrados por el deudor o ante su negativa por el ejecutor; y la persona autorizada por la autoridad para llevar a cabo la diligencia, es decir, el ejecutor.

De esta forma, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor, y se identificará ante la persona con quien

⁸ *Ibidem*. Págs. 208 y 209.

⁹ *Ibidem*. Pág. 163.

se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, para lo cual deberá llevarse ésta bajo las condiciones y formalidades del artículo 137 del mismo código.

En relación con el tema de la notificación, tenemos que la tesis jurisprudencial que sigue, también nos da la pauta al establecer las condiciones en que ésta se debe llevar a cabo, en este caso se refiere cuando el notificador se constituye en el domicilio de una persona moral.

Séptima Epoca

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Informe 1986

Parte: Parte III

Página: 384

NOTIFICACION EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION. Tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, el notificador al constituirse en el domicilio de una persona moral y no encontrar a su representante, debe dejar citatorio para el día siguiente a hora fija y si al constituirse nuevamente no lo encuentra, debe hacer constar esa circunstancia para que pueda practicar la notificación con la persona que se encuentre, pues sólo si se cumple con los requisitos que señala el artículo 137 del Código fiscal de la Federación.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO

Precedentes

Amparo directo 500/86. Centro de Calculo Electrónico, S. A. 17 de octubre de 1986. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe García Cárdenas.

Al llevarse a cabo la diligencia, encontramos que, según el último párrafo del artículo 155 del Código Fiscal, el deudor podrá nombrar a dos testigos para

que lo asistan durante el tiempo en que ésta se practique, pero si no lo hiciere así o aquéllos se negaren a firmar al finalizar la diligencia, entonces el ejecutor levantará un acta circunstanciada para dejar constancia de tal situación, así como de todos los hechos que se susciten durante ésta.

Además, la persona con quien se practique la diligencia también podrá designar o señalar los bienes con los cuales pretenda cubrir los créditos adeudados, pero siempre y cuando respete el orden previsto en el numeral 155 ya mencionado, y que nos dice:

“La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

“I. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios;

“II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, Estados y Municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia;

“III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores,
y

“IV. Bienes inmuebles.”

No obstante lo anterior, si el deudor se negare a seguir el orden antes vertido o los bienes no fueren los suficientes como para cubrir el crédito fiscal; si éstos se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora; si dichos bienes reportan cualquier gravamen ya sea real o algún embargo anterior; o se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o bien de materias primas inflamables, entonces el ejecutor se encargará de señalar bienes, sin sujetarse a lo establecido por el artículo 155 del código de la materia.

Sin embargo, la misma legislación fiscal hace referencia de los bienes, que por su misma naturaleza son inembargables, y que están enumerados en el texto del precepto 157 del código en comento, el cual contempla lo siguiente:

- “I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares;***
- “II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor;***
- “III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor;***
- “IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados;***
- “V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes;***
- “VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras;***
- “VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste;***
- “VIII. Los derechos de uso o de habitación;***
- “IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad;***
- “X. Los sueldos y salarios;***
- “XI. Las pensiones de cualquier tipo; y***
- “XII. Los ejidos.”***

Además de lo anterior, según lo establecido en el precepto 154 del código de la materia, tenemos que existe la posibilidad, de que la oficina exactora considere, que los bienes embargados no son suficientes, en lo referente al monto de su cuantía, para cumplir con su propósito, y por esta razón, se podrá ampliar o incrementar el embargo en cualquier momento del Procedimiento Administrativo de Ejecución.

Haciendo un pequeño paréntesis, tenemos que además del tipo de embargo que estamos tratando en este apartado, existen otros diversos, de acuerdo a los siguientes casos que nos comenta el jurista Delgadillo Gutiérrez:

“Embargo administrativo a solicitud del deudor a efecto de garantizar un crédito fiscal, previsto en el artículo 141 fracción V del Código Fiscal de la Federación.

“Embargo precautorio, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes, o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. Este embargo no puede subsistir más de un año puesto que se realiza sin que exista un crédito, por lo que en ese plazo la autoridad deberá determinarlo a fin de que el embargo precautorio se convierta en definitivo y se continúe el procedimiento. De esta forma, tenemos que el embargo precautorio está contemplado en el artículo 145 del código en mención.

“Embargo de bienes ilegalmente introducidos al país; que en sentido estricto se debe denominar secuestro, ya que se sustraen al particular para asegurar su control. Se encuentra regulado en los artículos 44 fracción II y 152 párrafo III del Código Fiscal.”¹⁰

En lo que respecta a la custodia de los bienes, ésta se delega generalmente a personas distintas a la del deudor, no obstante que, éste último también puede ser nombrado para cumplir con dicha función. De esta forma, tenemos que tal persona adquiere la calidad de depositario, quien para efectos de la materia, se le nombra como Interventor con Cargo a la Caja, cuando el bien embargado es una negociación de tipo comercial, industrial o agrícola; y de Administrador, cuando el objeto embargado sea un bien raíz. Ahora bien, en

¹⁰ Ibidem. Pág. 164.

términos del artículo 153 del Código Fiscal de la Federación, los Jefes de las Oficinas Ejecutoras serán quienes hagan el referido nombramiento bajo su responsabilidad, así como la libre remoción de los depositarios antes señalados.

Por lo que respecta a las facultades y obligaciones del Interventor con Cargo a al Caja, tenemos que, éste último **“...después de separar las cantidades correspondientes a salarios y demás créditos preferentes, deberá retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero entregarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación. Asimismo, cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.**

“Si dichas medidas no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o se procederá a enajenar la negociación (art. 165 del Código Fiscal de la Federación).”¹¹

Tenemos que los autores anteriormente citados, nos comentan lo relativo a las facultades y obligaciones del Interventor Administrador, y nos dicen que éste **“...tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistirse de estas**

¹¹ Quintana Valtierra, Jesús y et.al. Ibidem. Págs. 211 y 212.

últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue convenientes, revocar lo otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

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

“Cuando se trate de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio (art. 166 del Código Fiscal de la Federación).”¹²

En lo concerniente a las obligaciones del Interventor Administrador, tenemos que el numeral 167 del código de la materia, nos dice que éstas son las siguientes:

**“I. Rendir cuentas mensuales comprobadas a al oficina ejecutora, y
“II. Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.”**

Siguiendo el contenido del artículo anterior, añadiremos que el Interventor Administrador, estará imposibilitado para enajenar los bienes del activo fijo.

¹² Idem. Pág. 212.

Además cabe señalar que, de acuerdo con el artículo 168 del código fiscal, el nombramiento del Interventor Administrador deberá anotarse en el Registro Público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

Por lo que respecta a la Asamblea y Administración de la Sociedad, el precepto 169 del código en comento, nos dice que podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el Interventor Administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. Asimismo, el Interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.

En el caso de que la negociación que se pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará, no obstante lo anterior, al nuevo Interventor, quien también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. Cuando se haga la designación o cambio del Interventor, se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones, tal y como se puede apreciar, en el artículo 170 del Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que la intervención se levantará, según el artículo 171 del código en uso, cuando el crédito fiscal se haya satisfecho, o cuando se haya enajenado la negociación de conformidad al Código Fiscal. Para tales casos la Oficina Ejecutora comunicará el hecho al Registro Público que corresponda para que se cancele la inscripción que corresponda.

Cabe mencionar que, las autoridades fiscales podrán enajenar la negociación intervenida, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año,

en cuyo caso, el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

2.4 Remate

Dentro de los llamados actos de desarrollo, también encontramos al remate, el cual, tiene su razón de existir para satisfacer la falta de pago voluntario del crédito fiscal, al obtener el mejor precio de los bienes embargados, en lo que se conoce como subasta pública o almoneda, que es una parte necesaria en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, en donde, a través de la enajenación forzosa de los bienes antes señalados, se pretende cubrir la deuda fiscal.

La subasta pública encuentra su fundamento jurídico en el artículo 174 del Código Fiscal de la Federación, al expresarnos que toda enajenación se hará en subasta pública, la cual se llevará a cabo en el local de la Oficina Ejecutora.

De esta forma, encontramos que la enajenación de los bienes embargados procederá, de acuerdo a lo establecido en las diversas fracciones del precepto 173 del código de la materia, que nos dicen:

“I. A partir del día siguiente a aquel en que se hubiere fijado la base en los términos del artículo 175 de este código;

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

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

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

Para efectos de determinar la base para enajenación de los bienes embargados, encontramos que, en primer lugar, las partes, es decir, la oficina ejecutora y el contribuyente embargado, después de la diligencia de embargo, tienen seis días para fijar el precio de aquéllos, situación que si es convenida por ambas partes, entonces se levantará acta circunstanciada firmada por ellos, así como por dos testigos.

Si en caso contrario, las partes no llegan a un acuerdo después de los seis días ya mencionados, la Oficina Ejecutora nombrará a un valuador, el cual puede provenir de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, o de una institución de crédito, o bien, puede tratarse de un perito valuador o un corredor público. Así las cosas, al estar listo dicho avalúo, se le hará del conocimiento de éste al contribuyente embargado, notificándolo personalmente.

En caso de que el contribuyente embargado, esté inconforme con tal avalúo, entonces podrá interponer el recurso de revocación dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación, así se establece en el segundo párrafo del artículo 175 del código en comento.

De esta manera, el contribuyente embargado tiene que presentar a su perito valuador, para que éste a su vez rinda su dictamen dentro de los plazos que se mencionan a continuación: si se trata de bienes muebles, tendrá diez días para presentarlo, veinte días cuando se refiere a bienes inmuebles y treinta si son negociaciones, todos estos a partir de la fecha de aceptación del cargo. Estos supuestos se encuentran establecidos en el párrafo quinto del artículo inmediato anterior.

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

En lo referente a la convocatoria para el remate de los bienes embargados, tenemos que, según el numeral 176 del código en uso, ésta debe realizarse al día siguiente de haber quedado firme el avalúo, para que tenga verificativo dentro de los treinta días siguientes. Asimismo, la publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.

Dicha convocatoria se ubicará en el sitio visible y usual de la oficina ejecutora, así como en los lugares públicos que considere convenientes.

En el caso de que el valor de los bienes, exceda de la cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica, correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria referida, se publicará en uno de los periódicos de mayor circulación de la entidad federativa en que resida la autoridad ejecutora, dos veces con un intervalo de siete días. La última publicación se hará cuando menos se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate.

Cuando se hace la convocatoria se debe mencionar la postura legal aplicable al caso concreto, la cual, de acuerdo con el precepto 179 del Código Fiscal, es aquella que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Se tiene que describir la mercancía u objeto de remate, en qué lugar se encuentra, así como su calidad y estado (si es nuevo o seminuevo).

De esta forma, los postores harán sus ofertas o posturas a través de un oficio, el cual debe contener según el artículo 182 del código de la materia los siguientes datos: tratándose de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del Registro Federal de Contribuyentes; cuando se trate de personas morales, el nombre o razón social,

la fecha de constitución, la clave del Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio social; y en ambos casos la cantidad que ofrezca y la forma de pago.

Tenemos que el artículo 181 del Código Fiscal de la Federación, nos dice que: ***“Al escrito en que se haga la postura se acompañará necesariamente un certificado de depósito por el diez por ciento, cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto...”***

Asimismo, la calificación de las posturas se hará en los términos que establece el numeral 183 del código en mención, y que nos dice que el día y hora fijados para el remate, se deberán presentar los postores, para que el jefe de la oficina ejecutora manifieste qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos, hasta que la mejor postura ya no sea superada.

También nos señala que en la última puja, cuando se hagan dos o más posturas con una oferta igual entre éstas, entonces el jefe de la oficina ejecutora la designará echándolo a la suerte.

Siguiendo la misma línea, tenemos que se podrán llevar a cabo dos subastas, con quince días de diferencia entre una y otra, situación que se puede observar en el texto del artículo 191 del Código Fiscal de la Federación, es decir, cuando no se haya fincado el remate en la primera almoneda. Además, la publicación de la convocatoria se realizará solo por una vez, y la base para el remate para la segunda almoneda se reducirá un 20% de la señalada para la primera, determinándose así la nueva postura legal.

Se menciona que en caso de que en la segunda almoneda no se fincare el remate, se entenderá que el bien fue enajenado por el 50% del valor de

avalúo, aceptándose como dación en pago, para que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo.

De acuerdo con el texto del artículo 185 del código de la materia, al ser fincado el remate de los bienes muebles, se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras.

Tan pronto se cumpla con lo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, esto último, atendiendo a lo establecido al precepto 29-A del código en comento, apercibido de que en caso contrario, la autoridad ejecutora emitirá el documento respectivo en su rebeldía.

Posteriormente se le hará entrega de los bienes adjudicados, así como de la documentación correspondiente al adquirente, quien deberá tomar posesión de éstos desde el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, porque de no hacerlo, se empezarán a generar derechos de almacenamiento a partir del día siguiente.

También encontramos, que los bienes embargados pueden ser enajenados fuera de remate, según lo estipulado por el artículo 192, que nos señala que esto sucederá cuando:

“1. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados;

“II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación, y

“III. Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.”

Refiriéndonos específicamente a la fracción I, del artículo inmediato anterior, tenemos que la siguiente tesis jurisprudencial, apoya lo que se expresa en éste, al decirnos lo que se cita a continuación:

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Parte: CIV

Página: 1177

REMATES FISCALES. Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer el pago de las cantidades reclamadas, de los vencimientos ocurridos y de los gastos de ejecución; pero una vez fincado el remate, se extingue el derecho del ejecutado para obtener el levantamiento, del embargo, mediante el pago de esa cantidad, puesto que el fincamiento constituye un derecho en favor del adquirente de los bienes, y no puede quedar sujeto a la voluntad de las partes en el procedimiento de ejecución. Si el ejecutado solicitó una prórroga para el pago de su adeudo, con anterioridad a la celebración de la almoneda, pero por no existir ningún acuerdo sobre suspensión del procedimiento, se llevó el remate y se fincó en favor de una persona, y después fue cuando el Departamento del Impuesto sobre el Timbre y sobre Capitales, concedió la prórroga solicitada, no existía ya la posibilidad de anular el remate que había creado derechos en favor de un tercero y se volvió nugatorio el beneficio de la prórroga; pero no por esto puede el Tribunal Fiscal de la Federación, sin basarse en ley alguna, establecer la nulidad del remate y de la aprobación que del mismo hizo la Procuraduría Fiscal de la Federación, y el fallo del Tribunal Fiscal, es violatorio de los

artículos 127 y 34 del Código Fiscal de la Federación, y por ende de la garantía de exacta aplicación de la Ley, que otorga el artículo 14 constitucional.

Precedentes

Amparo administrativo en revisión 662/49. Alvarez E. Lorenzo. 3 de mayo de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Relator: Nicéforo Guerrero.

En cuanto al orden de aplicación del producto de la venta de bienes, el artículo 194, nos dice: ***“El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este código.”***

El precepto número 20 antes señalado, menciona al respecto, en el apartado relativo a la forma de aplicación de los pagos, en donde éstos se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre y cuando, se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, dándoles prioridad a los accesorios en el siguiente orden:

“I. Gastos de ejecución;

“II. Recargos;

“III. Multas, y

“IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código.”

Si después de cubierto el crédito fiscal, el contribuyente tiene saldo a favor, dicho excedente se le entregará al contribuyente embargado, salvo que exista orden de autoridad competente, o que el mismo contribuyente manifieste por escrito, que se entregue total o parcialmente ese saldo a un tercero. Esto último, tiene su fundamento en el numeral 196 del código de la materia.

Por último, y a manera de mención, para no dejar de contemplar lo relativo a los diversos actos, en los que se ha venido dividiendo o clasificando a las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución, llámese actos de iniciación, de desarrollo y actos de conclusión, diremos que estos últimos, según lo citan los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez son: ***“los que tienen por función poner fin al procedimiento administrativo de ejecución.”***¹³, en donde se hace la aplicación del producto obtenido de la venta forzosa de los bienes embargados al sujeto pasivo, al adeudo o crédito fiscal pendiente por cubrirse.

¹³ Ibidem. Pág.222.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS JURÍDICO AL ARTÍCULO 150, EN SU PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. Fines de las contribuciones

El fin primordial de la recaudación de las diversas Contribuciones, es la de satisfacer al Gasto Público, situación que se desprende del texto del artículo 31, fracción IV Constitucional, para que de esta forma el Estado, pueda cubrir todos los rubros que le son propios, para poder llevar a cabo su administración gubernamental, concretamente en los servicios públicos que aporta a los gobernados.

Recordemos que esto último, ya se había tratado superficialmente con anterioridad, en lo relativo al principio del destino de las Contribuciones, y es precisamente el momento, en el que podemos profundizar un poco más al respecto, con la ayuda de las diversas fuentes que aquí se presentan.

Pero antes de seguir avanzando con esta exposición, sentimos que es necesario abordar lo referente al tema del Gasto Público, con el propósito de obtener una visión más clara de lo que aquí se está tratando.

Y dado que, en nuestra legislación vigente, incluyendo a la Carta Magna de nuestro país, no existe un concepto establecido de dicho gasto, encontramos pues que, el jurista Raúl Rodríguez Lobato, nos aporta el siguiente criterio de lo que se puede entender por Gasto Público, y que dice así: ***“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.”¹

Esto último, se desprende de la conjunción de varias características a saber, y que también nos la da a conocer el autor antes citado, aspectos que se comentarán a continuación.

A) Que la erogación sea hecha a través de la administración pública. Nos menciona que, con base a los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV, solo existe la obligación de pagar las Contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, es decir, las suficientes como para sufragar al Gasto Público, en virtud del presupuesto de egresos, el cual contemplará las erogaciones, que se llevarán a cabo en la Administración Activa o Centralizada de la Federación.

B) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la Administración Activa de la Federación. Este punto, trata no sólo lo relativo a la investigación por parte del Congreso de la Unión, en cuanto a que, si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto, sino que también se revisará dicha actividad a la determinación y justificación de los gastos hechos, así como a las responsabilidades a que hubiere lugar, es decir, que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión, y el funcionario que lo autorizó quedará sujeto a las responsabilidades respectivas.

C) Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos. Al respecto tenemos que, según lo previsto en el artículo 126 Constitucional, no basta que el gasto se haga a través de la Administración Activa, para cubrir las

¹ Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Harla. México, 1986. Pág. 105.

necesidades requeridas para cumplir con su función, sino que es prioritario también, el hecho de que el renglón correspondiente, se encuentre incluido en el Presupuesto de Egresos.

D) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Consecutivamente, encontramos que el renglón respectivo que prevé un gasto, debe contar con la asignación correspondiente en el presupuesto que nos ocupa, ya que, se trata de un sistema rígido que está incorporado a éste, no permite pago alguno ajeno o en exceso de lo que está comprendido en él o señalado en ley posterior.

Podemos apoyar esto último, con el propósito de dejar claro, qué debe entenderse por Gastos Públicos, con las tesis jurisprudenciales que a continuación se citan:

Quinta Epoca

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXXVI

Página: 649

GASTOS PUBLICOS, CUALES LO SON. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Amparo administrativo en revisión 311/43.- Domínguez Peón Alvaro.- 7 de abril de 1943.- Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Alfonso Francisco Ramírez. Relator: Gabino Fraga.

Séptima Epoca

Instancia: Sala Auxiliar

Fuente: Informe 1969

Parte: Parte II

Página: 25

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de egresos de la federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etc. el "gasto público", y doctrina y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los Servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones publicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la constitución general de la constitución general de la República estatuye que el Congreso de la unión se reunirá el 1ro. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma carta fundamental de la nación prescribe que el congreso de la unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto: y el texto 126 de la citada ley suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no este comprendido en el

presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el presupuesto de egresos de la federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto esta destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función publica, por ser una actividad que constituye una atribución del estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función publica especifica o general, a través de la erogación que realice la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, esta prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el congreso de la unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la carta general de la República.

Precedentes

Amparo en revisión 529/62. Transportes de Carga Modelo, S. A. 28 de marzo de 1969. 5 votos. Ponente Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 2494/62. Carlos Maciel Espinosa y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1528/62. Jose Cardona Saldaña y Coagraviados. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1553/62. Autotransportes Orendain, S. A. de C. V. 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 1668/61. Enrique Contreras Valladares y Coagraviados: 10 de abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 8720/61. Ramón Bascos Olivella. 10 de

abril de 1969. 5 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 325/60. Autotransportes "La Piedad de Cabadas, S. C. L. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Delfino Solano Yañez. Amparo en revisión 5136/58. Mariano López Vargas. 10 de abril de 1969. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: José Chanez Nieto. Amparo en revisión 5672/58. Industrias Metálicas Monterrey, S. A. 18 de abril de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: José Chanes Nieto. Amparo en revisión 4329/58. Jesús G. Serna Uribe. 6 de mayo de 1969. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Felipe Canudas Oreza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

Después de haber visto los diferentes criterios, podemos destacar que el Gasto Público, se debe regir necesariamente por el Presupuesto de Egresos de la Federación, en virtud de que sólo así se podrá considerar como tal a dichos gastos, es decir, que no perderá su carácter público ni su naturaleza Constitucional por esta razón, dado que, se trata de enfocar la utilización de los recursos obtenidos de la recaudación por parte del fisco, para que de esta manera, el Estado cumpla con la satisfacción de las necesidades colectivas.

Es de esta forma como retomamos el tema, al decir, que el fin de las Contribuciones, es el de sufragar al Gasto Público, con todo lo que va implícito en este aspecto tan relevante para la vida de todo Estado, puesto que a final de cuentas, el objetivo que motivó a la creación o establecimiento, de las Contribuciones ahora existentes, es precisamente el de hacerse de los recursos suficientes para cubrir el rubro relativo al Gasto Público.

Y como se menciona en la tesis jurisprudencial inmediata anterior, el Congreso de la Unión, debe examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios, con base a las exigencias

requeridas para el sostenimiento de la Nación, apoyándose de la facultad que se le otorga por los artículos 65, fracción III, y 73, en su fracción VII, Constitucional, éste último, con motivo de crear nuevas Contribuciones, y así sufragar al Gasto Público, el cual, como ya se ha venido exponiendo, será destinado a cubrir los egresos correspondientes, para que el Estado brinde los servicios públicos a los gobernados, entendiéndose por estos servicios, a las actividades administrativas que suponen la intervención estatal, para asegurar la satisfacción de las necesidades públicas. De esta manera podemos mencionar, como alguna de estas actividades, las encaminadas a los rubros de la seguridad pública, la salud pública, o el relativo a la educación pública, por ejemplo.

1.1 Violación al artículo 31 fracción IV Constitucional

Citaremos lo que nos dice este precepto Constitucional, el cual reza así: ***“Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”***

En contraste podemos citar también, al artículo 150, en su penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, que dice: ***“Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.”***

Así nos encontramos, que la violación antes señalada al numeral de la Constitución General, se puede considerar como una anticonstitucionalidad, misma que radica en la desviación de los recursos o ingresos obtenidos por el fisco en materia de Gastos de Ejecución, los cuales son clasificados como

Accesorios de las Contribuciones, para destinarlos a fines diversos, de aquel que está plasmado en la Carta Suprema, es decir, diferentes de lo que es el Gasto Público, formulándose de esta manera la anticonstitucionalidad referida.

Por otro lado, con la intención de dejar lo más claro posible, todo lo referente a la naturaleza de tal violación, en cuestión de terminología jurídica, suponemos que es prudente el diferenciar, lo que debe entenderse por inconstitucionalidad y por anticonstitucionalidad, ya que, desde que se planteó el proyecto de tesis, así como también se mencionó en la parte introductoria del presente trabajo de investigación, se llegó a la conclusión primaria de que estamos hablando de una anticonstitucionalidad por parte del artículo 150, en el penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, con respecto al precepto 31, fracción IV, Constitucional.

Lo anterior se desprende del dicho del maestro Burgoa Orihuela, quien en su diccionario Constitucional, nos señala los parámetros que diferencian a tales términos, esto es; por principio tenemos que, atendiendo a los prefijos de ambas palabras, encontramos que "in" describe o implica una negación, y por esta razón, al mencionar la inconstitucionalidad de un acto de autoridad, de una ley o de un artículo en concreto, tenemos que, esto se refiere a que cualquiera de esos supuestos, no se llevaron a cabo conforme a la Constitución Política General.

Por lo que toca a la anticonstitucionalidad, tenemos que el prefijo "anti" denota una contradicción, es decir, algo que está o va en contra de la Carta Magna, aplicándolo de esta forma al caso concreto que nos ocupa en este trabajo. Término constitucional que, como podemos ver, puede aplicarse al tema que estamos tratando, en virtud de que el artículo 150, en su penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, al decretar que los Gastos de Ejecución se destinen a otro fin distinto, al señalado en la Constitución Política General de nuestro país, entraña una oposición abierta, manifiesta e indudable

de algún acto o ley en contra de la Constitución, según las palabras del renombrado constitucionalista mexicano, al explicarnos qué se debe entender por la palabra anticonstitucional.

Sin embargo, el mismo constitucionalista, con el ánimo de aclarar la diferencia existente, entre ambos términos, nos dice que la inconstitucionalidad llega a convertirse a su vez en una anticonstitucionalidad, esto es, como si se tratara de algo en proceso de desarrollo; en otras palabras, podríamos decir que, el acto de autoridad, la ley o un artículo en específico, nacen viciados a la vida jurídica, y sus efectos transgreden de tal forma a las esferas jurídicas de los gobernados, que éstos primeros degeneran de algo inconstitucional hasta llegar a adquirir la calidad de anticonstitucional.

1.2 Violación al artículo 2° último párrafo del Código Fiscal de la Federación

Citaremos al referido artículo del código de la materia, el cual nos dice lo siguiente: ***“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.”***

Precisamente en el texto de este numeral del Código Fiscal, encontramos el fundamento del principio jurídico que, en este caso, también rige en materia de Contribuciones, y que reza así: la suerte de lo principal lo sigue lo accesorio, y es precisamente en este orden de ideas, que nosotros encontramos otra violación, en este supuesto, a una ley federal, y que de acuerdo al tema que estamos tratando en este trabajo de investigación, estamos hablando de que tal violación, es inferida por un precepto que conforma el cuerpo mismo del Código Fiscal de la Federación, esto es, que el artículo 150, penúltimo párrafo del código en comento, está sobrepasando sus

límites en lo que establece el mencionado artículo 2°, en su último párrafo, del mismo ordenamiento.

Lo anterior nos da la posibilidad de aportar más elementos, con el afán de demostrar claramente, el motivo que dio paso a la elaboración de esta tesis, puesto que se trata de una alteración evidente, una contradicción manifiesta entre ambos preceptos, produciendo una incongruencia legal con lo que respecta al espíritu del código, es decir, en relación a lo que nos quiso decir el legislador.

Ya que, durante el desarrollo de esta investigación, hemos dicho que las multas, los recargos, los Gastos de Ejecución y la indemnización, son Accesorios de las Contribuciones, tales como los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos. Es de esta manera que, cuando vemos que el texto del artículo 150, penúltimo párrafo del código en uso, nos dice que, todo lo que se obtenga por concepto de Gastos de Ejecución, se otorgará a las autoridades fiscales federales, para que sea destinado al establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, y al correlacionar esto, con la fracción IV, del artículo 31 Constitucional, que nos señala que todos los mexicanos deberán contribuir para los Gastos Públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, siendo que esto se logra a través de las Contribuciones mencionadas anteriormente, corroboramos fehacientemente que, en verdad estamos frente a una violación al artículo 2°, último párrafo del Código Fiscal de la Federación.

2. PROPUESTA DE MODIFICACION

Hasta este momento se han expuesto los diferentes preceptos Constitucionales y de los ordenamientos legales aplicables a nuestra materia,

así como las tesis jurisprudenciales, criterios doctrinarios necesarios, como algunas apreciaciones personales encaminadas a tratar de explicar satisfactoriamente los diferentes temas que conforman el presente trabajo de investigación, como para poder atrevernos a hacer la siguiente propuesta de modificación.

En virtud de los argumentos aquí vertidos, creemos necesaria la derogación del penúltimo párrafo, correspondiente al artículo 150, del Código Fiscal de la Federación, es decir, de restarle fuerza jurídica a esta parte en específico, con el objeto de subsanar, una de las varias violaciones a la Carta Magna, así como a otros ordenamientos jurídicos que le son subsecuentes, y que en esta ocasión, también se presentó el caso concreto, o sea, al Código Fiscal de la Federación.

Se propone tal medida, por tratarse en primer lugar, de una violación directa al cuerpo legal de la Constitución Política Mexicana, específicamente al artículo 31, en su fracción IV, cuando se desvía el destino constitucional de las Contribuciones a nivel federal, esto es, que no se está enfocando al Gasto Público, como se ha venido sustentando. Estamos hablando también, de que existe una violación a un ordenamiento federal, es decir del Código Fiscal de la Federación, el cual ve transgredido su artículo 2°, en su último párrafo, en donde se ataca a un principio que rige en materia de Contribuciones, concretamente al que establece que la suerte de lo principal lo sigue lo accesorio. Todo lo anterior cobra vigencia, a partir de la existencia del artículo 150, en su penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual es objeto de nuestro análisis, en este trabajo de tesis.

Muy aparejado a lo anterior, tenemos que, si a los mencionados Gastos de Ejecución, se les da el destino señalado en la Carta Magna de nuestro país, se empezarán a canalizar más recursos para cubrir al Gasto Público y en parte, se contribuirá con un argumento más para dejar de crear otros impuestos, ya

que, precisamente las bases que apoyan a esta práctica, es la de obtener mayores ingresos para satisfacer al Gasto Público, por lo que en la actualidad, vemos que la intención por gravar a los productos y servicios, ha dado paso a la propuesta de alcanzar con este fin, incluso a los alimentos y a los medicamentos.

Así las cosas, podríamos decir que, con la presente propuesta de tesis, y con base en los planteamientos que aquí se han expuesto, tenemos una opción para calmar el ánimo de obtener más recursos, afectando de manera palpable a los gobernados, con una reforma fiscal de esta magnitud, esto es, que al encaminar todos los ingresos que se obtengan por concepto de Gastos de Ejecución al Gasto Público, estaríamos hablando de una forma de incrementar esos ingresos, que aseguran ser muy requeridos, aunque en una proporción mínima, sin embargo se pretende aportar con esto que, ya no exista la necesidad de legislar sobre nuevos impuestos que impliquen una carga excesiva para los gobernados, o bien incrementar las tasas o tarifas de los ya existentes.

CONCLUSIONES

PRIMERA. El Derecho Mexicano es dinámico, porque se adecua a las situaciones imperantes en nuestra sociedad, es decir, se adapta a los cambios económicos, culturales y sociales del país; sin embargo, muchos aspectos escapan a su vista, razón por la cual, creemos que se debe invertir mayor tiempo en la actualización de los ordenamientos legales, contando con la participación de todos y cada uno de los profesionistas del Derecho, a través de una colaboración realmente comprometida al proponer modificaciones en la Ley.

SEGUNDA. Los actos de la autoridad fiscal, son actos administrativos, en virtud de que ésta forma parte de la administración pública, a través de la cual, el Estado recauda los recursos monetarios suficientes para el sostenimiento de la Nación, es decir, destinados al gasto público. Pensamos que, con la aplicación exacta de las normas Constitucionales y fiscales, en el Procedimiento Administrativo de Ejecución, concretamente en la utilización de los recursos obtenidos por concepto de gastos de ejecución, se tendrán mejores resultados en la meta de satisfacer al gasto público.

TERCERA. Entendemos a las contribuciones, como la prestación en dinero o en especie, que el Estado exige, a cargo de las personas físicas y morales, para sufragar el gasto público, de acuerdo a los supuestos jurídicos de la materia, contenidos en el Código Fiscal de la Federación. Al respecto, proponemos una aplicación más detallada de las contribuciones, haciendo un análisis minucioso de éstas, para que el Estado obtenga los recursos necesarios para cubrir al gasto público, y no se tenga que legislar para crear otras fuentes recaudatorias.

CUARTA. El nacimiento de la obligación fiscal se da, cuando el sujeto pasivo, realiza las situaciones de hecho o de derecho, previstas en las Leyes Fiscales. De esta manera, creemos que debe existir una obligación, por parte de las autoridades fiscales, al aplicar con mayor apego a la situación real del gobernado, las contribuciones de las que sea sujeto el ente pasivo.

QUINTA. La autoridad fiscal cuenta con varias atribuciones o facultades, para poder cumplir con sus actividades como ente activo, las cuales son de comprobación, de determinación, así como hacer exigible el crédito fiscal. Sin embargo, pensamos que también debe conocer de las necesidades de los gobernados, trabajando sobre supuestos más específicos, ya que, al ser ellos su principal fuente de ingresos, resultaría una mayor participación contributiva.

SEXTA. En las etapas del Procedimiento Administrativo de Ejecución, se encuentran los llamados actos de iniciación, de desarrollo y de conclusión. Los

primeros contemplan al mandamiento de ejecución y al requerimiento de pago; en los actos de desarrollo están el embargo y el remate; y los actos de conclusión, se refieren a la aplicación del producto de la ejecución, al crédito fiscal a cargo del ente pasivo. Consideramos que en esta última etapa del procedimiento de la materia, se deben incluir los recursos obtenidos por concepto de gastos de ejecución, ya que sólo así se podrá aprovechar mejor este rubro, desviado de su destino original, el gasto público.

SEPTIMA. Los fines de las contribuciones, se refieren a satisfacer al gasto público, para que de esta forma, el Estado pueda llevar a cabo sus actividades administrativas, y así, poder brindar los diversos servicios públicos a todos los gobernados. Motivo por el que, señalamos la importancia de canalizar fehacientemente, todas las contribuciones con los accesorios que les corresponden a dicho objetivo, esto es, el gasto público.

OCTAVA. La fracción IV del artículo 31 Constitucional, nos dice: *“Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”*

El artículo 150, en su penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, nos dice: *“Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de*

formación de funcionarios fiscales, salvo que por ley estén destinados a otros fines.”

De acuerdo a los textos de cada numeral, podemos constatar, que existe una anticonstitucionalidad, es decir, una violación manifiesta cometida en contra del precepto Constitucional antes mencionado, por el artículo del Código Fiscal, ya que es, en éste último, en donde se hace la mención del destino previsto para los recursos obtenidos por concepto de gastos de ejecución, esto es, para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar programas de formación de funcionarios fiscales, toda vez que, en el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna nos señala que todo lo que se recaude en materia de contribuciones, será destinado al gasto público, sin añadir algún otro aspecto.

NOVENA. Existe una violación al principio jurídico que nos dice que, la suerte de lo principal lo sigue lo accesorio, y en virtud de que los gastos de ejecución, son accesorios de las contribuciones, concluimos que los ingresos recaudados por concepto de dichos gastos, también deben dirigirse a cubrir al gasto público, y no a otro rubro diferente del señalado en la Constitución Política Mexicana.

DECIMA. Los gastos de ejecución participan de la suerte de las contribuciones, toda vez que estos gastos son accesorios de aquéllas, y por tal motivo creemos que, al utilizar los gastos de ejecución para sufragar en parte al gasto público, se dará una aplicación más acorde con el texto del precepto 31 Constitucional, fracción IV, siendo esto último una razón para no legislar o crear contribuciones

nuevas que afecten tanto a los contribuyentes, con el propósito de sufragar las necesidades del Estado Mexicano, dándonos como resultado final, la propuesta de derogar el penúltimo párrafo, del artículo 150 del Código Fiscal de la Federación.

BIBLIOGRAFIA

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Reimpresión a la 12ª edición. Editorial Themis. México, 1997.

Canasi, José. Derecho Administrativo. Volumen II. Parte especial. Editorial De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1984.

Carrasco Iriarte, Hugo. Derecho Fiscal I. 2ª edición. Iure Editores. México, 2003.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. 5ta. Reimpresión de la 3ª edición. Editorial Limusa S.A. de C.V. México, 1995.

Domínguez Orozco, Jaime. Estudio Práctico sobre la Actualización de Contribuciones y Pago de Recargos. Ediciones Fiscales ISEF, S.A. México, 1991.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. Editorial Mc Graw Hill. México, D.F., 1998.

Galindo Camacho, Miguel. Derecho Administrativo. Tomo I. 2ª edición. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México, D.F., 1997.

García Domínguez, Miguel Angel. Derecho Fiscal - Penal, las Infracciones y las Multas Fiscales. Editorial Porrúa S.A. México, D.F., 1994.

García Vizcaíno, Catalina. Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Parte General. Ediciones Depalma. Buenos Aires, Argentina, 1996.

Linares, Juan Francisco. Derecho Administrativo. Editorial Astrea de Palma. Buenos Aires, Argentina, 1986.

María Diez, Manuel. Derecho Administrativo. Tomo II. Edición Argentina. Editorial Bibliográfica Argentina S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 1965.

María Martín, José y Rodríguez Usé, Guillermo F. Derecho Tributario General. Ediciones De Palma. Buenos Aires, Argentina, 1986.

Margaín Manautou, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª edición. Editorial Porrúa. México, 1997.

Martínez Morales, Rafael I. Derecho Administrativo. 1er. y 2do. cursos. 4ª edición. Editorial Oxford University. México, 2000.

Nava Negrete, Alfonso. Derecho Administrativo Mexicano. Fondo de Cultura Económica. México, 1995.

Olivera Toro, Jorge. Manual de Derecho Administrativo. 7ª edición. Editorial Porrúa. México, D.F., 1997.

Parada Vázquez, Ramón. Derecho Administrativo. Tomo I. Parte general. 11ª edición. Editorial Marcial Pons. Madrid, España, 1999.

Pérez de Ayala, José Luis y et.al. Curso de Derecho Tributario. Editoriales de Derecho Reunidas, S.A. Madrid, España, 1975.

Quintana Valtierra, Jesús y et.al. Derecho Tributario Mexicano. Editorial Trillas S.A. de C.V. México, 1991.

Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª edición. Editorial Harla. México, 1986.

Rodríguez Mejía, Gregorio. Teoría General de las Contribuciones. Editorial Porrúa. México, D.F., 1994.

Sánchez Gómez, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México, 1999.

Sánchez Hernández, Mayolo. Derecho Tributario. 2ª edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, D.F., 1988.

Sánchez León, Gregorio. Derecho Fiscal Mexicano. 9ª edición. Cárdenas Editor y Distribuidor. México, D.F., 1994.

Sánchez Piña, José de Jesús. Nociones de Derecho Fiscal. 3ª edición. Editorial PAC S.A. de C.V. México, D.F., 1985.

Serra Rojas, Andrés. Derecho Administrativo. 1er Curso. 20ª edición. Editorial Porrúa S.A. de C.V. México, 1999.

LEGISLACION

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

Ley del Servicio de Administración Tributaria

Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

IUS 2003. Publicado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.